

SENTENZA DELLA CORTE
DEL 28 FEBBRAIO 1984 ¹

Senta Einberger
contro Hauptzollamt Freiburg
(domanda di pronuncia pregiudiziale,
proposta dal Finanzgericht Baden-Württemberg)

«Imposta sull'entrata all'importazione — stupefacenti
importati di contrabbando»

Causa 294/82

Massime

Disposizioni fiscali — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sull'entrata — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto — Tributo all'importazione — Applicazione a stupefacenti facenti parte del circuito illegale — Inammissibilità — Repressione penale delle trasgressioni — Competenza degli Stati membri
(Direttive del Consiglio n. 67/228, art. 2, e n. 77/388, art. 2)

Le importazioni illegali di stupefacenti nella Comunità, le quali possono unicamente dar luogo a provvedimenti repressivi, esulano dalla sesta direttiva in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata (sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — base imponibile uniforme). L'art. 2 di detta direttiva va quindi interpretato nel senso che l'importazione illegale nella Comunità di stupefacenti che non facciano parte del circuito economico rigorosamente sorvegliato dalle competenti autorità in vista

dell'uso per scopi medici e scientifici non dà origine ad alcun debito d'imposta sull'entrata all'importazione. Questa interpretazione vale del pari per l'art. 2 della seconda direttiva sull'armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Ciò lascia intatta la competenza degli Stati membri per 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.

Nel procedimento 294/82,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dal Finanzgericht Baden-Württemberg nella causa dinanzi ad esso pendente fra

¹ — Lingua processuale: il tedesco.

SENTA EINBERGER, Schallstadt-Wolfenweiler,

e

HAUPTZOLLAMT FREIBURG,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 2, n. 2, della Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla entrata (sistema comune di imposta sul valore aggiunto — base imponibile uniforme) (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE,

composta dai signori J. Mertens de Wilmars, presidente, T. Koopmans, K. Bahlmann e Y. Galmot, presidenti di Sezione, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O' Keeffe, G. Bosco, O. Due, U. Everling e C. Kakouris, giudici,

avvocato generale: G. F. Mancini

cancelliere: H. A. Rühl, amministratore principale

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

In fatto

L'ordinanza di rinvio, lo svolgimento del procedimento e le osservazioni presentate a norma dell'art. 20 dello Statuto della Corte di giustizia CEE si possono così riassumere:

I — Gli anfeatti ed il procedimento

1. Con sentenza passata in giudicato 27 luglio 1977, il Landgericht condannava

la sig.na Senta Einberger, attrice nella causa principale, ad un anno di reclusione con sospensione condizionale della pena per trasgressione della legge sugli stupefacenti («Betäubungsmittelgesetz»).

Secondo le constatazioni del Landgericht, la Einberger si recava più volte fra la primavera e l'autunno del 1974 a Basilea, in Svizzera, dove vendeva ai coniugi Winiger complessivamente 280 grammi di morfina in più partite di 30-100 grammi cadauna, al prezzo di 150-170 franchi svizzeri il grammo. La morfina sarebbe stata introdotta fraudolentemente nella Repubblica federale di Germania e quindi trasportata dall'attrice in Svizzera.

Conformemente all'art. 57, n. 2, della legge doganale («Zollgesetz»), l'Hauptzollamt Freiburg, convenuto nella causa principale, riteneva l'attrice debitrice dei dazi all'importazione per quei quantitativi di stupefacenti poichè dopo che era nato il debito doganale, ma prima dell'estinzione dello stesso, essa si era fatta carico della merce importata fraudolentemente della quale sapeva, o avrebbe dovuto sapere, che era merce soggetta a dogana. Di conseguenza l'Hauptzollamt, con avviso d'imposta 19 gennaio 1978, reclamava all'attrice dazi all'importazione per l'importo di DM 10 960,30 (DM 5 712 per dazi doganali e DM 5 248,30 per imposta sulla cifra d'affari riscossa all'importazione).

Essendo stata rigettata l'opposizione proposta dall'attrice nella causa principale contro l'avviso d'imposta, essa proponeva ricorso dinanzi al Finanzgericht Baden-Württemberg.

2. Richiamandosi alla sentenza della Corte 26 ottobre 1982 (causa 240/81, Einberger, Racc. pag. 3699), il Finanzgericht Baden-Württemberg, Aussensenate Freiburg, Seconda Sezione, con ordinanza 29 ottobre 1982 ha sottoposto alla

Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la riscossione dell'imposta sull'entrata all'importazione per gli stupefacenti sia compatibile con l'art. 2, n. 2, della Sesta direttiva del Consiglio della Comunità Economica Europea 17 maggio 1977 in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, GU L 145 del 13 giugno 1977, pagg. 1 e segg., — dato che gli Stati membri non sono competenti a riscuotere i dazi doganali».

3. Nella motivazione dell'ordinanza di rinvio, il Finanzgericht ricorda che nella summenzionata sentenza 26 ottobre 1982 la Corte ha dichiarato che sulla morfina importata non si possono riscuotere dazi doganali. Esso osserva che contro l'ammissibilità della riscossione dell'imposta sulla cifra d'affari all'importazione si pongono essenzialmente gli stessi argomenti che ostano alla riscossione dei dazi doganali, cioè che la morfina non può, per esempio, essere posta in commercio liberamente e legalmente.

4. L'ordinanza di rinvio è stata iscritta nei registri della Corte il 17 novembre 1982.

Ai sensi dell'art. 20 del protocollo sullo Statuto della Corte CEE, hanno presentato osservazioni scritte il Governo tedesco, rappresentato dai sigg. Martin Seidel e Ernst Röder, in qualità di agenti; il Governo francese, rappresentato dal sig. Jean-Paul Costes, in qualità d'agente; e la Commissione delle Comunità Europee, rappresentata dal suo consigliere giuridico sig. Rolf Wägenbaur, in qualità d'agente.

Su relazione del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale.

II — Le osservazioni scritte depositate dinanzi alla Corte

Il *Government tedesco* osserva anzitutto che le importazioni di stupefacenti sono avvenute prima o durante l'autunno 1974 e che, di conseguenza, la norma da applicare nella fattispecie non è la Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, sul sistema comune di imposta sul valore aggiunto (base imponibile uniforme), bensì la Seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 sulla struttura e le modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 14. 4. 1967, pag. 1303) la cui validità è venuta meno solo con l'entrata in vigore della Sesta direttiva. Il *Government tedesco* sostiene pertanto che per risolvere la questione pregiudiziale proposta ci si deve rifare alla Seconda direttiva.

Esso propone alla Corte di dichiarare che la riscossione dell'imposta sulla cifra d'affari all'importazione di stupefacenti deve essere compatibile con l'art. 2, lett. b), della Seconda direttiva, in quanto tale disposizione riguarda tutte le importazioni, lecite o illecite, come conferma l'art. 7 della medesima direttiva. È questa la sola interpretazione che risponde allo spirito ed ai fini perseguiti dal sistema comune d'imposta sul valore aggiunto il quale, secondo l'intenzione del Consiglio, è volto fra l'altro a:

- applicare un'imposta generale sul consumo,
- garantire che tutti i prodotti sopportino lo stesso onere indipendentemente dall'origine o dal circuito di distribuzione,

— onde ottenere la neutralità concorrenziale negli scambi commerciali internazionali, consentire l'esatta compensazione alla frontiera in materia d'imposta sulla cifra d'affari e

— attuare il principio dello Stato di destinazione mondialmente applicato in materia d'imposte indirette.

Tenuto conto del fine di neutralità concorrenziale di detto sistema per le merci nazionali e per quelle importate, l'imposta sull'entrata all'importazione deve corrispondere a quella che grava sulle forniture nazionali dello stesso genere. In considerazione della chiara enunciazione dei precetti della direttiva — v. sia il combinato disposto degli artt. 2 b) e 7, che quello degli artt. 2 a) e 5) — i negozi illeciti possono sfuggire all'imposta sulla cifra d'affari solo in base ad una disposizione espressa di esenzione. Non esiste però alcuna disposizione del genere (v. art. 10 della direttiva).

La mancanza di disposizioni del genere per i negozi illeciti non costituisce una carenza dovuta ad omissione del Consiglio, ma deriva dal principio di equità fiscale il quale vieta di riservare un trattamento fiscale più favorevole agli atti illeciti che a quelli leciti. L'applicazione di norme penali non basta a combattere «l'economia dell'ombra» tanto più che, talvolta, è una persona diversa dal responsabile penale a trarre vantaggio dall'attività illecita. È inoltre impossibile in certi casi comminare una pena cosicché resterebbe il vantaggio concorrenziale connesso all'esenzione fiscale. Il principio secondo cui un atto illecito non può essere fiscalmente favorito nei confronti dell'atto lecito è enunciato, nel di-

ritto fiscale tedesco, all'art. 40 dell'Abgabenordnung (regolamento fiscale) 16 marzo 1976, il quale dispone che

«in materia d'imposta è privo di rilevanza il fatto che un atto che rientra in tutto o in parte in una legge fiscale trasgredisca un obbligo o un divieto giuridico o sia contrario al buon costume».

Ciò è tanto più vero, dal punto di vista della pratica fiscale, in quanto l'amministrazione non è assolutamente in grado di controllare la legittimità dell'atto considerato. D'altra parte, il quinto considerando della Prima direttiva dichiara che «un sistema d'imposta sul valore aggiunto raggiunge la maggior semplicità e neutralità se l'imposta è riscossa nel modo più generale possibile . . .»; e questo è il motivo per cui il quarto considerando della Seconda direttiva dichiara che, per poter applicare il sistema in modo semplice e neutro e mantenere l'aliquota normale dell'imposta entro limiti ragionevoli, «è necessario limitare i regimi particolari e le misure di eccezione».

D'altra parte, l'art. 7 della direttiva adotta il criterio dell'introduzione del bene in uno Stato membro senza occuparsi dei movimenti successivi.

Questa interpretazione non va scartata per il solo fatto che, secondo la giurisprudenza della Corte, non si possono riscuotere dazi doganali all'importazione di stupefacenti. Mentre, infatti, i dazi doganali hanno lo scopo essenziale di proteggere dalle importazioni da paesi terzi, l'imposta sull'entrata è retta da interessi fiscali e dai principi di uguaglianza e di neutralità concorrenziale. L'obbligo di pagare l'imposta sull'entrata può sempre sorgere indipendentemente dall'obbligo doganale, anche se l'art. 7, n. 2, della Seconda direttiva con-

sente di collegare la sua esigibilità a quella dei dazi doganali.

Essenzialmente, l'imposta sull'entrata rientra in un sistema diverso da quello dei dazi doganali per la sua diversa funzione.

L'art. 2 b) della Seconda direttiva nella surriportata interpretazione, intesa cioè nel senso che tutte le importazioni, lecite o illecite, sono soggette ad imposta sulla cifra d'affari, non contrasta con alcuna disposizione di diritto comunitario ed, in particolare, con l'art. 95 del Trattato CEE e ha sufficiente fondamento giuridico (gli artt. 99 e segg. del Trattato CEE).

Infine, contrariamente al settore doganale, gli Stati membri restano competenti in materia fiscale per tassare le importazioni di stupefacenti.

In subordine, la situazione giuridica sopra descritta è rimasta immutata nei risultati dopo l'entrata in vigore dell'art. 2, n. 2, della Sesta direttiva, il cui tenore corrisponde a quello dell'art. 2 b) della Seconda direttiva e che assoggetta le importazioni ad imposta sul valore aggiunto. L'art. 14 non prevede maggiori esenzioni fiscali per le importazioni di stupefacenti di quante ne disponeva la Seconda direttiva.

Pertanto, la riscossione dell'imposta sulla cifra d'affari all'importazione di stupefacenti è compatibile con l'art. 2, n. 2, della Sesta direttiva.

Il *Governo francese* sostiene, invece, che nella presente causa va trasposto il ragionamento seguito dalla Corte nelle due sentenze relative alla riscossione di dazi

doganali all'atto dell'importazione di stupefacenti (v. sentenza 26. 10. 1982, 221/81 e 240/81). Richiamando quindi la posizione esposta nelle suddette cause e la decisione della Corte secondo cui non può sorgere debito doganale dall'importazione di stupefacenti che non possono essere messi in commercio, non si può adottare una soluzione diversa per quanto riguarda il debito fiscale.

E ciò per tre motivi:

Anzitutto, l'art. 2, n. 2, della Sesta direttiva riguarda evidentemente solo le importazioni di beni che possono essere messi in commercio. In secondo luogo, l'art. 10, n. 3, consente agli Stati membri di collegare il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta sul valore aggiunto a quelli previsti per i dazi doganali e di conseguenza le considerazioni relative all'incertezza del fatto generatore si applicano integralmente al caso di specie. In terzo luogo, in considerazione delle modalità di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione e della prassi seguita dalle autorità francesi, va quindi consacrato un regime di totale esenzione dai debiti doganali e fiscali riferiti agli stupefacenti importati clandestinamente.

Sebbene nessuna disposizione lo affermi esplicitamente, dall'analisi delle norme contenute nella Sesta direttiva ed, in particolare, dagli artt. 5, 7, 9 e 10 risulta che solo le cessioni di beni, le prestazioni di servizi e le importazioni non vietate per motivi di ordine pubblico possono essere

soggette alla riscossione dell'imposta sul valore aggiunto.

Vi sono inoltre difficoltà per determinare il fatto generatore qualora gli stupefacenti non siano stati sequestrati all'atto dell'importazione, ma siano stati smerciati o consumati. Se in un'ipotesi del genere potesse sorgere un debito fiscale, questo nascerebbe solo in caso di successo delle indagini e dei controlli. In proposito, la Corte, nella causa 240/81, ha dichiarato che non vi sarebbe motivo di distinguere, in materia doganale, gli stupefacenti non scoperti da quelli distrutti sotto il controllo delle autorità competenti «poichè, se si facesse una distinzione del genere, l'applicazione dei dazi doganali dipenderebbe dalla casualità della scoperta» (punto 15 della motivazione).

Inoltre, l'esenzione dall'imposta sulla cifra d'affari all'importazione non pregiudica affatto la prerogativa degli Stati membri di perseguire gli autori delle trasgressioni commesse e non può farne venir meno l'applicazione, all'interno del paese, alle operazioni relative a stupefacenti importati illecitamente e destinati successivamente ad usi leciti.

Infine, nella causa 240/81 la Corte ha limitato la portata della sentenza alle sole importazioni illecite di stupefacenti. La Corte potrà quindi dichiarare che l'importazione di stupefacenti diversi da quelli destinati ad usi medici o scientifici autorizzati dagli Stati membri non può dar luogo a riscossione dell'imposta sulla cifra d'affari.

La *Commissione delle Comunità europee* assume che, a suo parere, la questione sollevata è direttamente collegata alla causa 240/81 ed alle constatazioni in essa fatte dalla Corte. Va quindi ribadito, in particolare, che è riconosciuto in modo generale che stupefacenti come la morfina, l'eroina e la cocaina sono dannosi e che pertanto ne è vietata l'importazione e la commercializzazione in tutti gli Stati membri, conformemente alla Convenzione unica sugli stupefacenti del 1961, con la sola eccezione di un commercio rigorosamente controllato e limitato che ne consente il legittimo uso a fini farmaceutici e medici.

Anzitutto, a norma dell'art. 2, n. 2, della Sesta direttiva, le «importazioni di beni» sono soggette ad imposta sul valore aggiunto ed è in proposito ininfluente se il fatto generatore dell'imposta sia imputabile al debitore. Si ha «importazione» di un bene al momento dell'introduzione dello stesso nell'interno del paese ai sensi dell'art. 3. A norma dell'art. 10, n. 3, il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile all'importazione all'atto dell'introduzione del bene all'interno del paese.

Tuttavia, non se ne può desumere che le importazioni illecite sono soggette ad imposta sulla cifra d'affari all'importazione. La Sesta direttiva è basata sugli artt. 99 e 100 del Trattato CEE e persegue quindi l'armonizzazione ed il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari «nell'interesse del mercato comune», finalità che implica il richiamo agli scopi perseguiti dalla Comunità enunciati all'art. 2 del Trattato CEE ed all'azione della stessa volta, fra l'altro, ai sensi dell'art. 3, lett. h), al «ravvicinamento delle legislazioni nazionali nella misura necessaria al funzionamento del mercato comune». Come la Corte ha appurato nella causa 240/81, le importa-

zioni di prodotti stupefacenti nella Comunità, potendo comportare solo provvedimenti repressivi, sono del tutto estranee ai suddetti scopi ed alle suddette linee di condotta.

I considerando della Sesta direttiva confermano che il sistema dell'imposta sul valore aggiunto ha per oggetto di consentire di raggiungere:

«la liberalizzazione effettiva della circolazione delle persone, dei beni, dei servizi, dei capitali e l'interpenetrazione delle economie» (terzo considerando) «onde realizzare a termine un mercato comune che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un vero mercato interno» (quarto considerando).

I considerando della Prima e della Seconda direttiva relative all'imposta sul valore aggiunto si collocano sulla medesima linea. Ne consegue che l'importazione illecita di droga è estranea alla libera circolazione dei beni, all'interpenetrazione delle economie ed alla realizzazione di un vero mercato interno, in quanto porta di norma al sequestro della merce ed (esclusi i casi ufficialmente riconosciuti) non consente un commercio legittimo. Se ne desume che l'importazione illecita di stupefacenti che non costituiscono oggetto di commercio in vista dell'uso per fini medici o scientifici non fa sorgere un debito fiscale a titolo d'imposta sulla cifra d'affari all'importazione.

Per quanto riguarda l'imposta sull'entrata, infine, e contrariamente a quanto avviene per i dazi doganali, la Comunità ha invero solo una competenza di armonizzazione limitata ad un'azione conforme a «l'interesse del mercato comune» o al suo funzionamento, e ciò consente

di affermare che la questione se l'importazione illecita di stupefacenti debba comportare la riscossione di un'imposta sul valore aggiunto non è connessa al funzionamento del mercato comune e che le importazioni illecite di stupefacenti non rientrano affatto nella sesta direttiva, cosicché gli Stati membri restano competenti per disciplinare la materia. Tuttavia, un'interpretazione del genere delle relative norme della direttiva ignorerebbe il carattere esauriente della Sesta direttiva.

III — Risposta al quesito della Corte

La Corte ha invitato la Commissione a fornire una descrizione delle disposizioni legislative e regolamentari e delle prassi doganali che disciplinano, in ciascuno Stato membro, la nascita del debito riguardante l'imposta sull'entrata all'im-

portazione e sullo smercio illegale di stupefacenti, come pure delle disposizioni nazionali di diritto tributario riguardanti direttamente la nascita di un debito tributario. Il 21 luglio 1983 la Commissione ha sottoposto alla Corte una tabella relativa alla situazione giuridica negli Stati membri.

IV — La fase orale

All'udienza del 27 settembre 1983, la ricorrente, con l'avv. R. Endriss; il Governo tedesco, rappresentato dal sig. Ernst Röder, in qualità di agente; e la Commissione, rappresentata dal sig. R. Wägenbaur, in qualità di agente, hanno svolto osservazioni orali.

L'avvocato generale ha presentato le sue conclusioni all'udienza del 22 novembre 1983.

In diritto

- 1 Con ordinanza 29 ottobre 1982, pervenuta alla Corte il 17 novembre 1982, il Finanzgericht Baden-Württemberg ha sollevato, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, una questione pregiudiziale vertente sull'applicazione dell'imposta sull'entrata all'importazione agli stupefacenti importati di contrabbando.
- 2 La causa principale verte sulla determinazione dell'imposta sull'entrata all'importazione dovuta per partite di morfina le quali, dopo essere state importate illegalmente nella Repubblica federale di Germania, sono state vendute in Svizzera, trasgredendo la legge tedesca sugli stupefacenti («Betäubungsmittelgesetz»), dalla ricorrente nella causa principale. Questa è stata condannata per questi fatti da un giudice penale tedesco ad un anno di reclusione con la condizionale.

3 Il Finanzgericht si chiede se la morfina, secondo il diritto comunitario, sia soggetta all'imposta sull'entrata. In proposito esso ricorda che nella sentenza 26 ottobre 1982 (Einberger, 240/81, Racc. pag. 3699) la Corte ha affermato che l'istituzione della tariffa doganale comune ha tolto agli Stati membri il potere di applicare i dazi doganali agli stupefacenti importati di contrabbando, tanto se sono stati distrutti non appena scoperti, quanto se sono stati trasportati fuori del territorio doganale prima di essere scoperti, pur lasciando agli Stati membri piena facoltà di reprimere i reati a norma del diritto penale.

4 Per quanto riguarda gli antifatti della causa, il Finanzgericht si richiama a quanto da esso accertato nella causa 240/81, cioè che la morfina non è prodotta nella Repubblica federale di Germania e che la partita di questa merce venduta dalla ricorrente nella causa principale era stata introdotta di contrabbando nel territorio tedesco per essere riesportata illegalmente in un paese terzo. Riferendosi alla sopra menzionata sentenza della Corte, il Finanzgericht si chiede se il divieto assoluto d'importare e di smerciare stupefacenti, il quale osta all'applicazione di dazi doganali, non escluda del pari la possibilità di riscuotere imposte sull'entrata all'importazione.

5 In base a queste considerazioni, il giudice nazionale ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la riscossione dell'imposta sull'entrata all'importazione per gli stupefacenti sia compatibile con l'art. 2, n. 2, della Sesta direttiva del Consiglio della Comunità economica europea 17 maggio 1977 in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, GU L 145 del 13. 5. 1977, pag. 1 e segg., — dato che gli Stati membri non sono competenti a riscuotere i dazi doganali».

6 Anzitutto va rilevato che il Finanzgericht solleva la questione pregiudiziale riferendosi alla Sesta direttiva, mentre dal fascicolo si desume che le importazioni di stupefacenti sulle quali esso deve pronunziarsi sono avvenute nel 1974, cioè prima dell'entrata in vigore di tale direttiva, quindi mentre vigeva la Seconda direttiva (GU 1967, pag. 1303). Cionondimeno, non risulta che vi siano differenze fra le due direttive per quanto riguarda l'aspetto essenziale,

né nella lettera delle disposizioni, né nel loro contesto; di conseguenza, l'interpretazione che la Corte deve dare dell'art. 2, n. 2, della Sesta direttiva vale del pari per l'art. 2, lett. b), della Seconda direttiva.

- 7 L'art. 2 della Sesta direttiva indica, 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».

- 8 In questo ambito va rilevato che la Sesta direttiva contiene numerose disposizioni specifiche per il complesso delle importazioni, cioè tanto per l'importazione nella Comunità da paesi terzi, quanto per l'importazione da un altro Stato membro, disposizioni che si trovano in particolare negli artt. 3, 7, 10, n. 3, 11 B, 14, 17 e 23 della direttiva stessa.

- 9 Ne consegue che le operazioni contemplate al n. 1 dell'art. 2 vanno tenute distinte da quelle contemplate al n. 2 dello stesso articolo, dato che esse traggono origine da fatti economici e giuridici diversi.

- 10 A ragione quindi il giudice proponente ha sollevato la questione pregiudiziale esclusivamente in relazione all'art. 2, n. 2, cioè con riguardo all'importazione, e più precisamente all'importazione da paesi terzi, come si desume dall'ordinanza di rinvio. D'altro canto, la questione pregiudiziale non riguarda l'importazione di merci illegali in generale, bensì unicamente l'importazione illegale di stupefacenti.

- 11 Ciò premesso, ci si deve chiedere se, in mancanza di espresse disposizioni della direttiva su questo punto, l'importazione illegale di stupefacenti costituisca un'operazione tassabile ovvero la direttiva vada interpretata nel senso che essa lascia agli Stati membri facoltà di decidere in proposito.

- 12 Va osservato, in primo luogo, che la direttiva non può essere interpretata nel senso che essa lasci la questione fuori dal proprio campo d'applicazione, con la conseguenza che spetterebbe agli Stati membri di provvedere, ciascuno per proprio conto. Un'interpretazione del genere sarebbe inconciliabile con lo scopo perseguito dalla direttiva, la quale mira ad un'ampia armonizzazione in questo campo ed in particolare per quanto riguarda l'imponibile in fatto di imposta sul valore aggiunto.
- 13 Ciò posto, dal contesto e dagli scopi della Sesta direttiva si desume del pari che questa osta all'assoggettamento all'IVA degli stupefacenti in occasione della loro illegale importazione nella Comunità. Questa conclusione è inevitabile, se si tiene conto della giurisprudenza della Corte la quale esclude la riscossione dei dazi doganali nello stesso caso, dato che la situazione giuridica, nel nostro caso il fatto generatore dell'imposta, è essenzialmente la stessa nei due casi.
- 14 Per quanto riguarda la non riscossione dei dazi doganali all'atto dell'importazione illegale di stupefacenti, ci si deve richiamare alla giurisprudenza della Corte secondo la quale l'importazione nella Comunità di stupefacenti che non facciano parte del circuito economico rigorosamente sorvegliato e non siano destinati a scopi medici e scientifici non fa nascere alcun debito doganale (vedi la sentenza 5. 2. 1981, Horvath, 50/80, Racc. pag. 385, nonché le sentenze 26. 10. 1982, Wolf, 221/81, Racc. pag. 3681, e Einberger, 240/81, Racc. pag. 3699).
- 15 La Corte ha affermato che gli stupefacenti i quali non si trovino in un circuito rigorosamente sorvegliato dalle competenti autorità in vista dell'uso per scopi medici e scientifici ricade, per definizione, sotto il divieto assoluto d'importazione e di smercio nella Comunità e che, per questo motivo, detti stupefacenti non sono soggetti a dazio doganale quando restano nel circuito illegale, tanto se sono scoperti e distrutti, quanto se sfuggono alla vigilanza delle autorità.
- 16 Questo ragionamento non si può limitare alla riscossione dei dazi doganali all'importazione, ma vale del pari per la riscossione dell'imposta sull'entrata all'importazione.
- 17 In proposito, va rilevato che lo scopo delle direttive riguardanti l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata è

quello d'istituire un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e, in particolare, un'imponibile uniforme sul piano comunitario, esattamente come la tariffa doganale comune istituisce un regime comunitario per i dazi doganali.

- 18 I due tributi possiedono infatti caratteristiche essenziali analoghe in quanto traggono origine dal fatto dell'importazione nella Comunità e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri e costituiscono ciascuno una parte del prezzo di vendita calcolato in modo analogo dai successivi operatori economici. Questo parallelismo trova conferma nel fatto che l'art. 10, n. 3, della Sesta direttiva ha autorizzato gli Stati membri a collegare il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta sull'entrata all'importazione a quella dei dazi doganali.
- 19 D'altro canto, nella materia in esame si tratta, agli effetti di entrambi i tributi, di merci la cui introduzione nel circuito economico e commerciale della Comunità è, per definizione, assolutamente vietata.
- 20 Ne consegue che — come la Corte ha già affermato rispetto ai dazi doganali all'importazione — 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 d'imposta sull'entrata.
- 21 Ciò lascia intatta la competenza degli Stati membri per 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.
- 22 La questione va quindi risolta dichiarando che l'art. 2 della Sesta direttiva va interpretato nel senso che l'importazione illegale nella Comunità di stupefacenti che non facciano parte del circuito economico rigorosamente sorvegliato dalle competenti autorità in vista dell'uso per scopi medici e scientifici non dà origine ad alcun debito d'imposta sull'entrata all'importazione. Questa interpretazione vale del pari per l'art. 2 della Seconda direttiva.

Sulle spese

- 23 Le spese sostenute dal Governo tedesco, dal Governo francese e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno sottoposto osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Il presente procedimento, nei confronti delle parti nella causa principale, ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, al quale spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

statuendo sulla questione sottoposta dal Finanzgericht Baden-Württemberg con ordinanza 29 ottobre 1982, dichiara:

L'art. 2 della Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, in fatto di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sull'entrata (sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme) (GU L 145, pag. 1), va interpretato nel senso che l'importazione illegale nella Comunità di stupefacenti che non facciano parte del circuito economico rigorosamente sorvegliato dalle competenti autorità in vista dell'uso per scopi medici e scientifici non dà origine ad alcun debito d'imposta sull'entrata all'importazione. Questa interpretazione vale del pari per l'art. 2 della Seconda direttiva sull'armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto.

	Mertens de Wilmars	Koopmans	Bahlmann
Galmot	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keefe
Bosco	Due	Everling	Kakouris

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo, il 28 febbraio 1984.

Il cancelliere
P. Heim

Il presidente
J. Mertens de Wilmars