CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
PAOLO MENGOZZI
presentate il 4 novembre 2008 [1]

1. La problematica sulla quale la Corte è chiamata a pronunciarsi nella presente causa è, in sé, abbastanza limitata: si tratta infatti, in sostanza, di fornire l'interpretazione di un singolo breve passaggio contenuto nel codice doganale comunitario, e precisamente dell'espressione «all'atto dell'introduzione irregolare», che si trova nell'art. 233, primo comma, lett. d).

2. La questione tuttavia, nella sua apparente semplicità, presenta aspetti piuttosto complessi. Da un lato, infatti, la lettera del testo normativo non fornisce indicazioni univoche ai fini dell'interpretazione dello stesso. Dall'altro, la scelta dell'una piuttosto che dell'altra possibile interpretazione può comportare rilevanti conseguenze pratiche, in particolare per quanto riguarda la riscossione dei dazi doganali.

3. È del resto significativo che all'origine del problema che il giudice del rinvio sottopone alla Corte vi sia un contrasto giurisprudenziale che, non senza ripercussioni in dottrina, contrappone talune giurisdizioni nazionali relativamente al modo corretto di interpretare il citato art. 233.

4. Inoltre, il contrasto giurisprudenziale che il giudice del rinvio chiede alla Corte di dirimere presenta un carattere transnazionale, anche se relativo a due Stati della medesima area linguistica: le due giurisdizioni che seguono attualmente interpretazioni contrapposte della norma sono infatti, da un lato, il Verwaltungsgerichtshof austriaco e, dall'altro, il Bundesfinanzhof tedesco. Di recente, due autorevoli esponenti di tali giurisdizioni hanno esposto, in un saggio bipartito, le posizioni dei rispettivi organi giurisdizionali di appartenenza [2].

1 — Lingua originale: l'italiano.

2 — K. Höfinger, R. Rüsken, «Wann erlischt die Zollschuld infolge Beschlagnahme und Einziehung von Schmuggelware?», in *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*, n. 8/2007, pag. 197.

I — Contesto normativo

A — *Le disposizioni del codice doganale*

5. Le disposizioni del codice doganale comunitario [3] rilevanti nel caso in esame sono le seguenti:

«*Articolo 38*

1. Le merci introdotte nel territorio doganale della Comunità devono essere condotte senza indugio dalla persona che ha proceduto a tale introduzione, seguendo, se del caso, la via permessa dall'autorità doganale e conformemente alle modalità da questa stabilite:

a) all'ufficio doganale designato dall'autorità doganale o in altro luogo designato o autorizzato da detta autorità;

(…)

2. Chiunque provveda al trasporto delle merci dopo che queste sono state introdotte nel territorio doganale della Comunità, in particolare dopo il loro trasbordo, diventa responsabile dell'esecuzione dell'obbligo di cui al paragrafo 1 (…)

Articolo 202

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

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

(…)

3 — Regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1).

Ai sensi del presente articolo, per introduzione irregolare s'intende qualsiasi introduzione effettuata in violazione degli articoli da 38 a 41 e dell'articolo 177, secondo trattino.

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

(…)

Articolo 203

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

— alla sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione.

2. L'obbligazione doganale sorge all'atto della sottrazione della merce al controllo doganale.

(…)

Articolo 233

Fatte salve le disposizioni in vigore relative alla prescrizione dell'obbligazione doganale nonché alla mancata riscossione dell'importo dell'obbligazione doganale in caso di insolvibilità del debitore constatata per via giudiziaria, l'obbligazione doganale si estingue:

(…)

d) quando le merci per le quali è sorta un'obbligazione doganale in conformità dell'articolo 202 sono sequestrate all'atto dell'introduzione irregolare e contemporaneamente o successivamente confiscate.

In caso di sequestro o di confisca della merce, per le esigenze della legislazione penale applicabile alle infrazioni doganali, l'obbligazione doganale è tuttavia considerata esistente qualora la legislazione penale di uno Stato

membro preveda che i dazi doganali costituiscono la base per la determinazione di sanzioni o qualora l'esistenza di un'obbligazione doganale costituisca la base per procedimenti penali».

B — *Le disposizioni del regolamento di applicazione*

6. Vanno qui anche ricordate due disposizioni del regolamento di applicazione del codice doganale [4]:

«*Art. 867*

La confisca di una merce, a norma dell'articolo 233, lettere c) e d) del codice, non modifica la posizione doganale di tale merce.

Art. 867 bis

1. Le merci non comunitarie abbandonate a favore dell'erario, sequestrate o confiscate si considerano vincolate al regime di deposito doganale.

2. Le merci di cui al paragrafo 1 possono essere vendute dalle autorità doganali solo a condizione che l'acquirente compia senza indugio le formalità necessarie per attribuire ad esse una destinazione doganale.

Quando viene realizzata ad un prezzo che include l'importo dei dazi all'importazione, la vendita ha valore di immissione in libera pratica e l'amministrazione deve procedere direttamente alla liquidazione ed alla contabilizzazione dei dazi.

In tali casi, la vendita si effettua secondo le procedure vigenti negli Stati membri.

3. Qualora decidesse di utilizzare essa stessa, in modo diverso dalla vendita, le merci di cui al paragrafo 1, l'amministrazione compie immediatamente le formalità necessarie per

4 — Regolamento (CEE) della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario (GU L 253, pag. 1).

assegnare loro una delle destinazioni doganali di cui all'articolo 4, punto 15, lettere a), b), c) e d) del codice».

II — Fatti, procedimento principale e questioni pregiudiziali

7. Il 21 maggio 2001, agendo sulla base di alcune intercettazioni telefoniche, la polizia austriaca ha bloccato, nei dintorni di Wels, un autobus da turismo proveniente dal Kosovo, all'interno del quale sono state rinvenute 150 stecche di sigarette di contrabbando, che sono state sequestrate e, in seguito, confiscate e distrutte.

8. L'autobus in questione era entrato nel territorio doganale comunitario in Italia, nel porto di Brindisi, in una data imprecisata tra il 19 e il 21 maggio 2001. La destinazione del veicolo era il villaggio di Eferding, il quale non era ancora stato raggiunto al momento dell'intervento della polizia.

9. Le autorità doganali austriache hanno in seguito calcolato i dazi doganali per le sigarette in questione, ingiungendone poi il pagamento. L'importo dei dazi è pari a EUR 961,46.

10. A conclusione di una serie di ricorsi proposti dinanzi alle autorità austriache (concentrati essenzialmente su problemi relativi all'accertamento delle esatte circostanze fattuali della vicenda e delle specifiche responsabilità delle persone coinvolte), la questione è stata sottoposta al giudice del rinvio. Tale giudice, in considerazione del ruolo centrale dell'art. 233 del codice doganale ai fini della decisione, ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Atteso che la fattispecie di estinzione di cui all'art. 233, primo comma, lett. d), [del codice doganale] si riferisce non al momento in cui è sorta l'obbligazione doganale, bensì ad un momento successivo all'insorgere dell'obbligazione stessa, poiché tale fattispecie presuppone un'obbligazione doganale "sorta" in conformità all'art. 202 del codice doganale, se la locuzione "all'atto dell'introduzione irregolare" di cui all'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale debba essere interpretata nel senso

— che l'introduzione di una merce nel territorio doganale della Comunità, per la quale è sorta un'obbligazione doganale in conformità all'art. 202 del codice doganale, termina già all'atto della sua introduzione nel luogo in cui si trova l'ufficio doganale o in altro luogo designato dalle

autorità doganali, al più tardi tuttavia al momento dell'abbandono della sede dell'ufficio doganale o del luogo altrimenti indicato, poiché in tal caso la merce è giunta all'interno del territorio doganale, con la conseguenza che il sequestro e la confisca della merce successivi a tale momento non hanno più l'effetto di estinguere l'obbligazione doganale,

oppure nel senso

— che l'introduzione nel territorio doganale della Comunità di una merce per la quale è sorta un'obbligazione doganale in conformità all'art. 202 del codice doganale, secondo un punto di vista economico si protrae fino a quando perdura il suo trasporto, inteso come processo unitario in connessione con l'introduzione della merce nel territorio doganale, fino a quando la merce non è giunta in un primo luogo di destinazione nel territorio doganale e lì si è fermata, con la conseguenza che fino a tale momento il sequestro e la confisca della merce hanno ancora l'effetto di estinguere l'obbligazione doganale.

2) Atteso che, in caso di comportamento irregolare ai sensi dell'art. 202 del codice doganale che venga scoperto all'atto dell'introduzione, l'obbligazione doganale si estingue necessariamente, e che il sequestro di merci direttamente all'atto della sottrazione al controllo doganale, in quanto comportamento irregolare ai sensi dell'art. 203 del codice doganale, non produce per contro l'immediata estinzione dell'obbligazione doganale: se l'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale debba essere interpretato nel senso che tale estinzione dell'obbligazione doganale, circoscritta espressamente ai casi in cui l'obbligazione stessa è sorta in conformità all'art. 202 del codice doganale, soddisfa ciononostante l'obbligo della parità di trattamento di comportamenti irregolari».

III — Sulle questioni pregiudiziali

A — *La prima questione*

11. La prima delle due questioni pregiudiziali sollevate dal giudice del rinvio è senza dubbio la più importante e la più delicata. In particolare, con essa tale giudice chiede alla Corte di pronunciarsi sull'interpretazione dell'espressione «all'atto dell'introduzione irregolare», contenuta nell'art. 233 del codice doganale. Più specificamente, l'Unabhängiger Finanzsenat propone una sorta di quesito a scelta multipla, indicando due possibili interpretazioni alternative. In realtà, come si vedrà subito, l'espressione appena citata si potrebbe pure prestare ad interpretazioni ulteriori.

12. In ogni caso, al fine di comprendere appieno la problematica sollevata dal giudice a quo, è necessario innanzitutto ricostruire brevemente le due posizioni giurisprudenziali richiamate nell'ordinanza di rinvio.

1. L'interpretazione «ampia»

13. L'interpretazione meno rigida del dettato dell'art. 233 del codice doganale, sostenuta tra l'altro, in particolare, dal Verwaltungsgerichtshof austriaco, ritiene che l'estinzione dell'obbligazione doganale per merci di contrabbando introdotte nella Comunità si verifichi in tutti i casi in cui le merci stesse sono sequestrate prima di raggiungere la loro prima destinazione all'interno del territorio doganale comunitario.

14. Nel caso in esame, quindi, il fatto che il sequestro delle sigarette sia avvenuto prima che l'autobus in cui erano nascoste raggiungesse la sua meta (il villaggio di Eferding) avrebbe quale conseguenza l'estinzione dell'obbligazione doganale.

15. Tale posizione è sostenuta in particolare, nell'ambito della presente causa, dal governo austriaco.

16. Il governo austriaco rileva innanzitutto che il concetto di «introduzione» contenuto nell'art. 233 del codice doganale non coincide con il concetto di «introduzione» che si ritrova in altri punti del codice doganale stesso. Infatti, di regola l'introduzione è un atto istantaneo, che si conclude pertanto all'atto stesso del superamento della frontiera. Tuttavia, il governo austriaco osserva come l'art. 202 del codice doganale definisca l'«introduzione irregolare» come «qualsiasi introduzione effettuata in violazione degli articoli da 38 a 41 e dell'art. 177, secondo trattino». Secondo tale governo, una simile espressione non sarebbe spiegabile utilizzando il concetto ordinario di «introduzione». Se infatti si intendesse qui per «introduzione» l'atto istantaneo di passaggio della frontiera, non avrebbe senso richiamare gli artt. 38-41 e 177 del codice doganale, i quali fanno riferimento ad atti successivi all'attraversamento della linea di confine.

17. Di conseguenza, secondo il governo austriaco il concetto di «introduzione» contenuto negli artt. 202 e 233 del codice doganale costituisce una nozione a sé stante, che comprende un arco di tempo più prolungato del semplice attraversamento istantaneo della frontiera [5].

18. Del resto, utilizzare qui un'interpretazione restrittiva significherebbe, secondo tale governo, limitare in modo del tutto irragio-

5 — Osservazioni del governo austriaco, punto 10.

nevole il numero di casi in cui la norma potrebbe trovare in concreto applicazione [6].

19. Il governo finlandese, da parte sua, propone un'interpretazione ancora meno restrittiva: a suo giudizio, infatti, l'estinzione dell'obbligazione doganale prevista dall'art. 233 dovrebbe verificarsi in tutti i casi in cui si possa dimostrare che la merce irregolarmente introdotta nel territorio doganale non è stata immessa nel circuito economico. Pertanto, a patto che la merce stessa non sia ancora stata «messa in circolazione», l'obbligo di pagare il dazio si estinguerebbe anche nel caso in cui il sequestro avvenga successivamente al momento in cui la merce ha raggiunto la sua prima destinazione all'interno del territorio doganale comunitario [7].

20. Ciò sarebbe conforme all'obiettivo della norma di cui all'art. 233 del codice doganale, poiché il tempestivo sequestro delle merci eviterebbe qualunque danno all'erario. D'altra parte, ai sensi dell'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale, l'eventuale successiva vendita delle merci confiscate implicherebbe il pagamento dei dazi doganali, cosicché l'importo degli stessi sarebbe comunque riscosso.

21. Inoltre, secondo il governo finlandese, l'interpretazione restrittiva si porrebbe in contrasto con il principio di uguaglianza, dal momento che verrebbero trattate in modo radicalmente diverso le situazioni, pure concretamente assai simili, di colui che introduce irregolarmente merci che gli sono sequestrate all'atto del passaggio della frontiera e di colui che si vede sequestrare tali merci in un momento (anche di poco) successivo [8].

2. L'interpretazione restrittiva

22. Secondo l'interpretazione restrittiva dell'art. 233 del codice doganale, la quale, come si è osservato sopra, è stata ultimamente seguita dal Bundesfinanzhof tedesco, l'estinzione dell'obbligazione doganale conseguente al sequestro e alla successiva confisca delle merci di contrabbando sarebbe limitata ai casi in cui il sequestro avviene al momento esatto del superamento della frontiera o dell'ufficio doganale di frontiera. Ciò in quanto l'espressione «all'atto dell'introduzione irregolare» indicherebbe solo il momento preciso in cui la merce entra nel territorio doganale comunitario.

23. Nel caso sottoposto all'attenzione del giudice della causa principale, il fatto che il sequestro delle sigarette di contrabbando sia avvenuto in un momento successivo al

6 — Ibidem, punto 15.
7 — Osservazioni del governo finlandese, punti 13-14.
8 — Ibidem, punti 16-17.

superamento della frontiera (che, va ricordato, si è verificato nel porto di Brindisi, in Italia) escluderebbe la possibilità di applicare tale causa di estinzione. Di conseguenza, nonostante il sequestro e la confisca dei beni contrabbandati, i soggetti responsabili dell'introduzione illegale delle sigarette sarebbero tenuti anche a pagare il relativo dazio doganale.

24. Tale posizione è in particolare sostenuta, nell'ambito della presente causa, dal governo danese e dalla Commissione.

25. Il governo danese propende per un'interpretazione restrittiva dell'art. 233 sia per ragioni sistematiche, dal momento che in altri passaggi del codice doganale il termine «introduzione» indica un atto istantaneo, e non prolungato [9], sia per ragioni di certezza del diritto, poiché nozioni come quella di «inserimento nel circuito economico» o di «luogo di destinazione» sarebbero troppo vaghe [10].

26. Tale governo ritiene inoltre che l'interpretazione restrittiva, costituendo di fatto una sanzione ulteriore a carico di chi contrabbanda merci nel territorio doganale comunitario, contribuisca alla prevenzione delle frodi [11].

27. La Commissione ritiene che l'interpretazione restrittiva possa essere sostenuta, in primo luogo, sulla base dell'interpretazione letterale dell'art. 233 e di un raffronto tra le diverse versioni linguistiche dello stesso [12]. La medesima interpretazione sarebbe altresì rafforzata da una lettura sistematica, dal momento che il concetto di «introduzione» sarebbe unico in tutto il codice doganale. Inoltre, in quanto norma di eccezione, l'estinzione dell'obbligazione doganale prevista dall'art. 233 dovrebbe essere interpretata restrittivamente [13].

3. Un punto di vista alternativo: la posizione del governo polacco

28. Il governo polacco suggerisce invece alla Corte di seguire una diversa strada interpretativa, secondo la quale la risposta alle questioni sollevate dal giudice del rinvio sarebbe inutile. Tale governo richiama infatti l'art. 867 bis del regolamento di applicazione, il quale stabilisce che le merci non comunitarie sequestrate o confiscate si considerano vincolate al regime del deposito doganale. Ebbene, tale disposizione sarebbe una lex specialis rispetto alle norme che disciplinano la nascita e l'estinzione dell'obbligazione doganale: secondo il governo polacco, nei casi in cui è applicabile il citato art. 867 bis l'obbligazione doganale non nascerebbe neppure, cosicché non sarebbe necessario interrogarsi sulle condizioni della sua estinzione ai sensi dell'art. 233 del codice doganale [14].

9 — Osservazioni del governo danese, punto 16.
10 — Ibidem, punto 20.
11 — Ibidem, punto 26.
12 — Osservazioni della Commissione, punti 15-23.
13 — Ibidem, punto 36.
14 — Osservazioni del governo polacco, punti 18-26.

29. Lo stesso governo rileva peraltro che, ritenendo applicabili i dazi doganali a merci confiscate, nel caso di successiva vendita delle stesse da parte delle pubbliche autorità si avrebbe una situazione di doppio pagamento dei dazi [15].

a) Le differenti versioni linguistiche

32. La Commissione ritiene che l'analisi delle diverse versioni linguistiche conforti la lettura restrittiva dell'art. 233 che tale istituzione predilige. In particolare, ciò risulterebbe evidente nelle versioni italiana e spagnola del codice doganale. Altre versioni linguistiche, pur mostrando in modo meno evidente quanto sostenuto dalla Commissione, confermerebbero comunque l'interpretazione restrittiva.

4. Valutazione

30. Come ho già accennato più sopra, la questione che la Corte è qui chiamata a risolvere non è delle più semplici. Il testo normativo da interpretare non fornisce indicazioni decisive, e tutte le posizioni delle parti presentano elementi di grande interesse, meritevoli della massima considerazione.

33. Mi sembra però che, contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione, l'analisi delle versioni linguistiche [16] del codice doganale non consenta di trarre indicazioni decisive sull'interpretazione corretta dell'art. 233. La versione italiana («all'atto dell'introduzione irregolare») e quella spagnola («en el momento de la introducción irregular») sono infatti compatibili sia con un'idea «istantanea» dell'introduzione della merce, sia con una concezione più prolungata della stessa. In effetti, per quanto l'utilizzo dei termini «atto» e «momento» sia suggestiva, si deve osservare che gli stessi sono semplicemente parte di una locuzione (rispettivamente «all'atto di» e «en el momento de»), e non definiscono o qualificano in alcun modo l'introduzione della merce nel territorio doga-

31. La soluzione che intendo proporre alla Corte è quella che è stata sostenuta dal governo austriaco. Indicherò qui di seguito le ragioni che mi inducono a preferirla rispetto alle altre possibili interpretazioni, pur senza celarne taluni aspetti problematici.

15 — Ibidem, punto 23.

16 — Come è noto, la Corte ha costantemente affermato la necessità, nel caso di dubbi interpretativi, di utilizzare la comparazione delle diverse versioni linguistiche degli atti comunitari quale strumento ermeneutico. V., a titolo di esempio, sentenze 5 dicembre 1967, causa 19/67, Sociale Verzekeringsbank/Van der Vecht (Racc. pag. 408, in particolare pag. 417); 12 luglio 1979, causa 9/79, Koschniske/Read van Arbeid (Racc. pag. 2717, punto 6), e 2 aprile 1998, causa C-296/95, The Queen/Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac e a. (Racc. pag. I-1605, punto 36). Con specifico riferimento al codice doganale, v. sentenza 11 novembre 1999, causa C-48/98, Söhl & Söhlke (Racc. pag. I-7877, punto 46).

nale. Da questo punto di vista, le due versioni citate appaiono equivalenti alle altre [17]. D'altra parte, anche volendo ritenere che la versione italiana e quella spagnola indichino tendenzialmente un evento contemporaneo al passaggio della frontiera, rimane il fatto che, nelle altre versioni linguistiche, tale sfumatura non è presente.

34. In conclusione, ritengo che l'analisi delle differenti versioni linguistiche non apporti elementi decisivi ai fini dell'interpretazione.

b) Sulla posizione del governo polacco

35. L'originale posizione adottata dal governo polacco, per quanto interessante, non mi sembra accettabile. Ritenere infatti che, nei casi in cui è applicabile l'art. 867 bis del regolamento di applicazione, l'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 202 del codice doganale non nasca neppure, cosicché non sarebbe necessario interpretare l'art. 233, lett. d), del codice stesso, significa infatti in ultima analisi attribuire ad una disposizione di applicazione (il citato art. 867 bis) l'effetto di inibire la possibilità di applicare una norma «principale». L'art. 233, primo comma, lett. d), infatti, il quale ha come unico presupposto l'avvenuta nascita di un'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 202, resterebbe a questo punto privo di oggetto, e quindi inapplicabile.

36. Inoltre, e soprattutto, è lo stesso art. 233, primo comma, lett. d) a parlare esplicitamente di obbligazione doganale «*sorta* (…) in conformità dell'articolo 202» (il corsivo è mio). In altri termini, non vi sono dubbi sul fatto che l'obbligazione doganale deve nascere e poi estinguersi.

37. Si deve però osservare che il governo polacco mette bene in evidenza, nelle proprie osservazioni, il rischio di una doppia applicazione di un dazio alle medesime merci, e la necessità di evitare tale situazione. Ritornerò su questo specifico problema più avanti [18].

17 — Cfr., ad esempio, le versioni francese («lors de l'introduction irrégulière»), inglese («upon their unlawful introduction»), tedesca («bei dem vorschriftswidrigen Verbringen»), olandese («bij het onregelmatig binnenbrengen»).

18 — V. infra, paragrafi 76-77.

c) Gli elementi che depongono a favore di un'interpretazione non restrittiva

i) La nozione di «introduzione irregolare»

38. L'«introduzione irregolare» è definita, ai fini che qui interessano, all'art. 202 del codice doganale, il quale la individua come «qualsiasi introduzione effettuata in violazione degli articoli da 38 a 41 e dell'articolo 177, secondo trattino». Mi sembra tuttavia che, nelle osservazioni che le parti hanno presentato per iscritto e all'udienza, sia stato tralasciato un punto a mio parere cruciale.

39. È infatti chiaro, e non è negato neppure dalla Commissione, che l'introduzione di merce nel territorio comunitario non è «irregolare» fino a quando la persona che introduce la merce stessa non ha, con un comportamento inequivocabile, dimostrato la sua volontà di non comunicare alle competenti autorità doganali l'introduzione della merce. Ciò avverrà, nel caso di introduzione in un punto della frontiera sorvegliato, nel momento in cui il soggetto in questione lascia il posto doganale senza aver dichiarato i beni che reca con sé. Nel caso di introduzione dei beni attraverso la cosiddetta «frontiera verde», cioè in un tratto di confine non sorvegliato, il momento in cui si concretizza l'irregolarità sarà quello in cui si è manifestata l'intenzione di non condurre i beni all'ufficio doganale [19].

19 — V. sul punto infra, paragrafi 67 e ss.

40. Dunque, un'«introduzione irregolare» esiste soltanto dopo che il soggetto ha abbandonato il posto di frontiera o comunque manifestato in modo inequivocabile la propria intenzione di non dichiarare la merce alle autorità doganali.

41. Secondo l'interpretazione restrittiva, come si è visto, l'estinzione si verificherebbe soltanto nel caso in cui il sequestro avvenga prima che colui che trasporta la merce abbia lasciato il posto di frontiera, o mostrato la propria intenzione di non recarsi presso l'autorità doganale competente. Ebbene, seguire tale interpretazione significa ritenere che l'estinzione di cui all'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale riguardi, contrariamente alla lettera della disposizione, un'«introduzione» che non è ancora «irregolare».

42. Ciò costituirebbe, a mio avviso, una forzatura evidente del dato normativo. Tanto più che, ai sensi dell'art. 202, n. 2, del codice doganale, «[l]'obbligazione doganale sorge al momento dell'introduzione irregolare»: cosicché, a ben vedere, l'interpretazione restrittiva finirebbe per voler estinguere un'obbligazione che ancora non è sorta.

43. In alternativa, peraltro, l'interpretazione restrittiva potrebbe portare a ritenere che l'estinzione in questione non si verifichi mai, per l'assenza di una condizione (appunto l'«introduzione irregolare») esplicitamente prevista.

44. Di conseguenza, l'interpretazione restrittiva finisce per cadere in una contraddizione logica, la quale ne dimostra, a mio parere, l'intrinseca debolezza.

ii) Effetto utile

45. Pur non ricorrendo esplicitamente a tale espressione, il governo austriaco suggerisce che un'interpretazione restrittiva della clausola contenuta nell'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale rischierebbe di privare tale norma di effetto utile. Ciò in quanto limitare i casi di estinzione dell'obbligazione doganale a quelli in cui il sequestro della merce di contrabbando avviene al momento del passaggio della frontiera significherebbe rendere la disposizione quasi inapplicabile (o, comunque, applicabile in un numero molto ridotto di casi): nella pratica, infatti, il sequestro di merce di contrabbando avverrebbe di norma non all'atto del passaggio della frontiera, ma in un momento successivo [20].

46. Tale argomento, per quanto di per sé non decisivo, mi sembra meriti attenzione. È ben noto che, nell'interpretazione del diritto comunitario, il principio dell'effetto utile gioca un ruolo determinante: in base ad esso, deve essere sempre privilegiata l'interpretazione che consente ad un atto comunitario di raggiungere i propri scopi [21]. In tale ottica, non pare dubbio che l'interpretazione «ampia» appare più adatta ad assicurare l'applicazione della norma.

iii) Proporzionalità

47. È noto che la Corte ha sistematicamente riconosciuto l'esistenza, tra i principi fondamentali, del principio di proporzionalità. Tale principio è stato utilizzato per dichiarare l'illegittimità di sanzioni considerate troppo rigorose (e quindi «sproporzionate») rispetto ai comportamenti che le stesse colpivano [22]. Inoltre, sulla base dello stesso principio è stato affermato che, in generale, qualora sia disponibile una pluralità di sanzioni che possono essere irrogate in una specifica situazione, si deve ricorrere alla misura meno restrittiva tra quelle che consentono di raggiungere l'obiettivo prefissato [23].

20 — Osservazioni del governo austriaco, punto 15.

21 — Il concetto e l'applicazione del principio dell'effetto utile costituiscono un tema la cui portata va ben al di là dell'ambito delle presenti conclusioni, trattandosi di un principio che ha caratterizzato l'interpretazione del diritto comunitario da parte della Corte di giustizia fin dagli esordi. V., a puro titolo di esempio, sentenze 6 ottobre 1970, causa 9/70, Grad/Finanzamt Traunstein (Racc. pag. 825, punto 5); 21 ottobre 1970, causa 23/70, Haselhorst/Finanzamt Düsseldorf (Racc. pag. 881, punto 5); 22 settembre 1988, causa 187/87, Saarland e a. (Racc. pag. 5013, punto 19), e 14 ottobre 1999, causa C-223/98, Adidas (Racc. pag. I-7081, punto 24).

22 — Cfr., ad esempio, sentenza 20 febbraio 1979, causa 122/78, Buitoni (Racc. pag. 677, punto 16). Sul principio di proporzionalità quale requisito per le sanzioni in materia doganale v., in generale, sentenza 16 dicembre 1992, causa C-210/91, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-6735, punti 19-20).

23 — Cfr., ad esempio, sentenze 11 luglio 1989, causa 265/87, Schräder/Hauptzollamt Gronau (Racc. pag. 2237, punto 21), e 5 maggio 1998, causa C-157/96, National Farmers' Union e a. (Racc. pag. I-2211, punto 60 e giurisprudenza ivi citata).

48. Estendendo il ragionamento basato sul principio di proporzionalità anche all'interpretazione degli atti comunitari, ci si potrebbe chiedere se, nel caso in cui sono possibili due interpretazioni di una norma che comporta effetti negativi per un soggetto, l'interprete non sia tenuto a scegliere quella che impone oneri meno gravosi. In linea di principio la cosa mi pare ragionevole, e deporrebbe qui a favore dell'interpretazione più «ampia».

49. Tutto ciò, naturalmente, a patto che entrambe le interpretazioni possibili siano adeguate a perseguire l'obiettivo che la norma da interpretare si prefigge. E proprio lo scopo della norma da interpretare costituirà ora l'oggetto di alcune considerazioni.

iv) La ratio della norma

50. Qual è l'obiettivo che la norma da interpretare, in questo caso l'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale, si propone di raggiungere? La domanda è evidentemente essenziale ai fini dell'interpretazione.

51. Mi sembra difficile negare che l'obiettivo dell'estinzione dell'obbligazione prevista dall'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale è quello di evitare l'imposizione di un dazio nel caso in cui la merce, pur introdotta illegalmente nel territorio comunitario, non ha avuto modo di essere commercializzata e non ha, pertanto, costituito una «minaccia», in termini concorrenziali, per le merci comunitarie [24].

52. È evidente che una rigorosa interpretazione teleologica della norma, elaborata muovendo da quanto appena indicato, potrebbe indurre ad affermare l'estinzione dell'obbligazione doganale in tutti i casi in cui la merce di contrabbando è sequestrata prima di essere posta in commercio, indipendentemente dal luogo e dal momento in cui ciò avviene. In tal senso, del resto, si è pronunciato il governo finlandese, come ho più sopra ricordato.

53. Ritengo tuttavia che tale interpretazione particolarmente «ampia» dell'art. 233 del codice doganale non possa essere accolta, per il semplice fatto che essa forza in modo troppo evidente la lettera della disposizione.

54. Utilizzando infatti tale interpretazione, l'obbligazione doganale relativa a merci di contrabbando dovrebbe estinguersi anche nel caso in cui le merci contrabbandate siano, ad esempio, sequestrate alcuni mesi dopo la loro

24 — Cfr. le conclusioni dell'avvocato generale Tizzano presentate il 12 giugno 2003 nella causa C-337/01, decisa con sentenza 12 febbraio 2004, Hamann International (Racc. pag. I-1791, paragrafo 50).

introduzione irregolare, dopo essere rimaste nascoste in un luogo «sicuro» in attesa di essere commercializzate. È chiaro che una simile ipotesi non si concilierebbe in alcun modo con la disposizione di cui si discute qui, secondo la quale l'obbligazione si estingue per merci che sono sequestrate «all'atto dell'introduzione irregolare». In altri termini, mi sembra chiaro che la norma richiede una certa continuità temporale tra il superamento della frontiera da parte delle merci di contrabbando e il sequestro delle stesse.

55. Sebbene l'interpretazione particolarmente «generosa» della norma che ho ipotizzato al paragrafo 52 non possa essere accolta, rimane il fatto che la ratio della disposizione, anche se non consente di stravolgerne completamente il significato letterale, impone di dare alla stessa una portata che sia il più possibile aderente agli scopi della norma. In questo caso, dunque, la considerazione degli obiettivi del dettato normativo depone a favore di un'interpretazione che, nel rispetto del dato letterale, estenda, nei limiti in cui non vi sia stata una commercializzazione dei prodotti di contrabbando, il ventaglio delle situazioni in cui l'obbligazione doganale si estingue.

56. È vero che l'interpretazione più restrittiva dell'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale porterebbe ad una maggiore accentuazione, come hanno in particolare sottolineato il governo danese nelle sue osservazioni scritte e la Commissione all'udienza, dell'elemento sanzionatorio/dissuasivo della norma. Osservo però in proposito quanto segue.

57. L'estinzione dell'obbligazione doganale per merci di contrabbando sequestrate trova la sua ragion d'essere, come si è visto, nel fatto che le merci stesse non sono più in grado di rappresentare una minaccia concorrenziale per le merci comunitarie. Qualora tali prodotti siano successivamente rimessi in circolazione, i relativi dazi dovranno essere pagati, ai sensi dell'art. 867 bis del regolamento di applicazione.

58. Il ragionamento della Commissione e del governo danese, secondo cui l'applicazione con spirito «sanzionatorio» dell'art. 233 del codice doganale si giustificherebbe per il fatto che le merci di contrabbando, una volta superato il posto di frontiera, hanno maggiori probabilità di essere immesse nel circuito economico e, quindi, di rappresentare un danno per i prodotti e per l'erario comunitario, è privo di consistenza e si fonda su un errore logico.

59. Da un lato, infatti, qualora la merce di contrabbando sia sequestrata, il rischio di danno non esisterà più: i prodotti contrabbandati non concorreranno slealmente con quelli comunitari, e se entreranno nel circuito economico lo faranno dopo il pagamento dei dazi. Dall'altro lato, se i prodotti stessi sfuggiranno al sequestro essi entreranno comunque in commercio e nessun dazio sarà pagato, indipendentemente dall'interpretazione più o meno restrittiva dell'art. 233.

60. Non si può neppure ritenere che l'effetto sanzionatorio operi, in realtà, come disincentivo nei confronti degli aspiranti contrabbandieri. In particolare, se il legislatore avesse inteso configurare il pagamento dei dazi per le merci contrabbandate e sequestrate come una sanzione, non avrebbe previsto, all'art. 233 del codice doganale, un'ipotesi in cui, anche ai contrabbandieri, è riconosciuta l'estinzione dei dazi. Se il legislatore comunitario avesse voluto dare alla norma un effettivo potere dissuasivo, non avrebbe previsto alcun caso di estinzione, condannando invece il contrabbandiere, sempre e comunque, a pagare i dazi sulla merce sequestratagli. Seguendo l'interpretazione restrittiva, invece, questa «sanzione» colpirebbe soltanto il contrabbandiere scoperto in una fase relativamente avanzata della sua attività illecita, mentre al contrabbandiere scoperto in una fase iniziale verrebbe condonato il pagamento dei dazi.

61. Ritengo invece che gli aspetti più propriamente sanzionatori connessi alle attività di contrabbando costituiscano l'oggetto delle norme penali e/o amministrative che colpiscono tali comportamenti. Simili considerazioni devono invece ritenersi estranee al ragionamento relativo all'imposizione o meno dei dazi doganali, il quale è il solo ad essere oggetto della presente causa.

62. Lo conferma l'ultimo comma dell'art. 233 del codice doganale, il quale, proprio al fine di salvaguardare la possibilità di irrogare sanzioni penali anche nel caso di estinzione dell'obbligazione doganale, precisa che, ai fini della legislazione penale, si considera che il sequestro o la confisca delle merci di contrabbando non abbiano prodotto l'estinzione dell'obbligazione doganale.

63. La ricostruzione che ho appena proposto è del resto esplicitamente confermata in una sentenza della Corte che, pur formalmente riferita ad un quadro normativo precedente all'entrata in vigore dell'attuale codice doganale, mi sembra conservi la sua validità: in particolare, in tale sentenza la Corte ha affermato che «le cause dell'estinzione devono essere fondate sulla constatazione che la merce non ha effettivamente ricevuto la destinazione economica che motiva l'applicazione dei dazi d'importazione» [25].

v) L'evoluzione storica della normativa e della sua interpretazione

64. La disciplina dell'estinzione dell'obbligazione doganale a seguito di sequestro e confisca di merci di contrabbando contenuta nell'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale costituisce un inasprimento del regime previsto in proposito, fino all'entrata in vigore del codice doganale stesso, dal

25 — Sentenza 5 ottobre 1983, cause riunite 186/82 e 187/82, Magazzini generali (Racc. pag. 2951, punto 14).

regolamento n. 2144/87 [26]. Tale regolamento prevedeva infatti, all'art. 8, n. 1, lett. b), l'estinzione dell'obbligazione doganale in tutti i casi di confisca della merce.

65. Dal canto suo il regolamento n. 450/2008 [27], che contiene il nuovo codice doganale che entrerà prossimamente in vigore, ripropone, all'art. 86, la linea «morbida» già contenuta nel regolamento n. 2144/87, stabilendo in particolare che l'obbligazione doganale si estingue «quando le merci soggette a dazi all'importazione o all'esportazione vengono confiscate» [n. 1, lett. d], «quando le merci soggette a dazi all'importazione o all'esportazione vengono sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate» [lett. e], nonché «quando le merci soggette a dazi all'importazione e all'esportazione vengono distrutte sotto sorveglianza doganale o abbandonate allo Stato» [lett. f]. Anche nel nuovo codice doganale, dunque, il momento in cui avvengono il sequestro e/o la confisca è irrilevante ai fini dell'estinzione dell'obbligazione doganale.

66. Ebbene, dal momento che il codice doganale attualmente in vigore si configura, rispetto all'estinzione dell'obbligazione doganale per merci di contrabbando, come una normativa particolarmente rigorosa inserita, dal punto di vista cronologico, tra due normative assai meno rigide, mi sembra che interpretare l'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale in modo fortemente restrittivo condurrebbe, con ogni probabilità, ad una forzatura della logica interna dell'ordinamento comunitario e della volontà presumibile del legislatore [28].

vi) Il problema del sequestro sulla «frontiera verde»

67. L'interpretazione restrittiva dell'art. 233 diviene particolarmente problematica nel caso in cui la merce di contrabbando sia introdotta nella Comunità lungo la «frontiera verde». In tal caso, infatti, si possono configurare due diverse posizioni ermeneutiche.

68. Secondo una prima lettura, che la Commissione stessa ha avvalorato al punto 26 delle proprie osservazioni scritte, nel caso di contrabbando sulla linea di frontiera non sorvegliata l'introduzione irregolare si concluderebbe già con il superamento fisico della linea di confine. È chiaro che, seguendo tale impostazione, l'estinzione dell'obbligazione doganale di cui all'art. 233,

26 — Regolamento (CEE) del Consiglio 13 luglio 1987, n. 2144, riguardante l'obbligazione doganale (GU L 201, pag. 15).

27 — Regolamento (CE) del Parlamento europeo e del Consiglio 23 aprile 2008, n. 450, che istituisce il codice doganale comunitario (Codice doganale aggiornato) (GU L 145, pag. 1).

28 — Osservo, peraltro, che anche in Germania l'interpretazione restrittiva non è unanimemente seguita. Essa è il prodotto di una posizione interpretativa molto recente, per quanto assai autorevole. Tale interpretazione è stata pure oggetto di forti critiche, sulla base di argomenti parzialmente analoghi a quelli che sono esposti nelle presenti conclusioni. Cfr., ad esempio, P. Witte, *Zollkodex — Kommentar* (4ª ed., München, Beck, 2006), sub art. 233.

primo comma, lett. d), del codice doganale non si verificherebbe praticamente mai, essendo pressoché impossibile che il sequestro della merce avvenga esattamente sulla linea di confine. Una linea, per definizione, è un'entità geometrica di spessore nullo.

69. Secondo una diversa lettura, che la Commissione ha invece sostenuto all'udienza, nel caso di introduzione di merce lungo la frontiera verde l'introduzione irregolare ai sensi dell'art. 233 si perfezionerebbe nel momento in cui la persona che trasporta le merci prende una direzione diversa da quella che deve essere seguita per raggiungere il più vicino posto doganale, dimostrando in tal modo la propria intenzione di contrabbandare la merce stessa [29].

70. Osservo che questa seconda «variante» dell'interpretazione restrittiva appare certamente più convincente della prima: quantomeno, infatti, essa non rende l'art. 233, primo comma, lett. d) virtualmente inapplicabile. Essa lascia tuttavia sussistere taluni problemi, poiché è chiaro che, in concreto, non è sempre agevole determinare la direzione presa dal soggetto importatore dopo il superamento della frontiera, e ciò in particolare in zone boscose o comunque di difficile accesso, come quelle in cui tipicamente corre la linea della «frontiera verde».

29 — Rilevo peraltro che, con tale posizione, la Commissione sostanzialmente contraddice le proprie affermazioni relativamente al carattere necessariamente «istantaneo» dell'introduzione, il quale risulterebbe dall'interpretazione letterale dell'art. 233. Cfr. supra, paragrafi 32 e ss.

71. Anche sotto tale profilo, pertanto, ritengo preferibile l'interpretazione non restrittiva.

d) I limiti dell'interpretazione proposta

72. Sebbene l'interpretazione che propongo mi sembri indubbiamente quella da preferire, rimane il fatto che la stessa presenta comunque alcuni problemi.

73. Innanzitutto, come si è visto, al fine di poter dare all'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale un'interpretazione non restrittiva è necessario accettare che il concetto di «introduzione» contenuto nell'art. 233 sia diverso dal concetto di «introduzione» che si ritrova in altri passaggi del codice doganale. È chiaro che, idealmente, poter evitare una simile discrepanza di significati sarebbe preferibile. D'altra parte, credo di avere dimostrato che attribuire al termine «introduzione» nell'art. 233 un significato «istantaneo» e limitato nel tempo, significato che il termine stesso indubbiamente possiede in altri passaggi del codice doganale, finirebbe per creare più inconvenienti di quelli che risolve.

74. In secondo luogo, l'interpretazione non restrittiva comporta un elemento di incertezza legato al luogo di prima destinazione delle merci di contrabbando. È evidente che quello di «prima destinazione» è un concetto piuttosto indeterminato, che non può essere definito ulteriormente e che richiede di essere specificato con una valutazione caso per caso, come lo stesso governo austriaco ha riconosciuto all'udienza. Inoltre è anche possibile che, in concreto, possano verificarsi casi di sequestro di merci nei quali non è affatto chiaro se le merci stesse abbiano o meno già raggiunto la loro prima destinazione all'interno del territorio doganale comunitario. In tali casi potrebbe essere necessario procedere ad accertamenti anche approfonditi: d'altra parte, indagini di questo tipo sono del tutto comuni, ad esempio, nell'ambito del diritto penale, e non va dimenticato che di regola l'attività di contrabbando, in quanto penalmente sanzionata, comporta comunque la necessità che le autorità locali svolgano accertamenti a fini penali. Potrebbe anche essere eventualmente pensabile, nel caso di sequestro di merci «in movimento», una presunzione secondo la quale, in mancanza di prova contraria, il primo luogo di destinazione si consideri non ancora raggiunto.

75. Non si può del resto ignorare che anche l'interpretazione restrittiva presenta elementi altrettanto vaghi. Ciò vale in particolare per il caso di sequestro relativo a merci contrabbandate lungo la «frontiera verde», come si è visto in precedenza [30].

30 — Cfr. supra, paragrafi 67 e ss.

76. In terzo luogo, l'interpretazione proposta, per quanto lo limiti, non elimina il rischio di un possibile doppio pagamento di un dazio sulla medesima merce [31]. Tale situazione di doppio pagamento, infatti, si potrebbe produrre nel caso di merci sequestrate successivamente al raggiungimento del primo luogo di destinazione delle stesse (cosicché non si avrebbe estinzione dell'obbligazione doganale), le quali siano poi rivendute da parte delle autorità pubbliche, con conseguente (secondo) pagamento del dazio da parte dell'acquirente, ai sensi dell'art. 867 bis del regolamento n. 2454/93.

77. Ho già rilevato come l'unico modo per evitare del tutto il rischio di una doppia riscossione del dazio sarebbe quello di ritenere l'obbligazione doganale estinta in tutti i casi in cui la merce di contrabbando sia sequestrata e confiscata prima di essere messa in commercio. D'altra parte, ho anche già sottolineato come tale soluzione, presente nel regolamento n. 2144/87 e ora riproposta dal regolamento n. 450/2008, appaia insostenibile alla luce del tenore letterale del codice doganale [32].

31 — Va da sé che, seguendo l'interpretazione restrittiva, tale rischio è molto più accentuato, essendo in tal caso limitate al minimo le possibilità di estinzione dell'obbligazione doganale.

32 — V. supra, paragrafi 53-54.

e) Conclusione sulla prima questione

78. Ritengo che i limiti e i problemi che ho indicato non siano, nel complesso, tali da ostacolare seriamente l'interpretazione che ho più sopra delineato. In ogni caso, le interpretazioni alternative presentano inconvenienti ancora più significativi.

79. Di conseguenza, propongo alla Corte di risolvere la prima questione sottopostale dall'Unabhängiger Finanzsenat dichiarando che l'espressione «all'atto dell'introduzione irregolare», contenuta nell'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale, deve essere interpretata come riferita all'arco di tempo che va dal superamento della frontiera fino al momento in cui la merce illegalmente introdotta ha raggiunto la sua prima destinazione all'interno del territorio comunitario.

B — *La seconda questione*

80. Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se non costituisca una violazione del principio di uguaglianza il fatto che l'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale preveda l'estinzione dell'obbligazione doganale soltanto quale conseguenza di un sequestro di merce illegalmente importata ai sensi dell'art. 202 del codice doganale stesso, allorché nulla di simile è previsto nel caso di merce sequestrata dopo essere stata sottratta al controllo doganale ai sensi dell'art. 203.

81. Appare subito chiaro che la seconda questione solleva non trascurabili problemi sotto il profilo della pertinenza della stessa ai fini della decisione nella causa principale.

1. Sulla necessità di rispondere alla questione

82. Sia la Commissione sia, seppure in termini leggermente diversi, il governo austriaco sostengono che la questione è palesemente estranea all'oggetto della causa principale [33].

33 — Osservazioni del governo austriaco, punto 22, e della Commissione, punto 44.

83. Le considerazioni della Commissione e del governo austriaco mi sembrano corrette. La posizione del soggetto ricorrente nella causa principale, infatti, è disciplinata indiscutibilmente dall'art. 202 del codice doganale, che si occupa dell'introduzione irregolare di merci attraverso la frontiera. Viceversa, la fattispecie prevista dall'art. 203, che è quella di una sottrazione di merci al controllo doganale, è del tutto estranea ai fatti di causa.

84. È chiaro che, in concreto, se la situazione prevista dall'art. 203 fosse disciplinata in modo più favorevole rispetto a quella di cui all'art. 202, potrebbe essere sollevato un problema di invalidità delle disposizioni più sfavorevoli alla luce del principio di uguaglianza. Nel presente caso, tuttavia, ad essere applicabile nella causa principale è la disciplina derivante dall'art. 202: quella, in altri termini, più favorevole.

85. Ora, sebbene la Corte sia sempre giustamente molto cauta di fronte alla possibilità di non risolvere una questione pregiudiziale, secondo costante giurisprudenza essa può decidere di non pronunciarsi su una questione pregiudiziale quando è evidente che tale valutazione, chiesta dal giudice a quo, non ha alcun rilievo per la causa principale [34]. Ebbene, mi sembra chiaro che, nel presente caso, il quesito ha manifestamente carattere ipotetico, non essendo rilevante per la soluzione della causa principale. Ritengo pertanto che la Corte non debba pronunciarsi sulla seconda questione.

86. Per il caso in cui, tuttavia, la Corte dovesse decidere di esaminare il merito della questione, svolgerò ora alcune brevi considerazioni sul punto.

2. In subordine, sul merito della questione

87. In proposito, il governo danese e il governo finlandese sostengono che le situazioni disciplinate dall'art. 202 e dall'art. 203 del codice doganale sono oggettivamente diffe-

34 — V. in proposito, a puro titolo di esempio, sentenze 16 luglio 1992, causa C-83/91, Meilicke/ADV-ORGA (Racc. pag. I-4871, punti 26 ss.), e 10 gennaio 2006, causa C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e a. (Racc. pag. I-289, punto 75).

renti, cosicché un diverso trattamento delle stesse non violerebbe il principio di uguaglianza [35].

88. Il governo austriaco, invece, sembra ritenere che in effetti l'art. 233 compia una discriminazione ingiustificata tra la situazione di cui all'art. 202 e quella di cui all'art. 203: in concreto, tale situazione discriminatoria potrebbe essere superata riconoscendo l'estinzione dell'obbligazione doganale, in via analogica, anche nel caso di sequestro di merci sottratte alla vigilanza doganale ai sensi dell'art. 203. D'altra parte, la questione resterebbe qui del tutto irrilevante, poiché la situazione oggetto della causa principale è quella disciplinata dall'art. 202 del codice doganale [36]. Il governo austriaco osserva peraltro che, nel nuovo codice doganale, il problema non si porrà più, dal momento che l'estinzione dell'obbligazione doganale è prevista, per il caso di sequestro e di confisca, indipendentemente dal momento e dalla situazione in cui il sequestro e/o la confisca si verificano [37].

89. Dal canto suo la Commissione, con un ragionamento simile a quello sviluppato, in prospettiva più generale, dal governo polacco [38], richiama l'art. 867 bis del regolamento di applicazione e sostiene che, dal momento che quest'ultima disposizione riguarda indistintamente le merci di contrabbando ex art. 202 e quelle sottratte alla vigilanza doganale ex art. 203 del codice doganale, non è possibile considerare che l'art. 233, primo comma, lett. d) abbia contenuto discriminatorio.

90. Ritengo indispensabile, al fine di potersi pronunciare sul merito della questione, mettere bene in evidenza la notevole differenza di fatto che esiste tra le fattispecie

35 — Osservazioni del governo finlandese, punto 22, e osservazioni del governo danese, punto 34.

36 — Osservazione del governo austriaco, punto 22.

37 — Ibidem, punto 24. Su tale aspetto v. supra, paragrafo 65.

38 — L'argomentazione della Commissione presenta peraltro alcuni aspetti piuttosto oscuri, e richiama una disposizione caratterizzata da alcune differenze tra le diverse versioni linguistiche. Infatti il nono 'considerando', da essa citato, del regolamento n. 3665/93, che ha introdotto l'articolo 867 bis nel regolamento di applicazione, afferma nella versione italiana che, fino a quando le merci non siano immesse in libera pratica, «può sorgere nei confronti di esse un'obbligazione doganale». Nello stesso senso le versioni francese («une dette douanière reste susceptible de naître à leur égard»), inglese («a customs debt may still be incurred with regard to them»), spagnola («una deuda aduanera sigue siendo susceptible de nacer al respecto»), olandese («een douaneschuld ten aanzien daarvan zou kunnen ontstaan»). La versione tedesca, invece, afferma che, fino all'immissione in libera pratica delle merci, «entsteht keine Zollschuld im Hinblick auf sie» (ovvero, «non nasce alcuna obbligazione doganale nei loro confronti»). Le versioni non sono incompatibili, ma mettono senza dubbio l'accento su aspetti diversi.

disciplinate rispettivamente agli artt. 202 e 203 del codice doganale.

91. In particolare, mentre l'art. 202 riguarda situazioni «classiche» di contrabbando di merci all'interno del territorio doganale comunitario, l'art. 203 individua tutte le situazioni in cui si è in presenza di un'azione o omissione che abbia il risultato di impedire, anche solo momentaneamente, all'autorità doganale competente di accedere ad una merce sotto vigilanza doganale e di effettuare i controlli previsti dal codice doganale [39].

92. In altri termini, nella situazione di cui all'art. 203 del codice doganale la merce, una volta sottratta alla vigilanza doganale, ha maggiori probabilità, in linea di principio, di essere immessa nel circuito economico, trovandosi di fatto già all'interno del territorio doganale. Al tempo stesso, però, l'esistenza di tale merce è nota alle autorità doganali. Già questi dati di fatto potrebbero essere sufficienti per giustificare il diverso trattamento delle due situazioni.

93. Va anche osservato che le merci sottratte alla vigilanza doganale ex art. 203 del codice doganale sono, per definizione, merci la cui introduzione del territorio doganale è già stata in precedenza comunicata. Di conseguenza, come correttamente ha sottolineato il governo danese [40], l'evenienza di un sequestro/confisca (e, quindi, di una potenziale applicabilità dell'art. 233 del codice doganale) è, in concreto, meno pertinente per merci le quali ricadano nella previsione dell'art. 203 che per merci introdotte illegalmente ai sensi dell'art. 202.

94. È vero che, anche a questo proposito, una disposizione come quella contenuta nel nuovo codice doganale che entrerà prossimamente in vigore, la quale prevede in generale l'estinzione dell'obbligazione doganale per tutte le merci confiscate, appare probabilmente più logica ed «equa». D'altra parte, ritengo che, dinanzi al chiaro contenuto della lettera dell'art. 233 del codice doganale attualmente in vigore, il quale non prevede l'estinzione per le merci confiscate che ricadono nell'art. 203 del codice doganale stesso, le oggettive differenze tra la fattispecie di cui all'art. 202 e quella di cui all'art. 203 siano sufficienti per ritenere giustificato (anche se, forse, non «ottimale») il trattamento diverso delle due situazioni disposto dal legislatore comunitario.

39 — Cfr. sentenze Hamann International (citata alla nota 24, punto 31); 1° febbraio 2001, causa C-66/99, Wandel (Racc. pag. I-873, punto 47); e 11 luglio 2002, causa C-371/99, Liberexim (Racc. pag. I-6227, punto 55).

40 — Osservazioni del governo danese, punto 35.

IV — Conclusioni

95. Sulla base delle considerazioni svolte, propongo alla Corte di risolvere le questioni poste dall'Unabhängiger Finanzsenat dichiarando che l'espressione «all'atto dell'introduzione irregolare», contenuta nell'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale, deve essere interpretata come riferita all'arco di tempo che va dal superamento della frontiera fino al momento in cui la merce illegalmente introdotta ha raggiunto la sua prima destinazione all'interno del territorio comunitario.