

3. Il sig. Witzemann impugnava il suddetto avviso sostenendo che esso era in contrasto con l' art. 9 e con gli artt. 12-29 del Trattato CEE. Inoltre egli si richiamava a talune sentenze della Corte in cui avete affermato che i dazi doganali e l' IVA non possono essere imposti sulle operazioni illegali aventi ad oggetto gli stupefacenti. Il sig. Witzemann sosteneva che la giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di stupefacenti si applicava anche al denaro falso.

4. Il Finanzgericht di Monaco ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

"Se le disposizioni del Trattato CEE ((artt. 3, lett. b), 9, n. 1, e 12-29)) e 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 (art. 2, n. 2), vadano interpretate nel senso che uno Stato membro non è legittimato a riscuotere dazi ed imposte sulla cifra di affari all' importazione di merci illegalmente importate, la cui produzione e la cui messa in circolazione - come nel caso del denaro falso - sono vietate in tutti gli Stati membri" .

5. Prima di tentare di risolvere siffatto quesito riassumerò brevemente la giurisprudenza esistente. Nella causa 50/80, Horvath / Hauptzollamt Hamburg-Jonas (Racc. 1981, pag. 385), la Corte ha statuito:

"(...) l' istituzione della Tariffa doganale comune fa venir meno la competenza del singolo Stato membro ad applicare i dazi doganali agli stupefacenti importati di contrabbando e distrutti non appena scoperti, pur lasciandogli piena facoltà di reprimere penalmente i reati commessi, con tutte le conseguenze che essi implicano, anche nel campo pecuniario".

6. Nella suddetta causa gli stupefacenti vietati erano stati scoperti e sequestrati. Poco tempo dopo lo stesso problema è sorto in un' altra causa in cui l' importazione illegale è stata scoperta solo dopo lo smercio degli stupefacenti di cui trattasi. La Corte ha nondimeno considerato che si applicava lo stesso principio e che non sorgeva alcuna obbligazione doganale all' atto dell' importazione degli stupefacenti che non facciano parte del circuito economico strettamente sorvegliato dalle competenti autorità per essere destinati ad uso medico e scientifico, a prescindere dal se gli stupefacenti stessi siano scoperti e distrutti sotto il controllo di dette autorità o dal se sfuggano alla loro vigilanza: v. causa 221/81, Wolf / Hauptzollamt Duesseldorf (Racc. 1982, pag. 3681) e causa 240/81, Einberger / Hauptzollamt Freiburg ("Einberger I") (Racc. 1982, pag. 3699).

7. Nella causa 294/82, Einberger / Hauptzollamt Freiburg ("Einberger II") (Racc. 1984, pag. 1177), la Corte ha considerato che lo stesso principio si applicava all' IVA. Le importazioni illegali di droga sono del tutto estranee alle disposizioni della sesta direttiva (direttiva 77/388, GU 1977, L 145, pag. 1), e l' art. 2 di detta direttiva dev' essere interpretato nel senso che l' imposta sul valore aggiunto non può essere riscossa all' atto dell' importazione illegale di stupefacenti nella Comunità.

8. Infine, nella causa 269/86, Moll / Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (Racc. 1988, pag. 3627), e nella causa 289/86, Happy Family / Inspecteur der Omzetbelasting (Racc. 1988, pag. 3655), la Corte ha dichiarato che le cessioni di droghe vietate effettuate all' interno di un dato Stato membro non sono soggette all' IVA, alla stregua delle importazioni.

9. Dalla sintesi di cui sopra emerge chiaramente che le cause precedenti costituiscono una progressione naturale. La Corte ha cominciato con il dichiarare che i dazi doganali non potevano essere riscossi sulle importazioni di stupefacenti che erano stati sequestrati e distrutti. Ha poi considerato che lo stesso principio si applicava agli stupefacenti che non erano stati scoperti e che quindi non erano stati sequestrati. La Corte ha quindi affermato che il principio posto per i dazi doganali si applicava anche all' IVA all' importazione. Essa ha infine statuito che lo stesso principio si applicava all' IVA riscossa sulle cessioni all' interno di uno Stato membro. L' insieme delle

sudette cause verteva su stupefacenti vietati; anche su questo punto, però, vi è stata una progressione naturale. Nella causa Horvath si trattava di eroina la cui vendita era vietata in tutti gli Stati membri; nella causa Happy Family si trattava di hascisc, la cui vendita, benché illegale, di fatto era tollerata dalle autorità nazionali dello Stato membro di cui trattavasi. La Corte ha respinto i tentativi volti a stabilire una distinzione fra droghe "pesanti" e "leggere" e ha rilevato che i summenzionati principi si applicavano a tutte le droghe vietate che rientrano nella sfera di applicazione della convenzione delle Nazioni Unite sugli stupefacenti del 1961 (v. i punti 25 e 26 della motivazione della sentenza Happy Family).

10. La questione che si pone nella presente causa è se i principi affermati in materia di stupefacenti debbano essere estesi al denaro falso. Naturalmente vi sono molti altri passi che potrebbero essere fatti in questa direzione. L' illegalità si manifesta in numerose forme, e vi sono numerosi prodotti che non possono essere smerciati legalmente, o il cui smercio è soggetto a talune restrizioni: le droghe, il denaro falso, le armi, la pornografia, le pelli di taluni animali, le merci rubate, e via di seguito. Tutte le operazioni viziate da illegalità non saranno esentate. Occorre tracciare una linea fra, da un lato, le operazioni che si situano così chiaramente al di fuori della sfera dell' attività economica legale che, invece di essere tassate, possono soltanto essere oggetto di azioni penali e, dall' altro, le operazioni le quali, benché siano illegali, devono essere tassate comunque, se non altro per garantire, in ossequio alla neutralità fiscale, che il delinquente non sia favorito rispetto all' operatore economico che agisce legalmente.

11. Solamente la Commissione ha presentato osservazioni scritte. Essa ritiene che i principi affermati nella giurisprudenza della Corte sugli stupefacenti debbano applicarsi anche al denaro falso. Come si verifica per talune droghe, per il denaro falso vige un divieto assoluto. Inoltre, mentre vi è un commercio legale di droghe come l' eroina (per scopi medici e farmaceutici) un commercio del genere non esiste per il denaro falso, salvo forse fra collezionisti in casi assai limitati. La Commissione ricorda tuttavia di aver sempre avuto riserve nei confronti della giurisprudenza della Corte di giustizia per quanto riguarda gli stupefacenti, e rileva che nella causa Horvath era a favore della riscossione di dazi sulle droghe vietate. La Commissione non suggerisce però che si debba rimettere in discussione la giurisprudenza della Corte.

12. La Commissione osserva che vi è stata un' importante modifica legislativa dopo la pronuncia della Corte nelle summenzionate cause. Il regolamento (CEE) del Consiglio relativo all' obbligazione doganale, n. 2144 (GU 1987, L 201, pag. 15), ha sostituito la direttiva del Consiglio 79/623/CEE (GU L 1979, L 179, pag. 31). Questo regolamento è entrato in vigore a partire dal 1° gennaio 1989 e non si applicava quindi quando sono avvenuti i fatti della presente causa. L' art. 2, n. 2, dispone quanto segue:

"L' obbligazione doganale all' importazione sorge anche se riguarda una merce oggetto di misure, di qualunque specie, che ne vietano o limitano l' importazione.

Tuttavia, l' introduzione irregolare nel territorio doganale della Comunità di stupefacenti non compresi nel circuito economico strettamente controllato dalle autorità competenti per essere destinati ad uso medico e scientifico non comporta la nascita di un' obbligazione doganale. Ai fini della legislazione penale applicabile alle infrazioni doganali, l' obbligazione doganale si considera però sorta allorché la legislazione penale di uno Stato membro prevede che i dazi doganali servono di base per la determinazione delle sanzioni o che l' esistenza di un' obbligazione doganale serva di base per le azioni penali".

Occorrerebbe inoltre rilevare che, ai sensi dell' art. 8, n. 1, del suddetto regolamento, l' obbligazione doganale si estingue con la confisca della merce. Di conseguenza, la normativa ha introdotto, per quanto attiene alle merci diverse dagli stupefacenti, una distinzione nel secondo comma dell' art. 2, n. 2, che la Corte aveva deciso di non effettuare nelle cause *Wolf e Einberger I*: queste merci sono soggette a dazi doganali, ma la loro confisca estingue l' obbligazione doganale.

13. Il primo comma dell' art. 2, n. 2, del regolamento di cui trattasi stabilisce un principio generale, ma il secondo comma introduce un' eccezione conforme alla giurisprudenza della Corte. La Commissione osserva che il secondo comma dell' art. 2, n. 2, è stato inserito in quanto vi era un dubbio sul se la giurisprudenza sugli stupefacenti si basasse sul diritto comunitario primario - nel qual caso sarebbe stata obbligatoria per il legislatore - o sul diritto derivato. Poiché la prima possibilità non poteva essere esclusa, era stato deciso di adottare una normativa che fosse conforme alla giurisprudenza della Corte di giustizia, benché la Commissione e taluni Stati membri avessero preferito una diversa soluzione. La Commissione osserva anche che, in occasione dei lavori preliminari all' adozione del regolamento di cui sopra, nessuno aveva pensato al problema del denaro falso; se ciò si fosse verificato, questo problema sarebbe stato disciplinato allo stesso modo degli stupefacenti.

14. La Commissione suggerisce che la giurisprudenza della Corte in materia di stupefacenti sia estesa al denaro falso; tuttavia, a suo avviso, la Corte dovrebbe indicare chiaramente che si basa sul diritto comunitario derivato, vale a dire sulla legislazione piuttosto che direttamente sul Trattato. La legislazione applicabile nella presente causa è la Tariffa doganale comune, l' art. 2 della direttiva 79/623 (disposizione che aveva preceduto il regolamento n. 2144/87) e, per quanto attiene all' IVA, la sesta direttiva. Sarebbe bene tuttavia rilevare che il termine limite per l' attuazione della direttiva 79/623 non è scaduto prima del 1° gennaio 1982; occorre quindi dubitare dell' applicabilità della stessa alla presente causa. Tuttavia questo punto non è abbastanza decisivo poiché la direttiva non ha disciplinato espressamente la questione se i dazi doganali dovessero essere riscossi su merci importate illegalmente. A questo proposito non sembra che ci possa essere una notevole differenza fra la normativa vigente nella presente causa e quella applicabile nelle precedenti cause già citate.

15. La Commissione solleva giustamente la questione del fondamento giuridico della giurisprudenza della Corte. E' importante che il legislatore sappia in quale misura è libero di intervenire nella materia di cui trattasi. La presente causa fornisce opportunamente alla Corte la possibilità di chiarire se la sua giurisprudenza fosse basata direttamente sul Trattato, nel qual caso il legislatore non può intervenire, o se detta giurisprudenza si basasse sul diritto derivato, caso in cui naturalmente il legislatore può effettuare una modifica.

16. La sentenza *Horvath* si basava principalmente sul fatto che il sistema usato per determinare i dazi doganali contemplati dalla Tariffa doganale comune e dal regolamento (CEE) del Consiglio n. 803/68, relativo al valore in dogana delle merci (GU L 148 del 28 gennaio 1968, pag. 6), si basava sull' assunto che le merci importate potevano essere immesse sul mercato e smerciate. La Corte è stata anche influenzata dal fatto che il regolamento (CEE) n. 1430/79, relativo al rimborso o allo sgravio dei dazi all' importazione o all' esportazione (GU 1979, L 175, pag. 1), prevedeva il rimborso dei dazi qualora le merci fossero distrutte sotto il controllo delle autorità competenti. L' unica disposizione del Trattato menzionata nella causa *Horvath* era l' art. 18 che, a mio parere, non è direttamente pertinente.

17. Nelle sentenze *Wolf e Einberger I* la Corte ha nuovamente fatto riferimento al regolamento n. 803/68 nonché alla motivazione della direttiva 79/623 relativa all' obbligazione doganale. Tuttavia la sentenza si basava soprattutto sulla seguente considerazione:

"L' introduzione della Tariffa doganale comune (...) si inserisce nel contesto degli scopi che l' art. 2 assegna alla Comunità e delle linee di condotta fissate dall' art. 29 per la gestione dell' unione

doganale. Le importazioni di sostanze stupefacenti nella Comunità che possono comportare solo misure repressive sono completamente estranee a tali scopi e a tali linee di condotta".

18. La sentenza pronunciata dalla Corte nella causa Einberger II si basava apparentemente sull'interpretazione della sesta direttiva, ma l'intento che è stato alla base di questa sentenza sembra essere stato quello di garantire che il principio che era stato stabilito per i dazi doganali si applichi anche all'IVA sull'importazione. La Corte è stata chiaramente consapevole che sarebbe stato illogico applicare diversi principi a due tributi che possedevano "caratteristiche essenziali analoghe" (v. punto 18 della motivazione). Riprendendo le espressioni usate nelle sentenze Wolf e Einberger I, la Corte ha affermato che:

"(...) le importazioni illegali di stupefacenti nella Comunità, le quali possono unicamente dar luogo a provvedimenti repressivi, sono del tutto estranee alle disposizioni della sesta direttiva riguardanti la definizione dell'imponibile e, di conseguenza, al sorgere di un debito fiscale in fatto di imposta sull'entrata" (punto 20 della motivazione).

19. Nelle sentenze Mol e Happy Family la Corte ha ammesso che questo ragionamento si applicava anche all'IVA riscossa su operazioni effettuate all'interno di uno Stato membro (Mol, punto 16 della motivazione; Happy Family, punto 18 della motivazione). La Corte ha anche rilevato nelle sentenze Mol e Happy Family che la sesta direttiva si basava sugli artt. 99 e 100 del Trattato CEE e perseguiva l'armonizzazione o il ravvicinamento delle normative degli Stati membri in fatto di imposte sulla cifra di affari "nell'interesse del mercato comune" (Mol, punto 14 della motivazione; Happy Family, punto 16 della motivazione). La Corte sembra avere rilevato che, se l'obiettivo dell'armonizzazione della normativa in materia di imposte sulla cifra di affari era di facilitare la libera circolazione delle merci, era illogico riscuotere l'IVA su un tipo di commercio che la legislazione di tutti gli Stati membri si sforzava di sopprimere.

20. Secondo me, in nessuna delle summenzionate sentenze, la Corte ha lasciato intendere che il principio che esclude la riscossione dei dazi doganali o dell'IVA sull'importazione o la vendita di sostanze vietate risultava direttamente dal Trattato CEE o da un principio giuridico generale, ed esso non potrebbe essere modificato dal legislatore. Ammetto che è difficile individuare su cosa si basi effettivamente detto principio. La Corte ha rinviato tanto al diritto primario quanto al diritto derivato. Il suo ragionamento è stato il seguente: la legislazione tace su questo punto particolare, di modo che è necessario esaminare le disposizioni del Trattato sulle quali la legislazione di cui trattasi si basa per stabilire se esse forniscano un criterio. Trattasi in tal caso certamente di una tecnica di interpretazione adeguata, ma non vi è motivo di supporre che il principio cui si è così giunti costituisca un'interpretazione diretta del Trattato che vincola il potere legislativo e può essere modificata solo con una modifica del Trattato. Inoltre, non penso che si possa sostenere che vige un principio giuridico fondamentale che osta all'imposizione sulle operazioni illecite. Ritengo per questo motivo che il legislatore comunitario possa intervenire liberamente in questa materia e stabilire, se lo desidera, che si devono riscuotere i dazi doganali e l'IVA sugli stupefacenti e sugli altri prodotti vietati.

21. Per quanto riguarda se la normativa applicabile ai fatti della presente causa debba essere interpretata nel senso che osta alla riscossione di dazi doganali e dell'IVA sull'importazione di denaro falso, non dubito che i principi stabiliti dalla Corte per quanto riguarda gli stupefacenti si applicassero anche al denaro falso prima dell'entrata in vigore del regolamento n. 2144/87.

22. E' vero che la Corte ha sempre ammesso che non si doveva applicare la stessa disciplina a tutte le merci vietate (v. punto 9 della motivazione della sentenza Horvath). Giustamente la Commissione ha osservato nella presente causa che l'elenco dei prodotti vietati varia da uno Stato membro all'altro e che l'applicazione uniforme della Tariffa doganale comune e della sesta direttiva sarebbe compromessa se ciascuno Stato membro si astenesse dal riscuotere i dazi doganali e l'IVA sui prodotti che sono vietati dalla sua legislazione nazionale. Per questo motivo mi chiedo se i principi stabiliti dalla Corte per quanto riguarda gli stupefacenti debbano essere

applicati alle operazioni che sono in contrasto con la normativa nazionale, come il commercio delle armi da fuoco, delle merci pornografiche o delle pelli di animali. La legislazione in queste materie varia notevolmente da uno Stato membro all' altro. Inoltre, in genere vi è un commercio lecito di questi prodotti, che non può essere chiaramente distinto dal commercio illecito. Ad esempio, lo stesso tipo di armi da fuoco può essere acquistato e venduto lecitamente da un negoziante autorizzato e illegalmente da un fornitore nel mercato nero. Non sarebbe logico concedere un privilegio fiscale a quest' ultimo.

23. Tuttavia siffatte considerazioni non si applicano al denaro falso, che costituisce oggetto di un divieto almeno tanto generale e importante quanto quello degli stupefacenti. Al pari degli stupefacenti, il denaro falso costituisce oggetto di una convenzione internazionale, vale a dire la convenzione internazionale del falso nummario (Raccolta dei trattati della Società delle Nazioni, vol. 111 e 112, 1930-1931, vol. CXII, pag. 371). Questa convenzione è vincolante per tutti gli Stati membri eccetto il Lussemburgo che, pur essendo uno dei firmatari originari della convenzione, non l' ha ratificata. Nondimeno costituisce un reato in base al diritto lussemburghese il fabbricare o il far circolare banconote contraffatte, comprese quelle straniere (Codice penale, artt. 173-178). Poiché tutti gli Stati membri hanno almeno firmato la convenzione di cui trattasi, la situazione nella presente causa è diversa da quella della causa Mol, nella quale il Trattato di cui trattasi, la convenzione del 1971 sulle sostanze psicotrope, non era stato firmato da taluni Stati membri e non costituiva quindi, secondo la sentenza stessa (punto 24 della motivazione), una base per l' interpretazione del diritto comunitario.

24. Sotto taluni profili, gli argomenti che militano a favore dell' esclusione del denaro falso dalla sfera di applicazione della Tariffa doganale comune e della sesta direttiva sono persino più fondati che nel caso delle droghe vietate. Mentre è possibile che talune droghe attualmente vietate in tutti gli Stati membri siano un giorno autorizzate in taluni di essi, è difficilmente concepibile che un giorno possa essere mitigato il divieto relativo al denaro falso. Peraltro, mentre vi è un commercio lecito di droghe quale l' eroina per motivi medici e farmaceutici, non vi è un commercio del genere per il denaro falso. La Commissione menziona la possibilità che le banconote false siano negoziate dai collezionisti, ma persino ciò sembra essere escluso dai termini della suddetta convenzione internazionale, che prescrive la confisca del denaro falso e la sua consegna alla banca che emette il denaro in questione su domanda della stessa.

25. Da quanto precede emerge che le considerazioni che hanno ispirato la giurisprudenza della Corte sugli stupefacenti si applicano anche al denaro falso e che, prima dell' entrata in vigore del regolamento n. 2144/87, la normativa vigente doveva essere interpretata nel senso che essa ostava alla riscossione dei dazi doganali e dell' IVA sull' importazione di denaro falso.

26. Non occorre naturalmente risolvere nella presente causa la questione se l' importazione di denaro falso faccia sorgere un' obbligazione doganale dopo l' entrata in vigore del regolamento n. 2144/87. Nell' interesse della certezza del diritto può tuttavia essere utile esaminare questa questione.

27. L' art. 2, n. 2, del regolamento n. 2144/87 dispone:

"L' obbligazione doganale all' importazione sorge anche se riguarda una merce oggetto di misure, di qualunque specie, che ne vietano o limitano l' importazione".

Un' eccezione è inoltre contemplata per "stupefacenti non compresi nel circuito economico strettamente controllato dalle autorità competenti per essere destinati ad uso medico e scientifico". La Commissione ha suggerito, almeno nelle osservazioni scritte, che questa eccezione si applichi in via analogica in modo da comprendere il denaro falso, in quanto il legislatore comunitario se avesse considerato la questione avrebbe disposto una disciplina analoga per il denaro falso.

28. Non posso essere d' accordo con la Commissione su questo punto. Il testo dell' art. 2, n. 2, è perfettamente chiaro e non vedo motivo di leggervi un significato che esso non può avere. Non è compito della Corte rettificare le omissioni del legislatore comunitario o speculare su come il legislatore comunitario avrebbe legiferato se avesse esaminato questo particolare problema che manifestamente è sfuggito alla sua attenzione. In materia doganale, ove l' esigenza della certezza del diritto è fondamentale, nessun elemento consente, peraltro, di interpretare la normativa estensivamente, in via analogica, come la Commissione suggerisce. Concludo pertanto che, dopo l' entrata in vigore del suddetto regolamento, i dazi doganali all' importazione sono dovuti in caso di importazione di denaro falso nel territorio doganale della Comunità. Al tempo stesso, penso che sia utile per la Corte precisare nella sentenza che la sua giurisprudenza sugli stupefacenti si estende al denaro falso solo fino all' entrata in vigore del suddetto regolamento; ciò mostrerebbe chiaramente che detta giurisprudenza non si basava su un principio giuridico superiore, ma poteva essere modificata dal legislatore.

29. L' ultima questione che sorge (benché ancora una volta essa non richieda una soluzione nella presente causa) è quella se il nesso fra i dazi doganali e l' IVA sulle importazioni sia così forte che, dopo l' entrata in vigore del regolamento n. 2144/87, l' importazione di denaro falso è soggetta non soltanto ai dazi doganali, ma anche all' IVA. Si potrebbe sostenere che si deve riscuotere l' IVA ogni volta che sorge un' obbligazione doganale. Come la Corte ha rilevato nella sentenza *Einberger II*, l' art. 10, n. 3, della sesta direttiva ha autorizzato gli Stati membri a collegare il fatto generatore e l' esigibilità dell' imposta sulla cifra di affari all' importazione a quelli dei dazi doganali. Mi sembra tuttavia che l' art. 10 riguardi solo la data in cui è sorta l' obbligazione di versare l' IVA; esso non riguarda la questione se un' operazione sia soggetta all' IVA o no. Inoltre, l' art. 10, n. 3, autorizza solo gli Stati membri a collegare l' IVA coi dazi doganali per detto scopo; non impone loro di farlo. Non penso che la sesta direttiva stabilisca un nesso assoluto tra l' obbligazione doganale e l' assoggettamento all' IVA. Il principio enunciato dalla Corte nella causa *Einberger II*, che esclude le importazioni di stupefacenti dalla sfera di applicazione della sesta direttiva, si applica anche al denaro falso e continua ad applicarsi anche se il regolamento n. 2144/87 ha assoggettato l' importazione di denaro falso ai dazi doganali. Se il legislatore considera che ciò comporta un' inaccettabile differenza tra i dazi doganali e l' IVA, il rimedio dovrebbe essere costituito dalla modifica della normativa di cui trattasi.

30. Concludo che la questione sottoposta alla Corte dal Finanzgericht di Monaco dovrebbe essere risolta come segue:

"In base alle disposizioni della normativa comunitaria in materia doganale vigente fino al 1° gennaio 1989, data in cui è entrato in vigore il regolamento (CEE) del Consiglio n. 2144/87, l' importazione illegale di denaro falso nel territorio doganale della Comunità non faceva sorgere alcuna obbligazione doganale.

Le disposizioni della sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all' imposta sulla cifra d' affari, devono essere interpretate nel senso che l' importazione illegale di denaro falso in uno Stato membro non è soggetta all' imposta sul valore aggiunto ".

(*) Lingua originale: l' inglese.