

|

## 61986J0269

SENTENZA DELLA CORTE (SESTA SEZIONE) DEL 5 LUGLIO 1988. - W. J. R. MOL CONTRO INSPECTEUR DER INVOERRECHTEN EN ACCIJNZEN. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE, PROPOSTA DALLO HOGE RAAD DER NEDERLANDEN. - IVA SUL TRAFFICO ILLEGALE DI STUPEFACENTI SVOLTO ALL'INTERNO DI UNO STATO MEMBRO. - CAUSA 269/86.

*raccolta della giurisprudenza 1988 pagina 03627*

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

### Parole chiave

++++

*Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Tributo relativo alle cessioni di beni all'interno di uno Stato membro - Applicazione a stupefacenti che circolano illegalmente - Inammissibilità - Repressione penale dei reati - Competenza degli Stati membri - Cessioni illecite di anfetamine - Non sono soggette all'imposta*

*( Direttiva del Consiglio 77/388, art . 2 )*

### Massima

*La cessione illegale di stupefacenti sul mercato interno di uno Stato membro la quale, al pari della loro importazione nella Comunità, può dar luogo unicamente a provvedimenti repressivi, è sottratta alla Sesta direttiva in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari . Di conseguenza l' art . 2 di detta direttiva dev' essere interpretato nel senso che nessun debito d'imposta sulla cifra d'affari nasce in occasione della cessione illegale di stupefacenti effettuata a titolo oneroso all'interno di uno Stato membro, qualora dette merci non facciano parte del circuito economico rigorosamente sorvegliato dalle competenti autorità in vista dell' uso per scopi medici e scientifici .*

*Ciò lascia del tutto intatta la competenza degli Stati membri a reprimere le trasgressioni delle loro leggi in fatto di stupefacenti mediante opportune sanzioni, con tutte le conseguenze che queste*

*possono implicare, in particolare in campo pecuniario .*

*Il principio della non assoggettabilità all' IVA vale del pari per la cessione illegale di anfetamine, qualora queste non facciano parte del circuito economico rigorosamente sorvegliato dalle competenti autorità .*

## **Parti**

*Nel procedimento 269/86,*

*avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell' art . 177 del trattato CEE, dallo Hoge Raad der Nederlanden nella causa dinanzi ad esso pendente fra*

*W.J.R . Mol, residente in Haule,*

*e*

*Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen di Leeuwarden,*

*domanda vertente sull' interpretazione dell' art . 2 della sesta direttiva 77/388 del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari (( sistema comune d' imposta sul valore aggiunto : base imponibile uniforme ( GU L 145, pag . 1 ) )),*

*LA CORTE ( sesta sezione ),*

*composta dai signori O . Due, presidente di sezione, T . Koopmans, K . Bahlmann, C . Kakouris e T.F . O' Higgins, giudici,*

*avvocato generale : G.F . Mancini*

*cancelliere : B . Pastor, amministratore*

*viste le osservazioni presentate :*

*- per il sig . W.J.R . Mol, dall' avv . De Wal,*

*- per la Repubblica francese, dai sigg . Guillaume e Botte, in qualità di agenti,*

*- per la Repubblica federale di Germania, dai sigg . Seidel e Dittrich, in qualità di agenti,*

*- per il regno dei Paesi Bassi, dai sigg . Jacobs e Borchardt, in qualità di agenti,*

*- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig . Buhl e dall' avv . Mees, in qualità di agenti,*

*vista la relazione d' udienza e a seguito della trattazione orale del 29 ottobre 1987,*

*sentite le conclusioni dell' avvocato generale, presentate all' udienza del 21 aprile 1988,*

*ha pronunziato la seguente*

*Sentenza*

## Motivazione della sentenza

1 Con sentenza 29 ottobre 1986, pervenuta in cancelleria il 5 novembre 1986, lo Hoge Raad der Nederlanden ha sottoposto a questa Corte, a norma dell' art . 177 del trattato CEE, una questione pregiudiziale relativa all' interpretazione dell' art . 2 della sesta direttiva 77/388 del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari (( sistema comune d' imposta sul valore aggiunto : base imponibile uniforme ( GU L 145, pag . 1, in prosieguo : la "sesta direttiva " ) ).

2 Detta questione è stata sollevata nell' ambito di una controversia tra l' amministrazione tributaria olandese e il sig . Mol, il quale aveva venduto anfetamine contravvenendo alla legge olandese sugli stupefacenti . Oggetto della controversia è l' assoggettamento di detto commercio di anfetamine all' imposta sull' entrata . Poiché il Gerechtshof di Leeuwarden accoglieva la tesi dell' amministrazione, il Mol proponeva ricorso per cassazione, deducendo in particolare che siffatte operazioni commerciali, essendo illegali, non possono essere assoggettate all' imposta suddetta .

3 Lo Hoge Raad, considerando che la lite solleva un problema che non è stato ancora risolto nella giurisprudenza della Corte, e in particolare nella sentenza 28 febbraio 1984 ( causa 294/82, Einbergher, Racc . pag . 1177 ), ha sottoposto alla Corte di giustizia la seguente questione pregiudiziale :

"Se l' art . 2 della sesta direttiva vada interpretato nel senso che le cessioni di anfetamine effettuate a titolo oneroso all' interno del paese non possono essere assoggettate all' imposta sul valore aggiunto qualora siano vietate dalla legge " .

4 Per una più ampia illustrazione degli antefatti della causa principale e delle osservazioni presentate alla Corte si fa rinvio alla relazione d' udienza . Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte .

5 Si deve rilevare in limine che la questione sollevata dal giudice nazionale è articolata in realtà in due parti distinte : l' una verte sul se l' art . 2 della sesta direttiva vada interpretato nel senso che l' imposta sulla cifra d' affari non è dovuta in caso di cessione illegale di stupefacenti effettuata a titolo oneroso nel paese e l' altra sul se, in caso di soluzione affermativa, il principio della non assoggettabilità all' IVA valga anche per la cessione illegale di anfetamine .

Sulla prima parte della questione

6 A questo proposito si deve ricordare come, nella predetta sentenza 28 febbraio 1984, la Corte abbia interpretato l' art . 2, punto 2, della sesta direttiva nel senso che l' imposizione illegale nella Comunità di stupefacenti che non facciano parte del circuito economico rigorosamente sorvegliato dalle autorità competenti in vista dell' uso per scopi medici e scientifici non dà origine ad alcun debito d' imposta sulla cifra d' affari all' importazione .

7 Il Mol e la Commissione sostengono che la soluzione adottata nella citata sentenza deve valere anche per le operazioni commerciali effettuate all' interno del paese . Infatti, la Corte avrebbe basato la sua decisione essenzialmente sulla considerazione che gli stupefacenti ricadono, per definizione, sotto un divieto assoluto d' importazione e di smercio nella Comunità, il che escluderebbe dalla sfera d' applicazione della sesta direttiva anche la cessione di detti stupefacenti effettuata all' interno del paese .

8 Secondo i governi olandese, francese e tedesco, la citata sentenza si riferisce soltanto all' importazione illegale di stupefacenti e quindi non pregiudica una decisione relativa alla cessione degli stessi all' interno del paese, tanto più che nella stessa sentenza la Corte ha espressamente

rilevato che tra le due suddette operazioni vi sono differenze sul piano economico e sul piano giuridico . Infatti, nel caso dell' importazione il fatto generatore dell' IVA è essenzialmente identico a quello dei dazi doganali, mentre la cessione all' interno del paese è imponibile soltanto se è effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale .

9 Di fronte a queste tesi divergenti è opportuno ricordare che l' art . 2 della sesta direttiva menziona, come campo d' applicazione dell' imposta sul valore aggiunto :

"1 ) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all' interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

2 ) le importazioni di beni " .

10 In questo contesto si deve rilevare preliminarmente che la prima parte della questione pregiudiziale sollevata dal giudice nazionale si riferisce esclusivamente alla cessione illegale di stupefacenti effettuata all' interno dello Stato membro interessato . Orbene, la questione se un' operazione del genere sia assoggettabile all' IVA non ha ancora costituito oggetto della giurisprudenza della Corte . A prescindere dalle sentenze relative al regime doganale degli stupefacenti importati di contrabbando, la Corte ha dovuto pronunziarsi, nella citata sentenza 28 febbraio 1984, solo sull' interpretazione dell' art . 2, punto 2, della sesta direttiva a proposito dell' importazione illegale di stupefacenti nella Comunità . Nella suddetta sentenza non è stata risolta la questione delle cessioni illegali all' interno del paese .

11 In mancanza di espresse disposizioni della direttiva su questo punto, occorre innanzitutto stabilire se la cessione illegale di stupefacenti all' interno del paese costituisca o no un' operazione imponibile o se invece la direttiva debba essere interpretata nel senso che essa lascia agli Stati membri la facoltà di decidere in proposito .

12 Orbene, come la Corte ha già affermato nella citata sentenza riferendosi all' importazione di stupefacenti, la direttiva non può essere interpretata nel senso che essa lascia detta questione fuori della sua sfera d' applicazione . Questa interpretazione striderebbe con lo scopo perseguito dalla direttiva, la quale mira ad un' ampia armonizzazione in questo campo e in particolare per quanto riguarda la sfera d' applicazione dell' imposta sul valore aggiunto .

13 Occorre poi accertare se la sesta direttiva, considerati il suo contesto e i suoi scopi, osti a che venga riscossa l' IVA sulla cessione illegale di stupefacenti all' interno del paese .

14 A questo proposito si deve rilevare che la sesta direttiva è basata sugli artt . 99 e 100 del trattato CEE e persegue l' armonizzazione o il ravvicinamento delle normative degli Stati membri in fatto di imposte sulla cifra d' affari "nell' interesse del mercato comune " . A tenore del terzo e del quarto punto del preambolo, l' istituzione di un sistema comune d' imposta sul valore aggiunto deve contribuire all' effettiva liberalizzazione della circolazione delle persone, dei beni, dei servizi e dei capitali e all' interpenetrazione delle economie, nonché alla realizzazione di un mercato comune che implichi una sana concorrenza ed abbia caratteristiche analoghe a quelle di un vero mercato interno .

15 Orbene, poiché la nocività degli stupefacenti è generalmente ammessa, il loro smercio è vietato in tutti gli Stati membri, fatta eccezione per un commercio rigorosamente sorvegliato dalle autorità competenti in vista dell' uso per scopi medici e scientifici . Come la Corte ha già rilevato nella citata sentenza 28 febbraio 1984 a proposito della loro importazione illegale nella Comunità, gli stupefacenti ricadono, per definizione, sotto un divieto assoluto d' importazione e di smercio nella Comunità . La Corte ha aggiunto che merci del genere, la cui introduzione nel circuito economico e commerciale della Comunità è assolutamente vietata e la cui importazione illegale può dar luogo soltanto a misure repressive, sono del tutto estranee alle disposizioni della sesta direttiva riguardanti la definizione dell' imponibile e, di conseguenza, a quelle riguardanti il sorgere di un

*debito fiscale in fatto d' imposta sulla cifra d' affari .*

*16 Queste considerazioni valgono anche per la riscossione dell' IVA sulle cessioni effettuate all' interno del paese . Infatti, la circolazione illecita di stupefacenti all' interno del paese, che può anch' essa dar luogo soltanto a misure repressive è, al pari dell' importazione illecita delle stesse sostanze, estranea ai summenzionati scopi della direttiva e, di conseguenza, al sorgere di un debito fiscale in fatto d' imposta sulla cifra d' affari .*

*17 Per quanto riguarda la tesi contraria sostenuta dai tre governi che hanno presentato osservazioni in questo procedimento, si deve rilevare che essa sembra dettata dal timore che sarà impossibile operare una delimitazione, nella giurisprudenza, fra il commercio illegale di stupefacenti e altre attività economiche illecite, con la conseguenza che, a causa del più vantaggioso trattamento fiscale del commercio illecito in generale, verrebbe compromesso il principio della neutralità fiscale del sistema IVA .*

*18 Si deve ammettere che effettivamente il principio della neutralità fiscale non consente, in materia di riscossione dell' IVA, una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite . Tuttavia questa considerazione non vale per la cessione di merci come gli stupefacenti, che si trovano in una situazione particolare per il fatto di ricadere in tutti gli Stati membri, per loro stessa natura, sotto il divieto assoluto di messa in circolazione, fatta eccezione per un circuito economico rigorosamente sorvegliato in vista dell' uso per scopi medici e scientifici . In questa situazione specifica, in cui è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito, il non assoggettamento all' IVA non può compromettere il principio della neutralità fiscale .*

*19 Per lo stesso motivo non può accogliersi l' argomento che i tre governi ricavano in questo contesto dall' art . 4, n . 1, della sesta direttiva, il quale assoggetta all' IVA qualsiasi attività economica, "indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività " . Infatti, anche se la disposizione richiamata, nel definire la nozione di soggetto passivo, si riferisce in termini generali alle attività economiche, senza distinguere fra operazioni lecite e operazioni illecite, non se ne può trarre alcuna conclusione per quanto riguarda il regime fiscale degli stupefacenti, poiché queste merci esulano già dal campo d' applicazione dell' IVA definito nell' art . 2 della sesta direttiva .*

*20 Si deve aggiungere che questa considerazione lascia intatta la competenza degli Stati membri a reprimere le trasgressioni delle loro leggi in fatto di stupefacenti mediante opportune sanzioni, con tutte le conseguenze che queste possono implicare, in particolare in campo pecuniario .*

*21 La prima parte della questione pregiudiziale va pertanto risolta dichiarando che l' art . 2 della sesta direttiva dev' essere interpretato nel senso che la cessione illegale di stupefacenti effettuata a titolo oneroso all' interno del paese non dà origine ad alcun debito d' imposta sulla cifra d' affari qualora detti prodotti non facciano parte del circuito economico rigorosamente sorvegliato dalle autorità competenti in vista dell' uso per scopi medici e scientifici .*

*Sulla seconda parte della questione*

*22 Con questa parte della questione il giudice nazionale mira a far stabilire se il principio della non assoggettabilità all' IVA, che vale per la cessione illegale di stupefacenti all' interno del paese, valga anche per la cessione illegale di anfetamine .*

*23 Si deve rilevare come dalle osservazioni presentate alla Corte nell' ambito di questo procedimento pregiudiziale emerga che, data la riconosciuta nocività delle anfetamine, il loro commercio è vietato in via di principio in tutti gli Stati membri .*

*24 Questa situazione giuridica è rispecchiata, a livello internazionale, dalla convenzione del 1971 sulle sostanze psicotrope ( Recueil des traités des Nations Unies, 1019, n . 14956 ) mirante, fra l'*

*altro, a prevenire il traffico illecito di anfetamine, anche se bisogna riconoscere che detta convenzione non è stata firmata da taluni Stati membri, fra cui il regno dei Paesi Bassi, e non costituisce pertanto una base per l'interpretazione del diritto comunitario .*

*25 Si deve ancora rilevare che il divieto del commercio di anfetamine stabilito dalle leggi nazionali degli Stati membri è soggetto a talune deroghe tassativamente definite, la cui applicazione è rigorosamente sorvegliata dagli Stati membri . Così, negli Stati membri aderenti alla predetta convenzione vigono le deroghe da questa contemplate . Infatti, la convenzione dispone, negli artt . 5, n . 2, e 4, che il commercio di anfetamine non è vietato quando esse siano usate per scopi medici e scientifici . Inoltre, essa autorizza il trasporto, da parte dei viaggiatori internazionali, di piccole quantità di preparati per uso personale, l'impiego nell'industria di sostanze psicotrope per la fabbricazione di sostanze o prodotti non psicotropi e l'uso di dette sostanze per la cattura di animali da parte di persone espressamente autorizzate, a condizione, però, che detti impieghi siano rigorosamente controllati dalla autorità competenti .*

*26 Ne consegue che sotto il profilo dell'applicazione della sesta direttiva le anfetamine si trovano nella stessa situazione degli stupefacenti . Esse esulano quindi dal campo d'applicazione dell'IVA definito dall'art . 2 della sesta direttiva a meno che non siano usate, sotto rigorosa sorveglianza, per scopi tassativamente definiti dal diritto nazionale .*

*27 La seconda parte della questione pregiudiziale dev'essere pertanto risolta nel senso che il principio della non assoggettabilità all'IVA vale anche per la cessione illegale di anfetamine qualora questi prodotti non facciano parte del circuito economico rigorosamente sorvegliato dalle autorità competenti .*

## **Decisione relativa alle spese**

*Sulle spese*

*28 Le spese sostenute dalla Repubblica francese, dalla Repubblica federale di Germania, dal regno dei Paesi Bassi e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione . Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese .*

## **Dispositivo**

*Per questi motivi,*

*LA CORTE ( sesta sezione ),*

*pronunziandosi sulla questione sottoposta dallo Hoge Raad der Nederlanden, con sentenza 29 ottobre 1986, dichiara :*

*1 ) L' art . 2 della sesta direttiva 77/388 del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri, relative alle imposte sulla cifra d' affari ( sistema comune d' imposta sul valore aggiunto : base imponibile uniforme ), dev' essere interpretato nel senso che la cessione illegale di stupefacenti effettuata a titolo oneroso all' interno del paese non dà origine ad alcun debito d' imposta sulla cifra d' affari qualora detti prodotti non facciano parte del circuito economico rigorosamente sorvegliato dalle autorità competenti in vista dell' uso per scopi medici e scientifici .*

*2 ) Il principio della non assoggettabilità all' IVA vale anche per la cessione illegale di anfetamine qualora questi prodotti non facciano parte del circuito economico rigorosamente sorvegliato dalle autorità competenti .*