CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PAOLO MENGOZZI
presentadas el 4 de noviembre de 2008 [1]

1. La cuestión sobre la que el Tribunal de Justicia ha de pronunciarse en el presente asunto es, en sí misma, bastante limitada: en efecto, se trata en esencia de interpretar un único y breve pasaje contenido en el Código aduanero comunitario, en particular la expresión «en el momento de la introducción irregular», que figura en el artículo 233, párrafo primero, letra d).

2. No obstante, esta cuestión, en su aparente simplicidad, tiene aspectos bastante complejos. Por un lado, en efecto, el tenor del texto normativo no facilita indicaciones inequívocas para su interpretación. Por otro, la elección de una posible interpretación en lugar de otra puede entrañar considerables consecuencias prácticas, en particular en cuanto atañe a la recaudación de los derechos de aduana.

3. Por lo demás, resulta significativo que en el origen del problema que el órgano jurisdiccional remitente plantea al Tribunal de Justicia existe una controversia jurisprudencial que, no sin repercusiones en la doctrina, contrapone a algunos órganos jurisdiccionales nacionales en cuanto al modo correcto de interpretar el citado artículo 233.

4. Además, estas diferencias jurisprudenciales cuya resolución solicita el órgano jurisdiccional remitente al Tribunal de Justicia reviste un carácter transnacional, aun afectando a dos Estados de la misma área lingüística: los dos órganos jurisdiccionales que en la actualidad siguen interpretaciones contrapuestas de esta norma son en efecto, por un lado, el Verwaltungsgerichtshof austriaco y, por otro, el Bundesfinanzhof alemán. Recientemente, dos autores exponentes de tales órganos jurisdiccionales han formulado, en un trabajo bipartito, las posiciones de los respectivos órganos jurisdiccionales a que pertenecen. [2]

1 — Lengua original: italiano.

2 — Höfinger, K. y Rüsken, R.: «Wann erlischt die Zollschuld infolge Beschlagnahme und Einziehung von Schmuggelware?», en *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*, nº 8/2007, p. 197.

I. Marco normativo

A. *Disposiciones del Código aduanero*

5. Las disposiciones del Código aduanero comunitario [3] pertinentes en el caso de autos son las siguientes:

«Artículo 38

1. Las mercancías que se introduzcan en el territorio aduanero de la Comunidad deberán ser trasladadas sin demora por la persona que haya efectuado dicha introducción, utilizando, en su caso, la vía determinada por las autoridades aduaneras y según las modalidades establecidas por dichas autoridades:

a) bien a la aduana designada por las autoridades aduaneras o a cualquier otro lugar designado o autorizado por dichas autoridades;

[…]

2. Toda persona que se haga cargo del transporte de las mercancías después de que se hayan introducido en el territorio aduanero de la Comunidad, principalmente como consecuencia de un transbordo, se hará responsable de la ejecución de la obligación a que se refiere el apartado 1.

[…]

Artículo 202

1. Dará origen a una deuda aduanera de importación:

a) la introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de una mercancía sujeta a derechos de importación, […]

[…]

3 — Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1).

A los efectos del presente artículo, se entenderá por «introducción irregular» cualquier introducción que viole las disposiciones de los artículos 38 a 41 y del segundo guión del artículo 177.

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la introducción irregular.

[…]

Artículo 203

1. Dará origen a una deuda aduanera de importación:

— la sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación.

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera.

[…]

Artículo 233

Sin perjuicio de las disposiciones vigentes relativas a la prescripción de la acción relativa a la deuda aduanera, así como a la no recaudación del importe de la deuda aduanera en caso de insolvencia del deudor determinada judicialmente, la deuda aduanera se extinguirá:

[…]

d) cuando se decomisen en el momento de la introducción irregular y se confisquen simultánea o posteriormente mercancías que hayan dado origen a una deuda aduanera de conformidad con lo dispuesto en el artículo 202.

En caso de decomiso y confiscación, a efectos de la legislación penal aplicable a las infracciones aduaneras, la deuda aduanera no se

considerará extinguida cuando la legislación penal de un Estado miembro establezca que los derechos de aduana sirven de base para determinar sanciones o cuando la existencia de una deuda aduanera sirva de base a acciones penales.»

B. *Disposiciones del Reglamento de aplicación*

6. A continuación se recogen dos disposiciones del Reglamento de aplicación del Código aduanero: [4]

«Artículo 867

La confiscación de una mercancía, a que se refieren las letras c) y d) del artículo 233 del Código, no modificará el estatuto aduanero de dicha mercancía.

Artículo 867 *bis*

1. Se considerará que las mercancías no comunitarias abandonadas en beneficio del Tesoro público, decomisadas o confiscadas se encuentran incluidas en el régimen de depósito aduanero.

2. Las mercancías mencionadas en el apartado 1 sólo podrán venderse por las autoridades aduaneras con la condición de que el comprador lleve a cabo inmediatamente las formalidades con vistas a atribuirles un destino aduanero.

Cuando la venta tenga lugar a un precio que incluya el importe de los derechos a la importación, dicha venta se considerará como si se tratara de un despacho a libre práctica, debiendo proceder las propias autoridades aduaneras al cálculo y a la contracción de los derechos.

En esos casos, la venta se efectuará con arreglo a los procedimientos vigentes en los Estados miembros.

3. En caso de que la administración decida disponer ella misma, de una manera distinta a la venta, de las mercancías contempladas en el

4 — Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (DO L 253, p. 1).

apartado 1, llevará a cabo inmediatamente las formalidades con vistas a atribuirles uno de los destinos aduaneros previstos en las letras a), b), c), y d) del punto 15 del artículo 4 del Código.»

II. Hechos, procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

7. El 21 de mayo de 2001, actuando sobre la base de diversas intervenciones telefónicas, la policía austriaca bloqueó en las inmediaciones de Wels, un autobús de línea procedente de Kosovo, en cuyo interior se descubrieron ciento cincuenta cartones de cigarrillos de contrabando, que fueron decomisados y, a continuación, confiscados y destruidos.

8. El autobús de que se trata había entrado en el territorio aduanero de la Comunidad por Italia, por el puerto de Brindisi, en una fecha no precisada entre el 19 y el 21 de mayo de 2001. El destino del vehículo era la localidad de Eferding, a la que no había llegado aún en el momento de la intervención de la policía.

9. A continuación, las autoridades aduaneras austriacas calcularon los derechos de aduana relativos a los cigarrillos de que se trata, reclamando acto seguido su pago. El importe de los derechos asciende a 961,46 euros.

10. Tras una serie de recursos interpuestos ante las autoridades austriacas (concentrados esencialmente en los problemas relativos a la comprobación de las circunstancias fácticas exactas del asunto y de las responsabilidades específicas de las personas implicadas), la cuestión fue planteada al órgano jurisdiccional remitente. Dicho órgano jurisdiccional, habida cuenta del papel básico que desempeña el artículo 233 del Código aduanero para la decisión, suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Dado que el supuesto de extinción del artículo 233, párrafo primero, letra d), [del Código aduanero] no toma como referencia el momento del nacimiento de la deuda aduanera, sino un período posterior, pues presupone una deuda aduanera "originada" con arreglo al artículo 202 del Código aduanero, ¿ha de interpretarse la expresión "en el momento de la introducción irregular" del artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero en el sentido de que:

— la introducción de una mercancía en el territorio aduanero de la Comunidad que haya dado origen a una deuda aduanera de conformidad con lo dispuesto en el artículo 202 del Código aduanero, ya termina con su transporte a la oficina aduanera fronteriza o a otro lugar designado

por las autoridades aduaneras, o, a más tardar, con su salida de las instalaciones aduaneras o del otro lugar designado, porque con ello la mercancía ya ha llegado al interior del territorio aduanero, de manera que, a partir de ese momento, el decomiso y la confiscación de la mercancía ya no dan lugar a la extinción de la deuda aduanera;

o bien en el sentido de que:

— la introducción de una mercancía en el territorio aduanero de la Comunidad que haya dado origen a una deuda aduanera de conformidad con lo dispuesto en el artículo 202 del Código aduanero, desde un punto de vista económico, continúa mientras dure su transporte, entendido como un proceso unitario que sigue a la introducción de la mercancía en el territorio aduanero, y mientras la mercancía no llegue a un primer lugar de destino dentro de dicho territorio y quede estacionada allí, de manera que hasta ese momento el decomiso y la confiscación de la mercancía aún dan lugar a la extinción de la deuda aduanera?

2) En el caso de que una actuación irregular en el sentido del artículo 202 del Código aduanero sea descubierta en el momento de la introducción de las mercancías, la deuda aduanera se extingue necesariamente. Por el contrario, el decomiso de mercancías en el mismo momento de la actuación irregular consistente en su sustracción a la vigilancia aduanera, prevista en el artículo 203 del Código aduanero, no da lugar a la extinción inmediata de la deuda aduanera. ¿Debe interpretarse el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero en el sentido de que esta extinción de la deuda aduanera expresamente limitada a los casos de nacimiento de la deuda con arreglo al artículo 202 del Código aduanero, es compatible, no obstante, con la exigencia de igualdad de trato de las conductas irregulares?»

III. Sobre las cuestiones prejudiciales

A. *Primera cuestión*

11. La primera de las dos cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente es sin duda alguna la más importante y la más delicada. En particular, mediante esta cuestión dicho órgano jurisdiccional solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la interpretación de la expresión «en el momento de la introducción irregular» contenida en el artículo 233 del Código aduanero. Más específicamente, el Unabhängiger Finanzsenat propone una especie de cuestión de opción múltiple, indicando dos posibles interpretaciones alternativas. En realidad, como se verá a continuación, la expresión que acaba de citarse podría prestarse incluso a más interpretaciones.

12. En cualquier caso, con objeto de comprender en plenitud el problema planteado por el juez *a quo,* es necesario en primer lugar exponer brevemente las dos posiciones jurisprudenciales mencionadas en la resolución de remisión.

1. La interpretación «amplia»

13. La interpretación menos estricta del tenor del artículo 233 del Código aduanero, sostenida entre otros, en particular, por el Verwaltungsgerichtshof austriaco, considera que la extinción de la deuda aduanera por mercancías de contrabando introducidas en la Comunidad se produce en todos los casos en que dichas mercancías son decomisadas antes de llegar a su primer destino en el interior del territorio aduanero de la Comunidad.

14. En el presente asunto, pues, el hecho de que el decomiso de los cigarrillos se produjera antes de que el autobús en que estaban escondidos llegase a su destino (la localidad de Eferding) tendría como consecuencia la extinción de la deuda aduanera.

15. Esta posición es sostenida en particular, en el ámbito del caso de autos, por el Gobierno austriaco.

16. El Gobierno austriaco señala en primer lugar que el concepto de «introducción» contenido en el artículo 233 del Código aduanero no coincide con el concepto de «introducción» que se encuentra en otros puntos del propio Código aduanero. En efecto, por regla general la introducción es un acto instantáneo, que se cierra por tanto en el mismo momento en que se cruza la frontera. No obstante, el Gobierno austriaco observa que el artículo 202 del Código aduanero define la «introducción irregular» como «cualquier introducción que viole las disposiciones de los artículos 38 a 41 y del artículo 177, segundo guión». Según el citado Gobierno, no cabe explicar tal expresión utilizando el concepto ordinario de «introducción». Si, en efecto, se entendiera aquí por «introducción» el acto instantáneo de cruce de la frontera, no tendría sentido invocar los artículos 38 a 41 y 177 del Código aduanero, que hacen referencia a actos posteriores al cruce de la línea fronteriza.

17. En consecuencia, según el Gobierno austriaco, el concepto de «introducción» contenido en los artículos 202 y 233 del Código aduanero constituye un concepto independiente, que comprende un arco temporal más prolongado que el mero cruce instantáneo de la frontera. [5]

18. Por lo demás, utilizar aquí una interpretación restrictiva significaría, según tal Gobierno, limitar de un modo totalmente

5 — Observaciones del Gobierno austriaco, punto 10.

irrazonable el número de supuestos en los que la norma podría aplicarse en concreto. [6]

19. El Gobierno finlandés, por su parte, propone una interpretación aún menos restrictiva: a su juicio, en efecto, la extinción de la deuda aduanera prevista en el artículo 233 debe producirse en todos los casos en que se pueda demostrar que la mercancía irregularmente introducida en el territorio aduanero no ha sido introducida en el tráfico económico. Por tanto, siempre que dicha mercancía no haya sido todavía «puesta en circulación», la obligación de pagar el derecho aduanero se extingue también en el caso en que el decomiso se produzca con posterioridad al momento en que la mercancía haya alcanzado su primer destino en el interior del territorio aduanero de la Comunidad. [7]

20. A su juicio, ello se ajusta al objetivo de la norma establecida en el artículo 233 del Código aduanero, puesto que el decomiso en tiempo oportuno de las mercancías evita cualquier daño al Tesoro público. Por otra parte, de conformidad con el artículo 867 *bis* del Reglamento de aplicación del Código aduanero, la eventual venta posterior de las mercancías confiscadas implica el pago de los derechos de aduana, de suerte que se recaudaría el importe de los mismos.

21. Además, según el Gobierno finlandés, la interpretación restrictiva resulta contraria al principio de igualdad, puesto que resultarían tratadas de un modo radicalmente distinto las situaciones, aun siendo bastante similares en lo concreto, de quien introduce irregularmente mercancías que son decomisadas en el momento de pasar la frontera y de aquel a quien se le decomisan tales mercancías en un momento posterior (aunque sea escasamente). [8]

2. La interpretación restrictiva

22. Según la interpretación restrictiva del artículo 233 del Código aduanero, la cual, como se ha observado antes, ha sido seguida últimamente por el Bundesfinanzhof alemán, la extinción de la deuda aduanera derivada del decomiso y de la posterior confiscación de las mercancías de contrabando está limitada a los casos en los que el decomiso se efectúa en el momento exacto del cruce de la frontera o de la administración de aduanas fronteriza. Y ello en la medida en que la expresión «en el momento de la introducción irregular» indica sólo el momento preciso en el que la mercancía entra en el territorio aduanero de la Comunidad.

23. En el caso sometido al examen del juez del litigio principal, el hecho de que el decomiso de los cigarrillos de contrabando se haya producido en un momento posterior al cruce de la frontera (que, recuérdese, tuvo lugar en el puerto de Brindisi, Italia) excluye la

6 — *Ibidem,* punto 15.
7 — Observaciones del Gobierno finlandés, puntos 13 y 14.
8 — *Ibidem,* apartados 16 y 17.

posibilidad de aplicar tal causa de extinción. En consecuencia, a pesar del decomiso y la confiscación de los bienes objeto de contrabando, las personas responsables de la introducción ilegal de los cigarrillos están igualmente obligadas a pagar el derecho de aduana correspondiente.

24. Esta tesis es sostenida en particular, en el marco del presente asunto, por el Gobierno danés y por la Comisión.

25. El Gobierno danés se decanta por una interpretación restrictiva del artículo 233 ya por razones sistemáticas, dado que en otros pasajes del Código aduanero el concepto «introducción» indica un acto instantáneo, y no prolongado, [9] ya por razones de seguridad jurídica, puesto que conceptos como el de «inclusión en el circuito económico» o de «lugar de destino» son demasiado vagos. [10]

26. Dicho Gobierno sostiene además que la interpretación restrictiva, al constituir de hecho una sanción ulterior impuesta a quien comete contrabando de mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad, contribuye a la prevención del fraude. [11]

27. La Comisión sostiene que la interpretación restrictiva puede apoyarse, en primer lugar, en la interpretación literal del artículo 233 y en una comparación entre las diversas versiones lingüísticas del mismo. [12] Esta interpretación resulta igualmente reforzada por una exégesis sistemática, puesto que el concepto de «introducción» es único en todo el Código aduanero. Además, en cuanto norma de excepción, la extinción de la deuda aduanera prevista en el artículo 233 debe ser interpretada de forma restrictiva. [13]

3. Un punto de vista alternativo: la posición del Gobierno polaco

28. El Gobierno polaco propone al Tribunal de Justicia seguir una vía interpretativa distinta, según la cual la respuesta a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente es inútil. Tal Gobierno invoca, en efecto, el artículo 867 *bis* del Reglamento de aplicación, que establece que las mercancías no comunitarias decomisadas o confiscadas se encuentran incluidas en el régimen de depósito aduanero. Pues bien, tal disposición constituye una *lex specialis* respecto a las normas que regulan el nacimiento y la extinción de la deuda aduanera: según el Gobierno polaco, en los casos en que es aplicable el citado artículo 867 *bis,* la deuda aduanera no llega siquiera a nacer, por lo que no sería necesario examinar los requisitos para su extinción conforme al artículo 233 del Código aduanero. [14]

9 — Observaciones del Gobierno danés, punto 16.
10 — *Ibidem,* punto 20.
11 — *Ibidem,* punto 26.
12 — Observaciones de la Comisión, puntos 15 a 23.
13 — *Ibidem,* punto 36.
14 — Observaciones del Gobierno polaco, puntos 18 a 26.

29. El mismo Gobierno señala además que, al considerar que los derechos de aduana son aplicables a mercancías confiscadas, en el caso de posterior venta de estas por parte de las autoridades públicas se produciría una situación de doble pago de los derechos. [15]

a) Las diferentes versiones lingüísticas

32. La Comisión sostiene que el análisis de las diversas versiones lingüísticas sustenta la interpretación restrictiva del artículo 233 por la que tal institución aboga. En particular, ello resulta evidente en las versiones italiana y española del Código aduanero. Otras versiones lingüísticas, aun mostrando de un modo menos evidente la tesis sostenida por la Comisión, confirman en cualquier caso la interpretación restrictiva.

4. Apreciación

30. Como ya he observado antes, la cuestión que el Tribunal de Justicia ha de resolver en el caso de autos no es de las más sencillas. El texto normativo que hay que interpretar no facilita indicaciones decisivas, y todas las tesis de las partes presentan elementos de gran interés, merecedores de la máxima consideración.

33. Sin embargo, me parece que, a diferencia de cuanto afirma la Comisión, el análisis de las versiones lingüísticas [16] del Código aduanero no permite extraer indicaciones decisivas sobre la interpretación correcta del artículo 233. La versión italiana («all'atto dell'introduzione irregolare») y la española («en el momento de la introducción irregular») son, en efecto, compatibles tanto con un concepto «instantáneo» de la introducción de las mercancías como con una concepción más prolongada de ésta. De hecho, por muy sugestiva que sea la utilización de los términos «atto» y «momento», se debe observar que éstos forman simplemente parte de una locución (respectivamente, «all'atto di» y «en el momento de»), y no definen o cualifican en modo alguno la introducción de las mercancías en el territorio aduanero. Desde este

31. La solución que pretendo proponer al Tribunal de Justicia es la sostenida por el Gobierno austriaco. A continuación indicaré las razones que me inducen a preferirla frente a otras posibles interpretaciones, sin ocultar no obstante algunos aspectos problemáticos.

15 — *Ibidem,* punto 23.

16 — Como es sabido, el Tribunal de Justicia ha reiterado constantemente, en caso de dudas interpretativas, la necesidad de utilizar la comparación de las diversas versiones lingüísticas de los actos comunitarios como instrumento hermenéutico. Véanse a título ejemplificativo las sentencias de 5 de diciembre de 1967, Sociale Verzekeringsbank (19/67, Rec. pp. 408 y ss., en particular p. 417); de 12 de julio de 1979, Koschniske (9/79, Rec. p. 2717), apartado 6, y de 2 de abril de 1998, EMU Tabac (C-296/95, Rec. p. I-1605), apartado 36. En relación con el Código aduanero, véase la sentencia de 11 de noviembre de 1999, Firma Söhl & Söhlke (C-48/98, Rec. p. I-7877), apartado 46.

punto de vista, las dos versiones citadas resultan equivalentes a las demás. [17] Por otra parte, aunque se sostenga que las versiones italiana y española apuntan a un acontecimiento simultáneo al cruce de la frontera, persiste el hecho de que, en otras versiones lingüísticas, este matiz no está presente.

34. En conclusión, considero que el análisis de las diferentes versiones lingüísticas no aporta elementos decisivos para la interpretación.

b) Sobre la posición del Gobierno polaco

35. La original posición adoptada por el Gobierno polaco, aun siendo interesante, no me parece aceptable. En efecto, considerar que, en los casos en que es aplicable el artículo 867 *bis* del Reglamento de aplicación, no nace siquiera la deuda aduanera a efectos del artículo 202 del Código aduanero, de modo que no sería necesario interpretar el artículo 233, párrafo primero, letra d), de dicho Código, significa en definitiva atribuir a una disposición de aplicación (el citado artículo 867 *bis)* el efecto de impedir la posibilidad de aplicar una norma «principal». En efecto, el artículo 233, párrafo primero, letra d), el cual tiene como único presupuesto el nacimiento de una deuda aduanera a efectos del artículo 202, quedaría a este respecto privado de objeto, y por tanto sería inaplicable.

36. Además, y sobre todo, es el propio artículo 233, párrafo primero, letra d) el que habla expresamente de una deuda aduanera *«[a que se haya dado origen]* de conformidad con lo dispuesto en el artículo 202» (el subrayado es mío). En otras palabras, no existen dudas sobre el hecho de que la deuda aduanera debe nacer y después extinguirse.

37. Ahora bien, debe observarse que el Gobierno polaco pone claramente de manifiesto, en sus propias observaciones, el riesgo de una doble aplicación de un derecho a las mismas mercancías, y la necesidad de evitar tal situación. Volveré a este problema específico más adelante. [18]

17 — Véanse por ejemplo las versiones francesa («lors de l'introduction irrégulière»), inglesa («upon their unlawful introduction»), alemana («bei dem vorschriftswidrigen Verbringen») y neerlandesa («bij het onregelmatig binnenbrengen»).

18 — Véanse los puntos 76 y 77 *infra*.

c) Elementos que abogan por una interpretación no restrictiva

i) El concepto de «introducción irregular»

38. La «introducción irregular» se define, por cuanto aquí interesa, en el artículo 202 del Código aduanero, que la identifica como «cualquier introducción que viole las disposiciones de los artículos 38 a 41 y del segundo guión del artículo 177». Considero no obstante que, en las observaciones que las partes han formulado por escrito y en la vista, se ha pasado por alto un punto a mi juicio crucial.

39. En efecto, está claro, y tampoco lo niega la Comisión, que la introducción de mercancías en el territorio aduanero no es «irregular» hasta que la persona que introduce dicha mercancía no ha demostrado, con un comportamiento inequívoco, su voluntad de no comunicar a las autoridades aduaneras competentes su introducción. Ello se producirá, en el caso de introducción en un punto fronterizo vigilado, en el momento en que la persona de que se trate abandone la administración de aduanas sin haber declarado los bienes que lleva consigo. En el caso de introducción de mercancías a través de la denominada «frontera verde», es decir, en un punto fronterizo no vigilado, el momento en que se materializa la irregularidad será aquel en el que se manifiesta la intención de no llevar las mercancías a la administración de aduanas. [19]

19 — Véanse sobre esta cuestión los puntos 67 y ss. *infra*.

40. Así pues, una «introducción irregular» existe únicamente después de que la persona haya abandonado el puesto fronterizo o haya manifestado de modo inequívoco su intención de no declarar las mercancías ante las autoridades aduaneras.

41. Según la interpretación restrictiva, como ya se ha visto, la extinción se produce únicamente en el caso en que el decomiso tenga lugar antes que la persona que transporta las mercancías haya dejado el puesto fronterizo, o bien haya mostrado su intención de no llevarlos ante la autoridad aduanera competente. Pues bien, seguir tal interpretación significa considerar que la extinción prevista en el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero se refiere, a diferencia de lo afirmado en el tenor de la disposición, a una «introducción» que no es todavía «irregular».

42. Ello supone, a mi juicio, forzar indebidamente el texto normativo. Tanto más cuanto, a efectos del artículo 202, apartado 2, del Código aduanero, «la deuda aduanera se originará en el momento de la introducción irregular», por lo que, bien entendida, la interpretación restrictiva llevaría a extinguir una deuda que todavía no ha nacido.

43. Por otro lado, con carácter alternativo, la interpretación restrictiva podría llevar a afirmar que la extinción de que se trata no se produce nunca, por falta de un requisito (precisamente, la «introducción irregular») explícitamente previsto.

44. Por consiguiente, la interpretación restrictiva conduce a una contradicción lógica, que demuestra, a mi juicio, su intrínseca debilidad.

ii) Efecto útil

45. Aun no recurriendo explícitamente a tal expresión, el Gobierno austriaco sugiere que una interpretación restrictiva de la disposición contenida en el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero podría privar a tal norma de su efecto útil, ya que limitar los casos de extinción de la deuda aduanera a aquellos en los que el decomiso de las mercancías de contrabando se produce en el momento en que se cruza la frontera significaría convertir esta disposición en casi inaplicable (o, en cualquier caso, aplicable en un número muy reducido de casos): en la práctica, en efecto, el decomiso de mercancías de contrabando se produce, por regla general, no en el momento del cruce de la frontera, sino en un momento posterior. [20]

46. Este argumento, aun no siendo decisivo de suyo, me parece merecedor de atención. Es bien sabido que, en la interpretación del Derecho comunitario, el principio del efecto útil desempeña un papel determinante: en virtud del mismo, debe siempre preferirse la interpretación que permite a un acto comunitario alcanzar sus propios objetivos. [21] Desde tal perspectiva, no hay duda de que la interpretación «amplia» resulta más adecuada para garantizar la aplicación de la norma.

iii) Proporcionalidad

47. Es sabido que el Tribunal de Justicia ha reconocido sistemáticamente el principio de proporcionalidad como uno de los principios fundamentales. Este principio ha sido utilizado para declarar la ilegalidad de sanciones consideradas demasiado rigurosas (y por tanto «desproporcionadas») respecto a los comportamientos sobre los que recaían las mismas. [22] Además, en virtud de dicho principio se ha afirmado que, con carácter general, cuando se disponga de varias sanciones que pueden ser impuestas en una situación específica, debe recurrirse a la menos gravosa de entre aquellas que permitan alcanzar el objetivo prefijado. [23]

20 — Observaciones del Gobierno austriaco, punto 15.

21 — El concepto y la aplicación del principio del efecto útil constituyen un asunto cuyo alcance va más allá del ámbito de las presentes conclusiones, al tratarse de un principio que ha caracterizado la interpretación del Derecho comunitario por el Tribunal de Justicia desde un inicio. Véanse, a título meramente ejemplificativo, las sentencias de 6 de octubre de 1970, Grad (9/70, Rec. p. 825), apartado 5; de 21 de octubre de 1970, Haselhorst (23/70, Rec. p. 881), apartado 5; de 22 de septiembre de 1988, Saarland y otros (187/87, Rec. p. 5013), apartado 19, y de 14 de octubre de 1999, Adidas (C-223/98, Rec. p. I-7081), apartado 24.

22 — Véase por ejemplo la sentencia de 20 de febrero de 1979, Buitoni (122/78, Rec. p. 677), apartado 16. Sobre el principio de proporcionalidad como requisito para las sanciones en materia aduanera véase, en particular, la sentencia de 16 de diciembre de 1992, Comisión/Grecia (C-210/91, Rec. p. I-6735), apartados 19 y 20.

23 — Véanse por ejemplo las sentencias de 11 de julio de 1989, Schräder (265/87, Rec. p. 2237), apartado 21, y de 5 de mayo de 1998, National Farmers' Union y otros (C-157/96, Rec. p. I-2211), apartado 60 y la jurisprudencia allí citada.

48. Extendiendo el razonamiento basado en el principio de proporcionalidad a la interpretación de los actos comunitarios, cabría preguntarse si, en el caso en que sean posibles dos interpretaciones de una norma que entraña efectos negativos para una persona, el intérprete está obligado a elegir aquella que impone cargas menos gravosas. En principio, la cuestión me parece razonable, y abogaría en el caso de autos por una interpretación más «amplia».

49. Todo ello, naturalmente, siempre que las dos interpretaciones posibles sean adecuadas para alcanzar la finalidad que la norma objeto de interpretación establece. Y precisamente la finalidad de la norma que ha de interpretarse constituirá a continuación el objeto de algunas consideraciones.

iv) La *ratio* de la norma

50. ¿Cuál es el objetivo que la norma que ha de interpretarse, en este caso el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero, se propone alcanzar? La pregunta resulta evidentemente esencial a efectos de interpretación.

51. Me parece difícil negar que el objetivo de la extinción de la deuda aduanera prevista en el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero es evitar la imposición de un derecho en el caso de que la mercancía, aun siendo introducida ilegalmente en el territorio comunitario, no haya podido ser comercializada, y por tanto no haya constituido una «amenaza», en términos de competencia, para las mercancías comunitarias. [24]

52. Es evidente que una interpretación teleológica rigurosa de la norma, elaborada a partir de cuanto acaba de exponerse, podría inducir a afirmar la extinción de la deuda aduanera en todos los casos en que la mercancía de contrabando es decomisada antes de ser comercializada, con independencia del lugar y del momento en que ello se produzca. En tal sentido, por lo demás, se ha pronunciado el Gobierno finlandés, como he señalado antes.

53. No obstante, considero que tal interpretación particularmente «amplia» del artículo 233 del Código aduanero no puede ser acogida, por el simple hecho de que fuerza de un modo demasiado evidente el tenor de la disposición.

54. En efecto, utilizando tal interpretación, la deuda aduanera relativa a mercancías de contrabando debería extinguirse también en el caso de que las mercancías de contrabando sean, por ejemplo, decomisadas algunos

24 — Véanse las conclusiones presentadas por el Abogado General Tizzano el 12 de junio de 2003 en el asunto en que recayó la sentencia Hamann (C-337/01, Rec. p. I-1791), apartado 50.

meses después de su introducción irregular, después de haber permanecido escondidas en un lugar «seguro» a la espera de ser comercializadas. Queda claro que tal hipótesis no se cohonestaría en modo alguno con la disposición controvertida, según la cual la deuda se extingue, respecto a las mercancías que son decomisadas, «en el momento de la introducción irregular». En otras palabras, me parece claro que la norma exige una cierta continuidad temporal entre el cruce de la frontera por las mercancías de contrabando y el decomiso de las mismas.

55. Si bien la interpretación particularmente «generosa» de la norma que he expuesto en el punto 52 no puede ser acogida, se mantiene el hecho de que la *ratio* de la disposición, aunque no permite modificar completamente su significado literal, exige atribuir a la misma un alcance lo más cercano posible a los objetivos de la norma. En este caso, por tanto, la consideración de los objetivos de la norma aboga por una interpretación que, respetando su tenor literal, amplíe, siempre que no se hayan comercializado los productos de contrabando, la gama de situaciones en las que la deuda aduanera se extingue.

56. Es cierto que la interpretación más restrictiva del artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero conduciría a subrayar más, como ha señalado en particular el Gobierno danés en sus observaciones escritas y la Comisión en la vista, el elemento sancionador/disuasorio de la norma. Ahora bien, a este respecto he de formular las siguientes observaciones.

57. La extinción de la deuda aduanera por mercancías de contrabando decomisadas encuentra su razón de ser, como se ha señalado, en el hecho de que dichas mercancías no pueden representar una amenaza competitiva para las mercancías comunitarias. Si posteriormente tales productos son puestos de nuevo en circulación, deberán pagarse los correspondientes derechos de conformidad con el artículo 867 *bis* del Reglamento de aplicación.

58. El razonamiento de la Comisión y del Gobierno danés, según el cual la aplicación con carácter «sancionador» del artículo 233 del Código aduanero se justifica por el hecho de que las mercancías de contrabando, una vez rebasado el puesto fronterizo, tienen mayores posibilidades de ser introducidas en el circuito económico, y por tanto de ocasionar un perjuicio para los productos y para el erario comunitario, carece de consistencia y se basa en un error lógico.

59. En efecto, por un lado, en el caso de que la mercancía de contrabando sea decomisada, el riesgo de daño ya no existirá: los productos de contrabando no competirán deslealmente con los comunitarios, y si se introducen en el circuito económico, será después del pago de los correspondientes derechos. Por otro lado,

si los mismos productos eluden el decomiso, entrarán en el circuito económico y no se pagará ningún derecho, con independencia de la interpretación más o menos restrictiva del artículo 233.

60. Tampoco cabe sostener que el efecto sancionador opere, en realidad, como disuasión frente a quienes pretendan hacer contrabando. En particular, si el legislador hubiera querido configurar como una sanción el pago del derecho correspondiente a las mercancías objeto de contrabando y decomisadas, no habría previsto, en el artículo 233 del Código aduanero, un supuesto en el que se reconoce la extinción de los derechos también respecto a los contrabandistas. Si el legislador comunitario hubiera querido dar a la norma una capacidad disuasoria efectiva, no habría previsto ningún caso de extinción, condenando en cambio al contrabandista, en cualquier caso, a pagar los derechos sobre las mercancías que se le han decomisado. Siguiendo la interpretación restrictiva, en cambio, esta «sanción» afectaría únicamente al contrabandista descubierto en una fase relativamente avanzada de su actividad ilícita, mientras que al contrabandista descubierto en una fase inicial se le condonaría el pago de los derechos.

61. Por contra, sostengo que los aspectos más propiamente sancionadores conectados con las actividades de contrabando constituyen el objeto de las normas penales y/o administrativas que sancionan tales comportamientos. En cambio, consideraciones similares deben considerarse extrañas al razonamiento relativo a la imposición o no de los derechos de aduana, lo cual constituye el único objeto del presente litigio.

62. Así lo confirma el último párrafo del artículo 233 del Código aduanero, el cual, precisamente al objeto de salvaguardar la posibilidad de imponer sanciones penales en el caso de extinción de la deuda aduanera, precisa que, a efectos de la legislación penal, se considera que el decomiso por la confiscación de las mercancías de contrabando no ha dado lugar a la extinción de la deuda aduanera.

63. La reconstrucción que acabo de proponer viene, por lo demás, explícitamente confirmada en una sentencia del Tribunal de Justicia que, aun refiriéndose formalmente a un marco normativo anterior a la entrada en vigor del actual Código aduanero, me parece que conserva su validez: en particular, en dicha sentencia el Tribunal de Justicia afirmó que «las causas de extinción deben estar basadas en la comprobación de que la mercancía no ha recibido efectivamente el destino económico que da lugar a la aplicación de los derechos de importación». [25]

v) La evolución histórica de la normativa y de su interpretación

64. La regulación de la extinción de la deuda aduanera a resultas del decomiso y la confiscación de mercancías de contrabando contenida en el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero constituye un agravamiento del régimen previsto a este respecto, hasta la entrada en vigor del propio

25 — Sentencia de 5 de octubre de 1983, Magazzini Generali (186/82 y 187/82, Rec. p. 2951), apartado 14.

Código aduanero, por el Reglamento nº 2144/87. [26] Dicho Reglamento preveía, en efecto, en su artículo 8, apartado 1, letra b), la extinción de la deuda aduanera en todos los casos de confiscación de la mercancía.

65. Por su lado, el Reglamento nº 450/2008, [27] que contiene el nuevo Código aduanero que entrará próximamente en vigor, propone de nuevo, en su artículo 86, la línea «blanda» ya contenida en el Reglamento nº 2144/87, estableciendo en particular que la deuda aduanera se extinguirá «cuando unas mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación sean decomisadas» [apartado 1, letra d)], «cuando unas mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación sean confiscadas y simultánea o posteriormente decomisadas» [letra e)], y «cuando unas mercancías sujetas a derechos de importación y de exportación sean destruidas bajo supervisión aduanera o abandonadas en beneficio del Estado» [letra f)]. Así pues, también en el nuevo Código aduanero el momento en el que se produce el secuestro y/o la confiscación carece de pertinencia a efectos de la extinción de la deuda aduanera.

66. Pues bien, desde el momento en que el Código aduanero actualmente en vigor se configura, respecto a la extinción de la deuda aduanera por mercancías de contrabando, como una normativa particularmente rigurosa introducida, desde el punto de vista cronológico, entre dos normativas bastante menos rígidas, me parece que interpretar el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero de forma intensamente restrictiva conduciría, con toda probabilidad, a un forzamiento de la lógica interna del ordenamiento jurídico comunitario y de la voluntad presumible del legislador. [28]

vi) El problema del decomiso en la «frontera verde»

67. La interpretación restrictiva del artículo 233 resulta particularmente problemática cuando la mercancía de contrabando es introducida en la Comunidad a través de la «frontera verde». En tal caso, en efecto, se pueden configurar dos posiciones hermenéuticas diferentes.

68. Según una primera interpretación, que la propia Comisión ha sostenido en el punto 26 de sus observaciones escritas, en el caso de contrabando en la frontera no vigilada la introducción irregular se perfeccionaría ya con el cruce físico de la línea fronteriza. Está claro que, de seguir tal planteamiento, la extinción de la deuda aduanera prevista en el

26 — Reglamento (CEE) nº 2144/87 del Consejo, de 13 de julio de 1987, relativo a la deuda aduanera (DO L 201, p. 15).

27 — Reglamento (CE) nº 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código aduanero comunitario (Código aduanero modernizado) (DO L 145, p. 1).

28 — Ha de observarse, por otro lado, que también en Alemania la interpretación restrictiva no es seguida de forma unánime. Es el producto de una oposición interpretativa muy reciente, y por tanto bastante autorizada. Esta interpretación ha sido objeto de fuertes críticas, sobre la base de argumentos parcialmente análogos a los que se exponen en las presentes conclusiones. Véase por ejemplo Witte, P.: «Zollkodex — Kommentar», 4ª ed., Múnich, Beck 2006, comentario al artículo 233.

artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero no se produciría prácticamente nunca, al ser casi imposible que el decomiso de la mercancía se produzca exactamente en la línea fronteriza. Una línea, por definición, es una entidad geométrica de espesor nulo.

69. Según una lectura distinta, que la Comisión ha sostenido en cambio en la vista, en el caso de introducción de mercancías a lo largo de la frontera verde la introducción irregular a efectos del artículo 233 se perfeccionaría en el momento en que la persona que transporta las mercancías toma una dirección distinta de la que debe seguirse para alcanzar el puesto aduanero más cercano, demostrando de tal modo su intención de hacer contrabando con tal mercancía. [29]

70. Ha de observarse que esta segunda «variante» de la interpretación restrictiva parece ciertamente más convincente que la primera: al menos no hace virtualmente inaplicable el artículo 233, párrafo primero, letra d). Sin embargo, no elimina algunos problemas, puesto que está claro que, en el caso concreto, no es siempre fácil determinar la dirección tomada por el importador tras cruzar la frontera, y ello sobre todo en zonas boscosas o de difícil acceso, o aquellas por las que corre normalmente la línea de la «frontera verde».

29 — Ha de señalarse por otro lado que, con tal posición, la Comisión contradice sustancialmente sus propias afirmaciones relativas al carácter necesariamente «instantáneo» de la introducción, el cual se desprende supuestamente de la interpretación literal del artículo 233. Véanse los puntos 32 y ss. *supra*.

71. Así pues, desde este punto de vista, también considero preferible la interpretación no restrictiva.

d) Los límites de la interpretación propuesta

72. Si bien la interpretación que propongo me parece indudablemente preferible, no deja de presentar algunos problemas.

73. En primer lugar, como ya se ha visto, para poder dar al artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero una interpretación no restrictiva es necesario admitir que el concepto de «introducción» contenido en el artículo 233 es distinto del concepto de «introducción» que se encuentra en otros pasajes del Código aduanero. Está claro que, idealmente, sería preferible poder evitar tal discrepancia de significados. Por otro lado, creo haber demostrado que atribuir al concepto «introducción» en el artículo 233 un significado «instantáneo» y limitado en el tiempo, significado que el concepto mismo posee indudablemente en otros pasajes del Código aduanero, acabaría por crear más inconvenientes que los que resuelve.

74. En segundo lugar, la interpretación no restrictiva entraña un elemento de incertidumbre vinculado al lugar de primer destino de las mercancías de contrabando. Es evidente que el de «primer destino» es un concepto más bien indeterminado, que no podrá ser definido ulteriormente y que requiere ser especificado con una valoración caso por caso, como el propio Gobierno austriaco ha reconocido en la vista. Además es igualmente posible que, en el caso concreto, puedan producirse casos de decomiso de mercancías en los que no esté de modo alguno claro que las propias mercancías han alcanzado o no ya su primer destino en el interior del territorio aduanero de la Comunidad. En tales casos podría ser necesario proceder a comprobaciones más en profundidad: por otra parte, averiguaciones de este tipo son muy comunes, por ejemplo, en el marco del Derecho penal, y no ha de olvidarse que por regla general la actividad de contrabando, en la medida en que está penalmente sancionada, entraña la necesidad de que las autoridades locales realicen averiguaciones con fines penales. Eventualmente, también cabría pensar, en el caso de decomiso de mercancías «en movimiento», en una presunción conforme a la cual, a falta de una prueba en contrario, el primer lugar de destino se considera no alcanzado todavía.

75. Por lo demás, no puede ignorarse que la interpretación restrictiva también presenta elementos igualmente vagos. Ello vale en particular para el caso de decomiso de mercancías objeto de contrabando a lo largo de la «frontera verde», como se ha visto anteriormente. [30]

30 — Véanse los puntos 67 y ss. *supra*.

76. En tercer lugar, la interpretación propuesta, por mucho que lo limite, no elimina el riesgo de un posible doble pago de un derecho sobre la misma mercancía. [31] Tal situación de doble pago, en efecto, se podría producir en el caso de mercancías decomisadas después de haberse alcanzado el primer lugar de destino de las mercancías (por lo que no se produciría una extinción de la deuda aduanera), que posteriormente sean revendidas por las autoridades públicas, con el consiguiente (segundo) pago del derecho por el adquirente, a efectos del artículo 867 *bis* del Reglamento nº 2454/93.

77. Ya he señalado que el único modo de evitar por completo el riesgo de una doble recaudación del derecho consistiría en considerar la deuda aduanera extinguida en todos los casos en que la mercancía de contrabando sea decomisada y confiscada antes de ser comercializada. Por otra parte, ya he subrayado que tal solución, presente en el Reglamento nº 2144/87 y ahora replanteada en el Reglamento nº 450/2008, parece insostenible a la luz del tenor literal del Código aduanero. [32]

31 — Es evidente que, de seguirse la interpretación restrictiva, tal riesgo será mucho más acentuado, quedando en tal caso limitadas al mínimo las posibilidades de extinción de la deuda aduanera.

32 — Véanse los puntos 53 y 54 *supra*.

e) Conclusión sobre la primera cuestión

78. Considero que los límites y los problemas que he indicado no pueden obstaculizar seriamente, en su conjunto, la interpretación, que he expuesto antes. En cualquier caso, las interpretaciones alternativas presentan inconvenientes aún más significativos.

79. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que resuelva la primera cuestión que le ha planteado el Unabhängiger Finanzsenat declarando que la expresión «en el momento de la introducción irregular», contenida en el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero debe ser interpretada en el sentido de que se refiere al período de tiempo comprendido entre el cruce de la frontera y el momento en que la mercancía ilegalmente introducida alcanza su primer destino en el interior del territorio comunitario.

B. *Segunda cuestión*

80. Mediante la segunda cuestión el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si constituye una vulneración del principio de igualdad el hecho de que el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero prevea la extinción de la deuda aduanera únicamente como consecuencia de un decomiso de una mercancía ilegalmente importada a efectos del artículo 202 del propio Código aduanero, mientras que no se prevé nada en tal sentido en el caso de una mercancía decomisada tras quedar sustraída a la vigilancia aduanera a efectos del artículo 203.

81. Resulta claro que la segunda cuestión plantea problemas significativos desde el punto de vista de su pertinencia a efectos de la decisión en el litigio principal.

1. Sobre la necesidad de responder a la cuestión

82. Tanto la Comisión como –si bien en términos ligeramente distintos– el Gobierno austriaco también sostienen que la cuestión es manifiestamente ajena al objeto del asunto principal. [33]

33 — Observaciones del Gobierno austriaco, punto 22, y de la Comisión, punto 44.

83. Las consideraciones de la Comisión y del Gobierno austriaco me parecen correctas. La tesis del demandante en el asunto principal, en efecto, viene regulada indiscutiblemente por el artículo 202 del Código aduanero, que versa sobre la introducción irregular de mercancías a través de la frontera. Por contra, el supuesto previsto en el artículo 203, que es el de una sustracción de mercancías a la vigilancia aduanera, es por completo ajeno a los hechos del litigio.

84. Está claro que, en el caso particular, si la situación prevista en el artículo 203 estuviese regulada de forma más favorable respecto a la del artículo 202, podría plantearse un problema de invalidez de las disposiciones más desfavorables a la luz del principio de igualdad. No obstante, en el caso de autos ha de ser aplicable en el litigio principal la normativa derivada del artículo 202: dicho con otras palabras, la más favorable.

85. Pues bien, aunque el Tribunal de Justicia se muestra siempre y acertadamente muy cauto ante la posibilidad de no resolver una cuestión prejudicial, según reiterada jurisprudencia puede decidir no pronunciarse sobre una cuestión prejudicial cuando resulta evidente que tal apreciación, solicitada por el órgano jurisdiccional nacional, no tiene pertinencia alguna para el litigio principal. [34] Pues bien, me parece claro que en el caso de autos la cuestión reviste manifiestamente un carácter hipotético, al carecer de pertinencia para la solución del litigio principal. Por tanto, considero que el Tribunal de Justicia no debe pronunciarse sobre la segunda cuestión.

86. No obstante, para el caso de que el Tribunal de Justicia decidiera examinar el fondo de la cuestión, expondré ahora algunas breves consideraciones sobre este aspecto.

2. Con carácter subsidiario, sobre el fondo de la cuestión

87. A este respecto, el Gobierno danés y el Gobierno finlandés sostienen que las situaciones reguladas por los artículos 202 y 203 del Código aduanero son objetivamente

34 — Véanse a este respecto, a título meramente ejemplificativo, las sentencias de 16 de julio de 1992, Meilicke (C-83/91, Rec. p. I-4871), apartados 26 y ss., y de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze y otros (C-222/04, Rec. p. I-289), apartado 75.

diferentes, de modo que un tratamiento distinto de las mismas no vulneraría el principio de igualdad. [35]

88. En cambio, el Gobierno austriaco parece sostener que, en efecto, el artículo 233 establece una discriminación injustificada entre la situación prevista en el artículo 202 y la del artículo 203: en concreto, tal situación discriminatoria podría quedar superada reconociendo la extinción de la deuda aduanera, por analogía, también en el caso de decomiso de mercancías sustraídas a la vigilancia aduanera a efectos del artículo 203. Por otra parte, en el caso de autos la cuestión carecería por completo de pertinencia, puesto que la situación objeto del litigio principal es la regulada por el artículo 202 del Código aduanero. [36] El Gobierno austriaco observa por otro lado que, en el nuevo Código aduanero, el problema ya no se planteará, puesto que la extinción de la deuda aduanera está prevista, en el caso de decomiso y confiscación, con independencia del momento y de la situación en que se produce el decomiso y/o la confiscación. [37]

89. Por su parte, la Comisión, con un razonamiento similar al desarrollado, desde una perspectiva más general, por el Gobierno polaco, [38] invoca el artículo 867 *bis* del Reglamento de aplicación y sostiene que, puesto que esta última disposición afecta indistintamente a las mercancías de contrabando mencionadas en el artículo 202 y a las sustraídas a la vigilancia aduanera de conformidad con el artículo 203 del Código aduanero, no es posible considerar que el artículo 233, párrafo primero, letra d), tenga un contenido discriminatorio.

90. Considero indispensable, para que sea posible pronunciarse sobre el fondo de la cuestión, poner claramente de manifiesto la notable diferencia de hecho que existe entre

35 — Observaciones del Gobierno finlandés, punto 22, y observaciones del Gobierno danés, punto 34.

36 — Observaciones del Gobierno austriaco, punto 22.

37 — *Ibidem,* punto 24. Sobre tal aspecto véase el punto 65 *supra*.

38 — La argumentación de la Comisión presenta, por otro lado, algunos aspectos más bien oscuros, e invoca una disposición caracterizada por algunas diferencias entre las diversas versiones lingüísticas. En efecto, el noveno considerando, por ella citado, del Reglamento nº 3665/93, que introdujo el artículo 867 *bis* en el Reglamento de aplicación, afirma en su versión italiana que, mientras que dichas mercancías no sean despachadas a libre práctica, «può sorgere nei confronti di esse un'obbligazione doganale». El mismo sentido en las versiones francesa («une dette douanière reste susceptible de naître à leur égard»), inglesa («a customs debt may still be incurred with regard to them»), española («una deuda aduanera sigue siendo susceptible de nacer al respecto») y neerlandesa («een douaneschuld ten aanzien daarvan zou kunnen ontstaan»). La versión alemana, en cambio, afirma que, hasta el despacho de libre práctica de las mercancías, «entsteht keine Zollschuld im Hinblick auf sie» (o bien, «no nace deuda aduanera alguna respecto a las mismas»). Las versiones no son incompatibles, pero indudablemente subrayan aspectos distintos.

los supuestos regulados respectivamente en los artículos 202 y 203 del Código aduanero.

91. En particular, mientras que el artículo 202 versa sobre situaciones «clásicas» de contrabando de mercancías en el interior del territorio aduanero de la Comunidad, el artículo 203 identifica todas las situaciones en las que se está en presencia de un acto u omisión que tenga como resultado impedir a la autoridad aduanera competente, aun cuando sólo sea momentáneamente, acceder a una mercancía bajo vigilancia aduanera y efectuar los controles previstos en el Código aduanero. [39]

92. En otras palabras, en la situación prevista en el artículo 203 del Código aduanero, la mercancía, una vez sustraída a la vigilancia aduanera, tiene en principio mayores probabilidades de ser introducida en el circuito económico, al encontrarse ya de hecho en el interior del territorio aduanero. Ahora bien, al mismo tiempo, la existencia de tal mercancía es conocida por las autoridades aduaneras. Estos datos fácticos podrían ser ya suficientes para justificar el distinto tratamiento de las dos situaciones.

93. Ha de observarse igualmente que las mercancías sustraídas a la vigilancia aduanera conforme al artículo 203 del Código aduanero son, por definición, mercancías cuya introducción en el territorio aduanero ya ha sido comunicada anteriormente. En consecuencia, como ha subrayado correctamente el Gobierno danés, [40] la producción de un decomiso/confiscación (y, por tanto, de una potencial aplicabilidad del artículo 233 del Código aduanero) es, en concreto, menos pertinente para las mercancías que quedan incluidas en la disposición del artículo 203 que para las mercancías introducidas ilegalmente a efectos del artículo 202.

94. Es cierto que, también a este respecto, una disposición como la contenida en el nuevo Código aduanero que entrará próximamente en vigor, la cual prevé con carácter general la extinción de la deuda aduanera respecto a todas las mercancías confiscadas, parece probablemente más lógica y «equitativa». Por otra parte, considero que, a la vista del claro contenido del tenor del artículo 233 del Código aduanero actualmente en vigor, el cual no prevé la extinción respecto a las mercancías confiscadas que quedan comprendidas en el artículo 203 del propio Código aduanero, las diferencias objetivas entre el supuesto del artículo 202 y el del artículo 203 bastan para considerar justificado (si bien, quizá, de forma no «óptima») el tratamiento distinto de las dos situaciones impuesto por el legislador comunitario.

39 — Véanse las sentencias Hamann (citada en la nota 24), apartado 31; de 1 de febrero de 2001, Wandel (C-66/99, Rec. p. I-873), apartado 47, y de 11 de julio de 2002, Liberexim (C-371/99, Rec. p. I-6227), apartado 55.

40 — Observaciones del Gobierno danés, punto 35.

IV. Conclusión

95. Sobre la base de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que resuelva las cuestiones planteadas por el Unabhängiger Finanzsenat declarando que la expresión «en el momento de la introducción irregular», contenida en el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero debe ser interpretada en el sentido de que se refiere al período de tiempo comprendido entre el cruce de la frontera y el momento en que la mercancía ilegalmente introducida alcanza su primer destino en el interior del territorio comunitario.