

|

## 61991J0276

SENTENZA DELLA CORTE DEL 2 AGOSTO 1993. - COMMISSIONE DELLE COMUNITA EUROPEE CONTRO REPUBBLICA FRANCESE. - SANZIONI IN CASO DI CONTRAVVENZIONE ALLA NORMATIVA IN MATERIA DI IVA - CARATTERE SPROPORZIONATO. - CAUSA C-276/91.

*raccolta della giurisprudenza 1993 pagina I-04413*

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

### Parole chiave

++++

*Disposizioni fiscali ° Armonizzazione delle legislazioni ° Imposta sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Regime nazionale repressivo dell'evasione fiscale ° Distinzione tra importazione e regime interno ° Ammissibilità ° Presupposto ° Proporzione fra le sanzioni*

*(Trattato CEE, art. 95; direttiva del Consiglio 77/388/CEE)*

### Massima

*Anche se gli Stati membri non sono obbligati ad istituire regimi repressivi identici per le infrazioni all'imposta sul valore aggiunto dovuta all'importazione e per le infrazioni alla stessa imposta relativa ad operazioni effettuate all'interno del paese, poiché le due categorie di infrazioni non possono essere scoperte altrettanto facilmente, la maggiore o minore difficoltà con la quale un'infrazione può essere scoperta non può tuttavia giustificare un divario manifestamente sproporzionato nella severità delle sanzioni comminate per le due categorie di infrazioni. Sussiste tale sproporzione, e quindi inadempimento degli obblighi imposti dall'art. 95 del Trattato, qualora le infrazioni commesse in occasione di un'importazione diano luogo alla confisca dell'oggetto della frode e ad un'ammenda compresa fra una e due volte il valore dell'oggetto suddetto, mentre le infrazioni commesse in occasione di operazioni interne al paese sono punite solo con un'ammenda proporzionata all'importo dell'imposta evasa.*

# Parti

*Nella causa C-276/91,*

*Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal signor Johannes Foens Buhl, consigliere giuridico, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo, presso il signor Nicola Anecchino, membro del servizio giuridico, Centre Wagner, Kirchberg,*

*ricorrente,*

*contro*

*Repubblica francese, rappresentata dal signor Philippe Pouzoulet, vicedirettore presso la direzione Affari giuridici del ministero degli Affari esteri, e dal signor Jean-Louis Falconi, segretario per gli affari esteri presso lo stesso ministero, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo presso la sede dell'ambasciata di Francia, 9, boulevard du Prince Henri,*

*convenuta,*

*avente ad oggetto il ricorso diretto a far dichiarare che la Repubblica francese, istituendo e applicando disposizioni legislative, regolamentari o amministrative basate sull'art. 414 del Code des douanes francese che comminano, per le infrazioni all'IVA dovuta all'importazione da un altro Stato membro, sanzioni più severe di quelle previste per le infrazioni all'IVA relativa alle operazioni effettuate all'interno del paese, è venuta meno agli obblighi ad essa imposti dall'art. 95 del Trattato che istituisce la Comunità economica europea,*

*LA CORTE,*

*composta dai signori G.C. Rodríguez Iglesias, presidente di sezione, facente funzione di presidente, M. Zuleeg e J.L. Murray, presidenti di sezione, G.F. Mancini, R. Joliet, F.A. Schockweiler, J.C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse e D.A.O. Edward, giudici,*

*avvocato generale: C.O. Lenz*

*cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau, amministratore principale*

*vista la relazione d'udienza,*

*sentite le difese orali svolte dalle parti all'udienza del 13 gennaio 1993,*

*sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 17 febbraio 1993,*

*ha pronunciato la seguente*

*Sentenza*

## Motivazione della sentenza

*1 Con atto introduttivo depositato nella cancelleria della Corte il 25 ottobre 1991, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, ai sensi dell'art. 169 del Trattato CEE, un ricorso diretto a far dichiarare che la Repubblica francese, istituendo e applicando disposizioni legislative, regolamentari o amministrative basate sull'art. 414 del Code des douanes francese che comminano, per le infrazioni all'IVA dovuta all'importazione da un altro Stato membro, sanzioni*

*più severe di quelle previste per le infrazioni all' IVA relativa alle operazioni effettuate all' interno del paese, è venuta meno agli obblighi ad essa imposti dall' art. 95 del Trattato.*

*2 La normativa francese prevede due regimi di sanzioni per le infrazioni commesse in materia d' imposta sul valore aggiunto. Il primo, che si applica alle infrazioni che si riferiscono ad operazioni effettuate all' interno del paese, comporta sanzioni fiscali e sanzioni penali. Il secondo, concernente le infrazioni commesse in occasione dell' importazione di determinati beni nel territorio nazionale, comporta esclusivamente sanzioni penali.*

*3 Nel caso delle infrazioni concernenti operazioni interne, la legge 8 luglio 1987, n. 87-502, che modifica le procedure fiscali e doganali (GURF del 9 luglio 1987, pag. 7470, in prosieguo: la "legge 8 luglio 1987"), contempla, nell' art. 2, n. 2, una sanzione fiscale consistente nella maggiorazione del 10% della somma dovuta, che, dopo una prima e, successivamente, una seconda diffida, viene portata rispettivamente al 40% e all' 80%. Gli artt. 1741 e 1750 del Code général des impôts comminano, inoltre, sanzioni penali: un' ammenda da 5 000 FF a 250 000 FF, una pena detentiva da uno a cinque anni ed, eventualmente, la sospensione della patente di guida per un periodo massimo di tre anni.*

*4 Per le infrazioni commesse in occasione dell' importazione di merce soggetta ad imposizione elevata, come, all' epoca dei fatti, le autovetture, che scontavano un' IVA del 33,33%, l' art. 414 del Code des douanes commina sanzioni penali, in ispecie il pagamento di un' ammenda d' importo compreso tra una e due volte il valore dell' oggetto della frode, la confisca di tale oggetto ed una pena detentiva fino a tre anni. Peraltro, in applicazione dell' art. 2, sub II, della legge 8 luglio 1987, tali infrazioni possono costituire oggetto di transazioni nella misura, per ogni mese di ritardo, del 5% dell' IVA elusa qualora l' imposta è pagata con un ritardo da tre a sedici mesi e dell' 80% allorché l' imposta è pagata con oltre sedici mesi di ritardo.*

*5 Il presente ricorso è stato proposto a seguito di una controversia fra una cittadina belga, la signora Patron, e l' amministrazione doganale francese. Quest' ultima faceva carico alla signora Patron d' aver utilizzato in Francia la sua autovettura personale, immatricolata in Belgio, omettendo il pagamento dell' IVA pur avendo, secondo la suddetta amministrazione, la sua residenza normale in Francia. Avendo rifiutato la transazione che le era stata proposta, la signora Patron veniva da ultimo condannata, per il reato doganale di omessa dichiarazione d' importazione di un' autovettura, alla confisca del veicolo e ad un' ammenda che è stata fissata, tenuto conto delle numerose circostanze attenuanti di cui essa poteva beneficiare, a 22 000 FF.*

*6 Con lettera 27 aprile 1989, la Commissione ha comunicato al governo francese di ritenere le sanzioni previste dall' art. 414 del Code des douanes contrarie all' art. 95 del Trattato per due ordini di ragione. In primo luogo, le dette sanzioni sarebbero più severe rispetto a quelle che colpiscono le infrazioni commesse in occasione di operazioni effettuate all' interno del paese e tale differenza sarebbe sproporzionata rispetto alla diversità delle due categorie di trasgressioni (v. sentenza 25 febbraio 1988, causa 299/86, Drexl, Racc. pag. 1213). In secondo luogo, queste sanzioni non prenderebbero in considerazione la quota residua dell' IVA versata nello Stato membro esportatore, contrariamente al principio sancito dalla Corte nelle sentenze 5 maggio 1982, causa 15/81, Schul (Racc. pag. 1409), e 21 maggio 1985, causa 47/84, Schul (Racc. pag. 1491).*

*7 Non avendo ricevuto alcuna risposta dal governo francese, la Commissione gli ha inviato, in data 26 luglio 1990, un parere motivato nel quale ha confermato le censure formulate nella lettera di ingiunzione ed lo ha invitato ad adottare i provvedimenti necessari onde conformarsi al parere stesso nel termine di due mesi.*

8 Anche questa domanda è rimasta senza risposta. La Commissione ha quindi proposto, con atto introduttivo 25 ottobre 1991, il presente ricorso per inadempimento.

9 Per una più ampia illustrazione della normativa nazionale di cui trattasi, dello svolgimento del procedimento nonché dei mezzi e degli argomenti delle parti, si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria per la comprensione del ragionamento della Corte.

10 Alla luce delle conclusioni dell'atto introduttivo, occorre rilevare che il ricorso mira in sostanza a far dichiarare che, istituendo e applicando, in forza dell'art. 414 del Code des douanes, per le infrazioni all'IVA dovuta all'importazione un regime di sanzioni più severo di quello previsto per le infrazioni all'IVA relativa alle operazioni effettuate a titolo oneroso all'interno del paese, la Repubblica francese è venuta meno agli obblighi ad essa imposti dall'art. 95 del Trattato.

11 Il governo francese spiega innanzi tutto che, successivamente ai fatti di causa, l'armonizzazione delle aliquote IVA decisa a livello comunitario ha determinato la soppressione della categoria dei beni soggetti ad imposizione elevata ai sensi dell'art. 414 del Code des douanes. Esso richiama, a tal riguardo, l'art. 11 della legge 26 luglio 1991, n. 91-716, che dispone effettivamente la soppressione definitiva dell'aliquota IVA maggiorata dal 1 gennaio 1993.

12 A questo argomento è sufficiente replicare che, secondo una giurisprudenza costante, l'oggetto del ricorso proposto ai sensi dell'art. 169 è determinato dal parere motivato della Commissione e, pure nel caso in cui l'inosservanza sia stata sanata dopo lo spirare del termine stabilito a norma del secondo comma dello stesso articolo, vi è interesse alla prosecuzione del giudizio (sentenza 7 febbraio 1973, causa 39/72, Commissione/Repubblica italiana, Racc. pag. 101, punto 9 della motivazione).

13 Quanto alla censura della Commissione relativa alla sproporzione delle sanzioni, il governo francese fa poi valere che, in applicazione dell'art. 95 del Trattato, come interpretato nella citata sentenza Drexl, gli Stati membri non sono obbligati ad istituire regimi di sanzioni identici per le infrazioni all'IVA dovuta all'importazione e per le infrazioni all'IVA relativa alle operazioni effettuate all'interno del paese. Nel caso di specie, queste ultime infrazioni sarebbero sanzionate meno severamente di quelle commesse in materia di IVA dovuta all'importazione in quanto sono più facili da scoprire, dati gli obblighi cui sono sottoposti i soggetti passivi. Nell'ambito del regime interno, il venditore di un veicolo sarebbe tenuto infatti a disporre di tutta una serie di documenti che consentono all'amministrazione tributaria di scoprire la frode, mentre nell'ambito del regime dell'IVA all'importazione il passaggio della frontiera costituirebbe il solo atto in occasione del quale la frode può essere scoperta ed il contravventore può essere identificato.

14 Al riguardo, si deve confermare che gli Stati membri non sono obbligati a istituire regimi identici per le due categorie d'infrazioni poiché queste non possono essere scoperte con la stessa facilità in entrambi i casi.

15 Tuttavia, così com'è stato rilevato dalla Corte nella sentenza citata Drexl, la maggiore o minore difficoltà con la quale un'infrazione può essere scoperta non può giustificare un divario manifestamente sproporzionato nella severità delle sanzioni comminate per le due categorie di infrazioni.

16 Si deve pertanto accertare se, nel caso di specie, questo divario sia manifestamente sproporzionato.

17 A questo proposito, il governo francese afferma che le sanzioni penali contemplate dagli artt. 1741 e 1750 del Code général des impôts per le infrazioni all'IVA dovuta per operazioni effettuate all'interno del paese sono paragonabili alle sanzioni penali previste dall'art. 414 del Code des

*douanes in caso d' infrazione all' IVA dovuta all' importazione.*

*18 Tale argomento non può essere accolto.*

*19 Il fatto di omettere di dichiarare l' importazione di un bene e di non assolvere la relativa IVA è, in se e per sé, senza che debba essere provato un intento doloso, considerato reato e punito, ai sensi dell' art. 414 del Code des douanes, con un' ammenda d' importo compreso tra una e due volte il valore del bene, con la confisca del veicolo e con una pena detentiva fino a tre anni. Tale disposizione contempla infatti "ogni atto d' importazione (...) senza dichiarazione".*

*20 Al contrario, nell' ambito del regime interno, il solo fatto di omettere di dichiarare un' operazione soggetta all' IVA comporta il pagamento di interessi di mora e di una maggiorazione equivalente al 10% delle imposte dovute, al 40% dopo una prima diffida, ed all' 80% in seguito ad una seconda diffida. Solo qualora l' autorità nazionale dimostri che l' omissione è dolosa il fatto medesimo costituisce reato punito con un' ammenda da 5 000 a 250 000 FF, con una pena detentiva da uno a cinque anni e, eventualmente con la sospensione della patente di guida per un periodo non superiore a tre anni in forza degli artt. 1741 e 1750 del Code général des impôts.*

*21 Il limite minimo per l' applicazione delle sanzioni penali è dunque, nel caso di infrazioni all' IVA dovuta all' importazione, inferiore a quello che vale per le infrazioni all' IVA dovuta per operazioni effettuate all' interno del paese.*

*22 Conseguentemente occorre fare un confronto tra le sanzioni penali comminate dall' art. 414 del Code des douanes, che non presuppongono un intento doloso, e le sanzioni fiscali previste dalla legge 8 luglio 1987, che tampoco presuppongono il dolo.*

*23 Da tale confronto emerge che il provvedimento di confisca dell' oggetto della frode non si applica in caso d' infrazione corrispondente commessa all' interno del paese. Inoltre, l' ammenda, pena che si aggiunge automaticamente al provvedimento di confisca, è d' importo compreso tra una e due volte il valore dell' oggetto non dichiarato, mentre, in caso d' infrazione interna corrispondente, è proporzionale all' importo dell' imposta elusa. La sproporzione nella severità delle sanzioni previste per le infrazioni all' IVA dovuta all' importazione, da una parte, e per le infrazioni all' IVA relativa alle operazioni effettuate all' interno del paese, dall' altra, è dunque manifesta.*

*24 Il governo francese sostiene ancora, in ordine a tale censura, che per le infrazioni commesse all' atto dell' importazione di veicoli l' art. 350 del Code des douanes conferisce all' amministrazione doganale la facoltà di proporre transazioni e che l' importo di tali transazioni è analogo a quello delle sanzioni fiscali applicabili alle infrazioni commesse in occasione di operazioni che hanno luogo all' interno del paese.*

*25 A questo proposito, è sufficiente rilevare che tale facoltà, rientrando nel potere discrezionale dell' amministrazione, non basta ad eliminare l' inadempimento scaturente dall' art. 414 del Code des douanes. Infatti, secondo una costante giurisprudenza, l' incompatibilità di una norma nazionale con le disposizioni del Trattato può essere eliminata solo con l' adozione di norme interne a carattere vincolante. (v. sentenze 2 dicembre 1986, causa 239/85, Commissione/Regno del Belgio, Racc. pag. 3645, e 21 giugno 1988, causa 257/86, Commissione/Repubblica italiana, Racc. pag. 3249).*

*26 Occorre, infine, esaminare la seconda censura formulata dalla Commissione. Come si è osservato nel punto 6 della motivazione, quest' ultima sostiene che una violazione dell' art. 95 del Trattato risulta, inoltre, dal fatto che l' ammenda prevista dall' art. 414 del Code des douanes non prende in considerazione la quota residua dell' IVA versata nello Stato membro esportatore ed ancora incorporata nel valore del bene all' atto dell' importazione, cosicché l' importo di detta quota residua continua a far parte della base imponibile e non è detratto dall' IVA dovuta all'*

*importazione.*

*27 A tal riguardo, si deve sottolineare che un regime che fa dipendere la determinazione dell' importo dell' ammenda dal valore del bene non tiene conto, a priori, della quota residua dell' IVA assolta nello Stato membro esportatore.*

*28 Tenuto conto delle considerazioni che precedono, si deve dichiarare che la Repubblica francese, istituendo ed applicando, ai sensi dell' art. 414 del Code des douanes francese, per le infrazioni all' IVA dovuta all' importazione da un altro Stato membro, un regime di sanzioni più severo di quello previsto da altre norme per le infrazioni all' IVA relativa alle operazioni effettuate all' interno del paese, è venuta meno agli obblighi imposti dall' art. 95 del Trattato.*

## **Decisione relativa alle spese**

*Sulle spese*

*29 A norma dell' art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese. La Repubblica francese è rimasta soccombente e pertanto va condannata alle spese.*

## **Dispositivo**

*Per questi motivi,*

**LA CORTE**

*dichiara e statuisce:*

*La Repubblica francese, istituendo ed applicando, ai sensi dell' art. 414 del Code des douanes francese, per le infrazioni all' IVA dovuta all' importazione da un altro Stato membro, un regime di sanzioni più severo di quello previsto da altre norme per le infrazioni all' IVA relativa alle operazioni effettuate all' interno del paese, è venuta meno agli obblighi imposti dall' art. 95 del Trattato.*