

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(../../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61998J0455 - IT

Avis juridique important

|

61998J0455

Sentenza della Corte (Prima Sezione) del 29 giugno 2000. - Tullihallitus contro Kaupo Salumets e altri. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Tampereen käräjäoikeus - Finlandia. - Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Sesta direttiva - Tassa all'importazione - Ambito di applicazioone - Importazione di contrabbando di alcol etilico. - Causa C-455/98.

raccolta della giurisprudenza 2000 pagina I-04993

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

Tariffa doganale comune - Dazi doganali - Applicazione all'alcol etilico importato di contrabbando da paesi terzi

[Regolamento (CEE) del Consiglio n. 2913/92]

Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Tassa all'importazione - Applicazione all'alcol etilico importato di contrabbando da paesi terzi

(Direttiva del Consiglio 77/388/CEE)

Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Accise - Direttive 92/12 e 92/83 - Applicazione all'alcol etilico importato di contrabbando da paesi terzi

(Direttive del Consiglio 92/12/CEE e 92/83/CEE)

Massima

\$\$Qualora importazioni o consegne illegali di merci che, a causa della loro stessa natura o delle loro particolari caratteristiche, non sono idonee ad essere immesse lecitamente in commercio né inserite nel circuito economico, quali gli stupefacenti o il denaro falso, non siano soggette alle imposte o ai dazi doganali normalmente dovuti ai sensi della normativa comunitaria, il principio della neutralità fiscale non consente, al di fuori di tali ipotesi in cui è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito, una distinzione generale fra le operazioni lecite

e le operazioni illecite.

Per quanto riguarda l'alcol etilico importato di contrabbando da un paese terzo, l'immissione in commercio di tale merce non è vietata a causa della sua stessa natura o delle sue particolari caratteristiche. L'alcol etilico non può nemmeno considerarsi come un prodotto escluso dal circuito economico, dal momento che può dimostrarsi una concorrenza tra il prodotto importato di contrabbando e quello oggetto di operazioni realizzate in un circuito legale, nella misura in cui esiste un mercato lecito dell'alcol che è proprio quello di approdo dei prodotti di contrabbando.

Pertanto, la sesta direttiva 77/388, le direttive 92/12, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, e 92/83, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche, nonché il regolamento n. 2913/92, che istituisce un codice doganale comunitario, devono essere interpretati nel senso che le rispettive disposizioni in materia di imponibilità e di debito tributario si applicano anche all'importazione di contrabbando nel territorio doganale comunitario di alcol etilico proveniente da paesi terzi.

(v. punti 19-20, 23-24 e dispositivo)

Parti

Nel procedimento C-455/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Tampereen käräjäoikeus (Finlandia) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Tullihallitus

e

Kaupo Salumets e altri,

domanda vertente sull'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), delle direttive del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU L 76, pag. 1), e del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/83/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche (GU L 316, pag. 21), nonché del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1),

LA CORTE

(Prima Sezione),

composta dai signori L. Sevón, presidente di sezione, P. Jann (relatore) e M. Wathelet, giudici,

avvocato generale: A. Saggio

cancelliere: H.A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il signor Tallbak, dall'avv. J. Vuorilahti, del foro di Tampere;
- per i signori Heikkinen e Koivula, dall'avv. T. Vähätalo, del foro di Tampere;
- per i signori Kortelainen e Lempinen, dall'avv. J. Ojala, del foro di Helsinki;
- per il governo finlandese, dal signor H. Rotkirch e dalla signora T. Pynnä, valtioneasiamiehet, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, dal signor K. Georgiadis, procuratore ad lites presso l'avvocatura dello Stato, e dalla signora E.-M. Mamouna, uditore presso il servizio giuridico speciale - sezione di diritto europeo del Ministero degli Affari esteri, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, dal professor U. Leanza, capo del servizio del contenzioso diplomatico del Ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, assistito dal signor I.M. Braguglia, avvocato dello Stato;
- per la Commissione delle Comunità europee, dal signor R. Tricot e dalla signora K. Leivo, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del signor Tallbak, rappresentato dall'avv. J. Vuorilahti, dei signori Heikkinen e Koivula, rappresentati dall'avv. T. Vähätalo, del governo finlandese, rappresentato dalla signora T. Pynnä, del governo ellenico, rappresentato dal signor V. Kyriazopoulos, consigliere giuridico aggiunto presso l'avvocatura dello Stato, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dai signori R. Tricot e E. Paasivirta, membro del servizio giuridico, in qualità di agente, all'udienza del 3 febbraio 2000,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 23 marzo 2000,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 8 dicembre 1998, pervenuta nella cancelleria della Corte il 14 dicembre successivo, il *Tampereen käräjäoikeus* ha sottoposto alla Corte di giustizia delle Comunità europee, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), delle direttive del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU L 76, pag. 1), e del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/83/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche (GU L 316, pag. 21), nonché del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale»).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di un procedimento tra il *tullihallitus* (amministrazione delle dogane finlandese) e il signor *Salumets* e altri che sono stati perseguiti per avere importato

di contrabbando in Finlandia alcol etilico proveniente da uno Stato terzo.

Normativa comunitaria

3 L'art. 202 del codice doganale dispone:

«1. L'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito:

a) all'irregolare introduzione nel territorio della Comunità di una merce soggetta a dazi all'importazione,

(...)

2. L'obbligazione doganale sorge al momento dell'introduzione irregolare.

(...)».

L'art. 212 dello stesso codice dispone:

«L'obbligazione doganale di cui agli articoli da 201 a 205 e da 209 a 211 sorge anche se riguarda una merce che ha formato oggetto di una misura, di qualunque specie, che ne vieti o limiti l'importazione o l'esportazione. Tuttavia, l'introduzione irregolare nel territorio doganale della Comunità di moneta falsa e di stupefacenti e sostanze psicotrope non compresi nel circuito economico strettamente controllato dalle autorità competenti per essere destinati ad uso medico e scientifico non comporta il sorgere di un'obbligazione doganale (...).».

4 A tenore dell'art. 2 della sesta direttiva:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

(...)

2. le importazioni di beni».

5 L'art. 1, n. 1, della direttiva 92/12 dispone:

«La presente direttiva stabilisce il regime dei prodotti sottoposti alle accise e ad altre imposte indirette gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo di questi prodotti, ad esclusione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte stabilite dalla Comunità».

L'art. 3, n. 1, della stessa direttiva prevede:

«La presente direttiva è applicabile, a livello comunitario, ai prodotti seguenti, come definiti nelle direttive ad essi relative:

(...)

- l'alcole e le bevande alcoliche,

(...)».

Secondo l'art. 6, n. 1, della detta direttiva:

«L'accisa diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo o della constatazione degli ammanchi che dovranno essere soggetti ad accisa ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3.

Si considera immissione in consumo di prodotti soggetti ad accisa:

(...)

c) l'importazione, anche irregolare, dei prodotti in questione, quando essi non sono vincolati a un regime sospensivo».

6 L'art. 19, n. 1, della direttiva 92/83 dispone:

«Gli Stati membri applicano un'accisa sull'alcole etilico conformemente alla presente direttiva».

L'art. 27, n. 1, della stessa direttiva prevede:

«Gli Stati membri esentano i prodotti previsti dalla presente direttiva dall'accisa armonizzata alle condizioni da essi stabilite per assicurare l'applicazione agevole e corretta di tali esenzioni e per prevenire qualsiasi evasione, frode o abuso quando sono:

a) distribuiti sotto forma di alcole completamente denaturato in conformità dei requisiti previsti dagli Stati membri, sempreché tali requisiti siano stati debitamente notificati ed accettati conformemente ai paragrafi 3 e 4. Questa esenzione è subordinata all'applicazione della direttiva 92/12/CEE ai movimenti commerciali di alcole completamente denaturato;

(...))».

Normativa nazionale

7 Conformemente all'alkoholilaki (legge sull'alcol) n. 1143/1994, soltanto i commercianti in possesso di una licenza d'importazione o i titolari di una licenza di utilizzazione per proprio uso personale sono autorizzati ad importare l'alcol nel territorio finlandese.

8 Ai sensi della valmisteverotuslaki (legge sull'imposta di fabbricazione) n. 1469/1994, sono soggetti ad accisa l'alcol e le bevande alcoliche che sono introdotti in Finlandia in provenienza da un altro Stato membro o importati da paesi terzi.

9 Inoltre, secondo l'arvonlisäverolaki (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: l'«IVA») n. 1501/1995, le merci importate nel territorio finlandese e provenienti da uno Stato che non è membro della Comunità sono soggette all'IVA.

Controversia nella causa principale e questione pregiudiziale

10 Emerge dagli atti di causa che i convenuti nella causa principale sono stati condannati dal giudice nazionale a pene detentive e pecuniarie per aver fatto entrare di contrabbando in Finlandia, nel corso degli anni 1996-1997, circa 100 000 litri di alcol etilico proveniente dall'Estonia. E' certo che una parte di tale alcol, importato quindi di frodo, era già imbottigliata, mentre la rimanente veniva imbottigliata nel detto Stato membro, in una vecchia stalla, in spregio alle norme igieniche.

11 Il giudice nazionale ha stralciato dal procedimento penale la domanda del tullihallitus diretta alla condanna del signor Salumets e dei suoi complici, in conformità dell'alkoholi- ja alkoholijuomaverosta säädetty laki (legge sulla tassazione dell'alcol e delle bevande alcoliche) n. 1471/1994, al pagamento dei dazi doganali, dell'IVA, delle accise e dell'imposta sull'alcol che avrebbero dovuto essere assolti dagli importatori all'atto dell'introduzione della merce nel territorio comunitario e che ammonterebbero a circa 38 milioni di FIM.

12 Il giudice nazionale, adito con tale domanda, ha formulato dubbi sulla questione se le disposizioni del codice doganale e delle direttive in materia fiscale di cui al punto 1 della presente

sentenza si applichino anche all'alcol etilico, quando quest'ultimo sia stato introdotto di contrabbando.

13 In particolare, esso solleva la questione se l'importazione fraudolenta in Finlandia di alcol etilico, che, in quanto tale, non sarebbe destinato al consumo umano ed avrebbe un mercato considerevolmente più ristretto delle altre bevande alcoliche in ragione del regime autorizzatorio cui un'importazione siffatta è assoggettata in tale Stato membro, non dovrebbe essere assimilata alle operazioni di smercio illegale di stupefacenti ed importazione di denaro falso, le quali, secondo la giurisprudenza della Corte, non sarebbero sottoposte ai dazi doganali o all'IVA.

14 Alla luce di quanto precede, il Tampereen käräjäoikeus ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia la seguente questione pregiudiziale:

«Se le direttive comunitarie in materia fiscale del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/83/CEE, e del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, nonché il codice doganale comunitario [regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913], devono essere interpretati nel senso che le rispettive disposizioni in materia di obbligazioni tributarie e di debiti doganali sono applicabili al contrabbando di alcol».

15 I convenuti nella causa principale sostengono che le dette direttive ed il codice doganale non sono applicabili in occasione di un'operazione d'importazione di contrabbando di alcol etilico. Infatti, quest'ultimo non potrebbe considerarsi una bevanda alcolica destinata al consumo a causa del forte tenore di alcol. Un'operazione siffatta dovrebbe quindi ricevere il medesimo trattamento dell'importazione di stupefacenti, che non sono idonei ad essere smerciati e, quindi, non sono soggetti ai dazi doganali o all'IVA. Peraltro, il contrabbando di alcol non costituirebbe un'attività economica ai sensi delle disposizioni del Trattato CE e sfuggirebbe dunque completamente alla normativa comunitaria.

16 In proposito, i convenuti nella causa principale si riferiscono alle sentenze della Corte 5 febbraio 1981, causa 50/80, Horvath (Racc. pag. 385); 26 ottobre 1982, causa 221/81, Wolf (Racc. pag. 3681); 28 febbraio 1984, causa 294/82, Einberger (Racc. pag. 1177); 5 luglio 1988, causa 269/86, Mol (Racc. pag. 3627), e causa 289/86, Happy Family (Racc. pag. 3655), relative, rispettivamente, ad importazioni illegali di stupefacenti nella Comunità e allo smercio illegale dei medesimi prodotti effettuato a titolo oneroso all'interno di uno Stato membro. Essi sostengono che, in tali sentenze, la Corte ha dichiarato che nessun debito inerente a dazi doganali o all'imposta sulla cifra d'affari sorge all'atto dell'importazione illegale nella Comunità o dello smercio illegale di stupefacenti effettuato a titolo oneroso all'interno del territorio di uno Stato membro, quando tali prodotti non facciano parte del circuito economico rigorosamente sorvegliato dalle competenti autorità per essere utilizzati a scopi medici e scientifici. Tale giurisprudenza sarebbe stata estesa al caso di importazione di denaro falso dalla sentenza 6 dicembre 1990, causa C-343/89, Witzemann, Racc. pag. I-4477, punto 20).

17 I governi finlandese, ellenico e italiano nonché la Commissione invocano tuttavia altre sentenze in cui la Corte ha dichiarato che l'IVA è normalmente dovuta quando si instaura una concorrenza tra merci immesse fraudolentemente in commercio e prodotti che costituiscono oggetto di operazioni effettuate nell'ambito di un circuito legale. Ciò si verificherebbe per quanto riguarda i profumi contraffatti (sentenza 28 maggio 1998, causa C-3/97, Goodwin e Unstead, Racc. pag. I-3257), l'esercizio illecito dei giochi d'azzardo (sentenza 11 giugno 1998, causa C-283/95, Fischer, Racc. pag. I-3369) e l'esportazione in condizioni illecite di sistemi informatici (sentenza 2 agosto 1993, causa C-111/92, Lange, Racc. pag. I-4677). In particolare, risulterebbe dal punto 16 di quest'ultima sentenza che il principio della neutralità fiscale non consente una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite, fatta eccezione per i casi in cui, date le particolari caratteristiche di alcune merci, è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito ed uno illecito.

18 Secondo i detti governi e la Commissione, gli stupefacenti ed il denaro falso sono prodotti che non possono essere inseriti nel circuito economico per il loro carattere intrinseco di merci illecite. Tuttavia, l'alcol etilico non presenterebbe tale carattere, benché l'importazione e la vendita siano soggette ad autorizzazione in Finlandia. Infatti, esso potrebbe essere venduto in condizioni illecite a un prezzo molto più basso di quello delle bevande alcoliche lecite sempre a fini di consumo. Pertanto, l'alcol importato di contrabbando sarebbe del tutto in concorrenza con i prodotti alcolici legalmente venduti, di modo che farebbe sorgere un debito doganale e d'imposta. Infatti, nelle sentenze menzionate al punto precedente, la Corte avrebbe adottato un'interpretazione molto restrittiva delle deroghe al principio della neutralità fiscale.

19 Va preliminarmente constatato che le citate sentenze Horvath, Wolf, Einberger, Mol, Happy Family e Witzemann, pronunciate nelle cause relative agli stupefacenti e al denaro falso, hanno ad oggetto merci che, a causa della loro stessa natura e delle loro particolari caratteristiche, non sono idonee ad essere immesse lecitamente in commercio né inserite nel circuito economico. Risulta inoltre dalla costante giurisprudenza che il principio della neutralità fiscale non consente una distinzione generale fra le operazioni lecite e le operazioni illecite. Ne deriva che la qualificazione di un comportamento come riprovevole non comporta, di per sé, una deroga all'imposizione, ma una tale deroga entra in considerazione solo in situazioni specifiche nelle quali, a causa delle caratteristiche particolari di talune merci o di talune prestazioni, è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito (v. le citate sentenze Lange, punto 19; Fischer, punto 28, Goodwin e Unstead, punto 9, nonché la sentenza 29 giugno 1999, causa C-158/98, Coffeeshop «Siberië», Racc. pag. I-3971, punti 14 e 21).

20 Orbene, ciò non si verifica per l'alcol etilico di cui trattasi nella causa principale. Come hanno fatto valere i governi che hanno presentato osservazioni scritte e la Commissione, non si è in presenza di una merce la cui immissione in commercio sia vietata a causa della sua stessa natura o delle sue particolari caratteristiche.

21 Le condizioni in cui è avvenuta l'importazione non possono modificare tale giudizio. In effetti, un prodotto intrinsecamente lecito come l'alcol etilico non può essere assimilato ad uno stupefacente per motivi connessi alla sua provenienza, alla sua qualità o alla sua purezza.

22 E' del pari ininfluenza la circostanza che l'alcol etilico allo stato puro sia soggetto nello Stato membro in questione ad un regime speciale autorizzatorio per quanto riguarda sia la produzione e lo smercio, sia l'importazione e l'esportazione di tale prodotto (v., in tal senso, sentenza Lange, citata, punto 17).

23 Peraltro, come ugualmente rilevato dalla Commissione, la concorrenza tra l'alcol importato di contrabbando e quello oggetto di operazioni realizzate in un circuito legale non è esclusa nella misura in cui esiste un mercato lecito dell'alcol che è proprio quello di approdo dei prodotti di contrabbando. Ne risulta che l'alcol etilico non può considerarsi come un prodotto escluso dal

circuito economico. Esso è quindi soggetto alle imposte ed ai dazi doganali normalmente dovuti ai sensi della normativa comunitaria.

24 Dal complesso delle precedenti considerazioni deriva che la questione sollevata va risolta dichiarando che la sesta direttiva, le direttive 92/12 e 92/83 nonché il codice doganale devono essere interpretati nel senso che le rispettive disposizioni in materia di imponibilità e di debito tributario si applicano anche all'importazione di contrabbando nel territorio doganale comunitario di alcol etilico proveniente da paesi terzi.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

25 Le spese sostenute dai governi finlandese, ellenico ed italiano, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE

(Prima Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Tampereen käräjäoikeus con ordinanza 8 dicembre 1998, dichiara:

La sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, le direttive del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, e del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/83/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche, nonché il regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario, devono essere interpretati nel senso che le rispettive disposizioni in materia di imponibilità e di debito tributario si applicano anche all'importazione di contrabbando nel territorio doganale comunitario di alcol etilico proveniente da paesi terzi.