

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
VERICA TRSTENJAK
presentate il 3 settembre 2009¹

Indice

I — Introduzione	I - 3806
II — Contesto giuridico	I - 3806
A — Diritto comunitario	I - 3806
1. Il codice doganale comunitario e il regolamento di applicazione del codice doganale comunitario	I - 3806
2. La direttiva 92/12	I - 3811
3. La sesta direttiva IVA	I - 3813
B — Diritto nazionale	I - 3815
1. Il diritto doganale nazionale	I - 3815
2. Il diritto nazionale in materia di accise	I - 3816
3. La normativa nazionale in materia di IVA	I - 3817
C — Convenzione TIR	I - 3818
III — Fatti dei procedimenti principali e questioni pregiudiziali	I - 3819
IV — Procedimento dinanzi alla Corte	I - 3823
V — Argomenti delle parti	I - 3823
A — Sulla prima questione pregiudiziale	I - 3823

¹ — Lingua originale: lo sloveno.

B — Sulla seconda questione pregiudiziale	I - 3826
C — Sulla terza questione pregiudiziale	I - 3830
D — Sulla quarta questione pregiudiziale	I - 3833
VI — Analisi giuridica	I - 3836
A — Sulla prima questione pregiudiziale	I - 3836
1. In generale	I - 3836
2. La sentenza Elshani	I - 3837
3. La fattispecie di estinzione di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale comunitario — Presupposto del sequestro ad una frontiera esterna della Comunità	I - 3839
4. Il sequestro e la confisca ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale comunitario	I - 3840
5. Conclusione	I - 3843
B — Sulla seconda questione pregiudiziale	I - 3843
1. In generale	I - 3843
2. Sequestro ad una frontiera esterna della Comunità con contestuale o successiva distruzione	I - 3845
3. Sequestro all'atto dell'introduzione attraverso una frontiera interna con contestuale o successiva confisca	I - 3847
a) Presunzione di immissione in consumo di merci contrabbandate all'atto dell'introduzione irregolare nella Comunità, ai sensi dell'art. 6, n. 1, secondo comma, lett. c), della direttiva 92/12.	I - 3847
b) Riscossione ai sensi dell'art. 7, n. 1, della direttiva 92/12 delle accise relative ai prodotti irregolarmente introdotti nella Comunità a scopo commerciale nello Stato membro in cui i prodotti sono detenuti	I - 3849

c)	Il sequestro con contestuale o successiva confisca di merci contrabbandate ad una frontiera interna della Comunità non implica il regime di sospensione ai sensi dell'art. 5, n. 2, della direttiva 92/12.	I - 3851
4.	Sui rapporti fra l'estinzione dell'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale e l'esigibilità o l'estinzione dei diritti di accisa	I - 3854
5.	Conclusione	I - 3854
C —	Sulla terza questione pregiudiziale	I - 3855
1.	In generale	I - 3855
2.	Sequestro con contestuale o successiva confisca delle merci contrabbandate avvenuto ad una frontiera esterna della Comunità	I - 3855
3.	Sequestro con contestuale o successiva confisca di merci contrabbandate avvenuto ad una frontiera interna della Comunità	I - 3857
4.	Sul rapporto fra l'estinzione dell'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale e l'esigibilità o l'estinzione dell'obbligazione IVA	I - 3858
5.	Conclusione	I - 3859
D —	Sulla quarta questione pregiudiziale	I - 3859
1.	Competenza a riscuotere l'obbligazione doganale	I - 3860
2.	Competenza a riscuotere le accise	I - 3861
3.	Competenza a riscuotere l'IVA	I - 3864
4.	Conclusione	I - 3864
VII —	Conclusione	I - 3865

I — Introduzione

1. La domanda di pronuncia pregiudiziale in oggetto, proposta dall'Østre Landsret (Danimarca), è stata presentata nell'ambito di tre procedimenti dinanzi ad esso pendenti tra il Dansk Transport og Logistik (in prosieguito: la «DTL») e lo Skatteministeriet (ministero delle Finanze), per riscossione di dazi, accise ed IVA su sigarette introdotte in modo irregolare nel territorio danese in occasione di tre trasporti TIR, per il quali la DTL aveva rilasciato carnet TIR e prestato la garanzia, e ivi prese in custodia dalle autorità doganali e tributarie per poi essere distrutte.

2. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale verte, da un lato, sulla determinazione del momento e del luogo in cui sorgono obbligazioni doganali, diritti di accisa e un debito IVA in relazione a merci introdotte irregolarmente nel territorio comunitario, nonché sulla determinazione dello Stato membro competente per la riscossione dei dazi e delle imposte. Dall'altro lato, essa solleva la questione relativa alle condizioni che, in caso di sequestro con successiva distruzione di merci introdotte irregolarmente, possono portare all'estinzione di obbligazioni doganali, diritti di accisa e debiti IVA già sorti. Nell'ambito dell'analisi di entrambe le tematiche occorre distinguere tra i casi in cui la merce era già stata trattenuta e distrutta nel primo Stato membro di importazione e i casi in cui il sequestro e la distruzione sono avvenuti solo dopo l'introduzione delle merci in un altro Stato membro.

II — Contesto giuridico*A — Diritto comunitario*

1. Il codice doganale comunitario e il regolamento di applicazione del codice doganale comunitario

3. L'art. 84 del codice doganale comunitario, nella versione all'epoca vigente², dispone quanto segue:

«1. Ai fini degli articoli da 85 a 90:

a) quando viene utilizzata la formulazione “regime sospensivo” si intende che essa si

2 — Regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1), nella versione modificata dal regolamento (CE) del Parlamento europeo e del Consiglio 13 aprile 1999, n. 955, che modifica il regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio per quanto riguarda il regime di transito esterno (GU L 119, pag. 1).

applica, nel caso di merci non comunitarie, ai seguenti regimi: (...).

(...)

2. Per “deposito doganale” s’intende qualsiasi luogo, autorizzato dall’autorità doganale e sottoposto al suo controllo, in cui le merci possono essere immagazzinate alle condizioni stabilite.

— deposito doganale;

(...).».

(...).».

5. L’art. 202 del codice doganale comunitario così recita:

4. L’art. 98 del codice doganale comunitario stabilisce quanto segue:

«1. L’obbligo doganale all’importazione sorge in seguito:

«1. Il regime del deposito doganale consente l’immagazzinamento in un deposito doganale di:

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

a) merci non comunitarie, senza che tali merci siano soggette ai dazi all’importazione e alle misure di politica commerciale;

(...).

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.

3. Le autorità doganali di cui al paragrafo 1 dell'articolo 217 sono quelle dello Stato membro in cui, in base alle disposizioni del presente articolo, è sorta o si ritiene sia sorta l'obbligazione doganale».

(...))».

6. L'art. 215 del codice doganale comunitario prevede quanto segue:

7. L'art. 217, n. 1, del codice doganale comunitario dispone quanto segue:

«1. L'obbligazione doganale sorge:

— nel luogo in cui si produce il fatto generatore di tale obbligazione,

«1. Ogni importo di dazi all'importazione o di dazi all'esportazione risultante da un'obbligazione doganale, in seguito denominato "importo dei dazi", deve essere calcolato dall'autorità doganale non appena disponga degli elementi necessari e da questa iscritto nei registri contabili o in qualsiasi altro supporto che ne faccia le veci (contabilizzazione).

— oppure, se detto luogo non può essere determinato, nel luogo in cui l'autorità doganale constata che la merce si trova in una situazione che ha fatto sorgere l'obbligazione doganale,

(...))».

8. L'art. 233 del codice doganale comunitario stabilisce quanto segue:

stessa delle merci o in seguito a caso fortuito o di forza maggiore;

«Fatte salve le disposizioni in vigore relative alla prescrizione dell'obbligazione doganale nonché alla mancata riscossione dell'importo dell'obbligazione doganale in caso di insolvenza 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.

(...)

c) quando, per le merci dichiarate per un regime doganale comportante l'obbligo di pagare i dazi:

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».

— la dichiarazione in dogana venga invalidata;

9. L'art. 454 del regolamento di applicazione del codice doganale comunitario³ così recita:

— le merci siano, prima di essere svincolate, sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate, oppure distrutte per ordine dell'autorità doganale, oppure distrutte o abbandonate conformemente all'articolo 182, oppure distrutte o irrimediabilmente perse per un motivo inerente alla natura

«1. Il presente articolo si applica fatte salve le disposizioni specifiche della convenzione

³ — 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), nella versione modificata dal regolamento (CE) della Commissione 28 luglio 1999, n. 1662 (GU L 197, pag. 25).

TIR e della convenzione ATA concernenti la responsabilità delle associazioni garanti nell'utilizzazione del carnet TIR o del carnet ATA.

Stato membro conformemente alle disposizioni comunitarie o nazionali.

2. Quando si accerti che durante o in occasione di un trasporto effettuato con un carnet TIR, o di un'operazione di transito effettuata con un carnet ATA, è stata commessa un'infrazione o un'irregolarità in un dato Stato membro, la riscossione dei dazi e delle altre imposizioni eventualmente esigibili è operata da tale Stato membro secondo le disposizioni comunitarie o nazionali, fatto salvo l'esercizio di azioni penali.

Se, successivamente, è possibile determinare lo Stato membro in cui la suddetta infrazione o irregolarità è stata commessa, i dazi e le altre imposizioni — salvo quelli già riscossi, conformemente al secondo comma, a titolo di risorse proprie della Comunità — a cui le merci sono soggette in tale Stato membro gli sono rimborsati dallo Stato membro che aveva inizialmente proceduto alla loro riscossione. In tal caso, l'eventuale eccedenza è rimborsata alla persona che aveva inizialmente pagato le imposizioni.

3. Qualora non sia possibile determinare il territorio in cui l'infrazione o l'irregolarità è stata commessa, si considera che essa sia stata commessa nello Stato membro in cui è stata accertata, a meno che, nel termine di cui all'articolo 455, paragrafo 1, non venga fornita la prova, ritenuta sufficiente dall'autorità doganale, della regolarità dell'operazione ovvero del luogo in cui l'infrazione o l'irregolarità è stata effettivamente commessa.

(...)).».

10. L'art. 867 del regolamento di applicazione del codice doganale comunitario prevede quanto segue:

Se, in mancanza di tale prova, detta infrazione o irregolarità è da considerarsi commessa nello Stato membro in cui è stata accertata, i dazi e le altre imposizioni inerenti alle merci in causa vengono riscossi da tale

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

11. L'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale comunitario così recita:

«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.

(...».

2. La direttiva 92/12⁴

12. Ai sensi dell'art. 3, n. 1, della direttiva 92/12 essa è applicabile, a livello

4 — Direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU L 76, pag. 1), nella versione modificata dalla direttiva del Consiglio 30 dicembre 1996, 96/99/CE,(GU L 8, pag. 12).

comunitario, agli oli minerali, all'alcole e alle bevande alcoliche nonché ai tabacchi lavorati.

13. L'art. 5 della direttiva 92/12 dispone quanto segue:

«1. I prodotti di cui all'articolo 3, paragrafo 1 sono sottoposti ad accisa al momento della loro fabbricazione nel territorio della Comunità, quale definito nell'articolo 2, o al momento della loro importazione in tale territorio.

Si considera "importazione di un prodotto soggetto ad accisa": l'ingresso del prodotto nella Comunità, compreso l'ingresso con provenienza da uno dei territori previsti nelle deroghe di cui all'articolo 2, paragrafi 1, 2 e 3, o dalle Isole Normanne.

Tuttavia, quando tale prodotto al momento dell'ingresso nella Comunità viene sottoposto ad un regime doganale comunitario, si considera che la sua importazione avvenga nel momento in cui esso viene svincolato dal regime doganale comunitario.

2. Fatte salve le disposizioni nazionali e comunitarie in materia di regimi doganali, quando i prodotti soggetti ad accisa:

Si considera immissione in consumo di prodotti soggetti ad accisa:

— sono in provenienza o destinati a paesi terzi o a territori di cui all'articolo 2, paragrafi 1, 2 e 3 o alle Isole Normanne e sono sottoposti ad uno dei regimi sospensivi doganali elencati nell'articolo 84, paragrafo 1, lettera a) [del codice doganale] o sono introdotti in una zona franca o in un deposito franco,

(...)

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

(...)

essi sono considerati in regime di sospensione dei diritti di accisa».

2. Le condizioni di esigibilità e l'aliquota dell'accisa che deve essere applicata sono quelle in vigore alla data dell'esigibilità nello Stato membro in cui è effettuata l'immissione in consumo o la constatazione degli ammanchi. L'accisa viene liquidata e riscossa secondo le modalità stabilite da ciascuno Stato membro, fermo restando che gli Stati membri applicano le medesime modalità di esenzione e di riscossione sia ai prodotti nazionali sia ai prodotti provenienti dagli altri Stati membri».

14. L'art. 6 della direttiva 92/12 stabilisce quanto segue:

15. L'art. 7, n. 1, della direttiva 92/12 prevede quanto segue:

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

«1. Nel caso in cui prodotti soggetti ad accisa, che siano già stati immessi in consumo in uno Stato membro, sono detenuti a scopo

commerciale in un altro Stato membro, le accise vengono riscosse nello Stato membro in cui i prodotti sono detenuti».

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

16. L'art. 8 della direttiva così recita:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

«Per i prodotti acquistati dai privati per proprio uso e trasportati dai medesimi, il principio che disciplina il mercato interno stabilisce che i diritti di accisa siano riscossi dallo Stato membro in cui i prodotti sono acquistati».

2. le importazioni di beni».

18. L'art. 7 della sesta direttiva IVA così recita:

3. La sesta direttiva IVA⁵

«1. Si considera "importazione di un bene":

17. L'art. 2 della sesta direttiva IVA dispone quanto segue:

a) l'entrata nella Comunità di un bene non rispondente alle condizioni di cui agli articoli 9 e 10 del trattato che istituisce la Comunità economica europea,

5 — Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), nella versione modificata dalla direttiva del Consiglio 30 marzo 2000, 2000/17/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto — disposizioni transitorie relative alla Repubblica d'Austria e alla Repubblica portoghese (GU L 84, pag. 24).

(...).

2. L'importazione di un bene è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nella Comunità.

b) esigibilità dell'imposta il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore, per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito.

3. In deroga al paragrafo 2, se un bene di cui al paragrafo 1, lettera a) è posto, al momento della sua entrata nella Comunità, in uno dei regimi di cui all'articolo 16, paragrafo 1, parte B, lettere a), b), c) e d), o in un regime di ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione o in un regime di transito esterno, la sua importazione è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene stesso è svincolato da tali regimi.

(...).

(...).

3. Il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione del bene. Quando i beni sono assoggettati, al momento del loro ingresso nella Comunità, ad uno dei regimi di cui all'articolo 7, paragrafo 3, il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile soltanto nel momento in cui i beni sono svincolati da tali regimi.

19. Ai sensi dell'art. 10 della sesta direttiva IVA:

«1. Si considera

Tuttavia, quando i beni importati sono soggetti a dazi doganali, prelievi agricoli o a imposte di effetto equivalente istituiti nell'ambito di una politica comune, il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità di questi dazi o prelievi comunitari.

a) fatto generatore dell'imposta il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;

(...).

20. L'art. 16 della sesta direttiva IVA stabilisce quanto segue:

- c) immessi in un regime di deposito doganale o in un regime di perfezionamento attivo;

«1. Fatte salve le altre disposizioni fiscali comunitarie, gli Stati membri possono, con riserva della consultazione prevista all'articolo 29, prendere misure particolari per non sottoporre all'imposta sul valore aggiunto le operazioni seguenti o alcune di esse, a condizione che non mirino ad una utilizzazione e/o ad un consumo finali e che l'importo dell'imposta sul valore aggiunto percepito al momento dell'immissione in consumo corrisponda all'importo della tassa che avrebbe dovuto essere percepito se ognuna di tali operazioni fosse stata tassata all'importazione o all'interno del paese:

(...».

B — *Diritto nazionale*

1. Il diritto doganale nazionale

(...)

B. le cessioni di beni destinati ad essere:

- a) portati in dogana e immessi, eventualmente, in deposito provvisorio;

21. La pertinente normativa danese sui dazi all'importazione in relazione al trattamento delle merci in caso di contrabbando o tentato contrabbando è contenuta nell'art. 83 della Toldlov all'epoca vigente (legge 27 febbraio 1996, n. 113, e successive modifiche; in prosieguo: la «legge doganale danese»).

- b) immessi in una zona franca o in un deposito franco;

22. Stando alle indicazioni del giudice del rinvio, l'art. 83, n. 1, prima frase, della legge doganale danese prevede che la merce che viene scoperta in contrabbando o tentato contrabbando, nonché la merce che il viaggiatore introduce o tenta di introdurre

sottraendola al pagamento del dazio all'importazione, «viene trattenuta» dalle autorità doganali e tributarie statali o dalla polizia per conto delle autorità doganali e tributarie statali. Dalla seconda frase dell'art. 83, n. 1, risulta inoltre che la merce contrabbandata o altra merce in relazione alla quale è stato evaso o si è tentato di evadere il pagamento del dazio o delle accise alla pubblica amministrazione «viene trattenuta o sequestrata» dalle dette autorità in osservanza delle regole di cui al capo 75b del codice di procedura civile danese in materia di sequestro.

doganale dopo la scadenza del detto termine. L'importo incassato in seguito all'asta pubblica è destinato in primo luogo a coprire le spese sostenute dalla pubblica amministrazione per la custodia o la vendita e quindi le somme dovute per dazi, accise, ammende e spese di procedura. L'eventuale eccedenza viene pagata al proprietario purché si presenti entro tre anni dalla vendita all'asta e dimostri debitamente il suo diritto di proprietà sulle merci vendute».

23. L'art. 83, n. 2 della legge doganale danese dispone quanto segue:

«Dopo il pagamento delle somme dovute per dazi, imposte, ammende o spese di procedura, la merce trattenuta o sequestrata ai sensi delle norme generali in materia di importazione viene consegnata a colui presso il quale è stata trattenuta o sequestrata o a chi dimostra di avervi diritto. La merce, qualora non ritirata entro due mesi dalla fine del mese in cui la pratica è stata definitivamente chiusa, viene messa in vendita dalle autorità doganali e tributarie statali in un'asta pubblica debitamente pubblicizzata. La merce che a parere delle autorità doganali non è commercializzabile o solo difficilmente potrà essere venduta può tuttavia essere distrutta sotto controllo

2. Il diritto nazionale in materia di accise

24. La normativa danese sulle accise sul tabacco è contenuta nel Tobaksafgiftslov (legge 21 agosto 1998, n. 635, e successive modifiche; in prosieguo: la «legge in materia di accise sul tabacco»).

25. Secondo le indicazioni del giudice del rinvio, l'art. 2, n. 1, della legge in materia di accise sul tabacco, nella versione in vigore al momento dell'importazione delle sigarette, disponeva che per le merci destinate al consumo in Danimarca le accise dovevano essere pagate al più tardi al momento del ricevimento dall'estero dei prodotti soggetti ad

accisa. Ai sensi dell'art. 12, n. 1, della legge in materia di accise sul tabacco, nella versione all'epoca vigente, le accise erano pagate sui prodotti soggetti ad accise importati da paesi al di fuori dell'UE.

danese sull'IVA l'imposta va riscossa sulle merci importate nello Stato da paesi al di fuori dell'Unione europea. Ai sensi dell'art. 12, n. 2, di tale legge, quando la merce, all'atto dell'importazione, viene depositata nel porto franco di Copenaghen, in un deposito franco o in deposito doganale, l'obbligazione tributaria sorge solo quando le merci non rientrano più nel detto regime.

26. La legge in materia di accise sul tabacco non conterrebbe tuttavia, secondo il giudice del rinvio, disposizioni precise per quanto riguarda il trattamento fiscale dei tabacchi oggetto di contrabbando o di tentato contrabbando e neppure per quanto riguarda il sequestro, la confisca o la distruzione di tale merce.

29. Dall'art. 26, n. 1, della legge danese sull'IVA consegue che l'obbligazione tributaria sorge all'atto dell'importazione delle merci. Ai sensi dell'art. 26, n. 2, l'imposta è esigibile per merci rientranti in uno dei regimi di cui all'art. 12, n. 2, della legge, ma solo quando le merci non sono più coperte dal detto regime.

3. La normativa nazionale in materia di IVA

27. Le norme danesi pertinenti in materia di IVA sono contenute nella Momslov all'epoca in vigore (legge 2 giugno 1999, n. 422, e successive modifiche; in prosieguo: la «legge danese sull'IVA»).

30. La legge danese sull'IVA non conterrebbe disposizioni precise sul trattamento fiscale dei tabacchi oggetto di contrabbando o di tentato contrabbando e neppure per quanto riguarda il sequestro, la confisca o la distruzione di tale merce.

28. Secondo le indicazioni del giudice del rinvio, ai sensi dell'art. 12, n. 1, della legge

C — *Convenzione TIR*

conformemente all'art. 6 della convenzione stessa.

31. La convenzione doganale relativa al trasporto internazionale di merci accompagnate da carnet TIR (in prosieguo: la «convenzione TIR») è stata firmata a Ginevra (Svizzera) il 14 novembre 1975. La Comunità europea ha approvato tale convenzione con il regolamento (CEE) del Consiglio 25 luglio 1978, n. 2112, relativo alla conclusione della convenzione doganale relativa al trasporto internazionale di merci accompagnate da carnet TIR (convenzione TIR) fatta a Ginevra il 14 novembre 1975⁶. A tale convenzione hanno aderito anche tutti gli Stati membri.

34. In conformità dell'art. 6, n. 1, della convenzione TIR, ogni parte contraente può abilitare, a determinate condizioni, delle associazioni a rilasciare carnet TIR, sia direttamente sia per il tramite di associazioni corrispondenti, nonché ad assumerne la garanzia.

35. L'art. 8 della convenzione TIR così dispone:

32. Ai sensi dell'art. 4 della convenzione TIR, presso gli uffici doganali di passaggio le merci trasportate nel regime TIR istituito dalla convenzione non soggiacciono all'obbligo di pagare o di depositare i dazi e le tasse all'importazione o all'esportazione.

«1. L'associazione garante s'impegna a pagare i dazi e le tasse all'importazione o all'esportazione esigibili, più eventuali interessi di mora, dovuti in virtù di leggi e regolamenti doganali del paese in cui è stata accertata un'irregolarità in correlazione con un'operazione TIR. L'associazione garante risponde solidalmente, insieme con le persone debentrici dei succitati importi, del pagamento di dette somme.

33. Ai sensi dell'art. 3 della convenzione TIR, per beneficiare delle agevolazioni occorre soddisfare tra l'altro la condizione che i trasporti siano accompagnati da un carnet TIR e che siano garantiti da associazioni abilitate

2. Allorché le leggi e i regolamenti di una parte contraente non prevedono il pagamento di dazi e tasse all'importazione o all'esportazione nei casi previsti al paragrafo 1 che precede, l'associazione garante deve impegnarsi

6 — GU L 252, pag. 1.

a pagare, nelle medesime condizioni, una somma pari all'importo dei tributi d'entrata o d'uscita, più gli eventuali interessi di mora.

6. Per la determinazione dei dazi e delle tasse di cui ai paragrafi 1 e 2 del presente articolo fanno stato, fino a prova contraria, le indicazioni contenute nel carnet TIR.

3. Ogni parte contraente fissa l'importo massimo, per ogni carnet TIR, delle somme che possono essere richieste all'associazione garante in virtù delle disposizioni dei succitati paragrafi 1 e 2.

7. Allorché le somme di cui ai paragrafi 1 e 2 del presente articolo sono esigibili, prima di reclamarle all'associazione garante le autorità competenti devono, nella misura del possibile, chiederne il pagamento alla(e) persona(e) direttamente tenuta(e) a pagarle.»

4. La responsabilità solidale dell'associazione garante verso le autorità del paese nel quale è sito l'ufficio doganale di partenza sorge all'atto in cui il carnet TIR è accettato dall'ufficio doganale. Rispetto agli altri paesi, attraverso i quali le merci sono successivamente trasportate nel regime TIR, la responsabilità sorge quando le merci sono importate (...).

III — Fatti dei procedimenti principali e questioni pregiudiziali

5. L'associazione garante risponde non solo delle merci menzionate nel carnet TIR, ma anche delle merci che, pur non essendo menzionate nel carnet TIR, si trovassero nella parte piombata di un veicolo stradale o in un contenitore piombato; essa non è invece tenuta a rispondere a altre merci.

36. Il giudice del rinvio è investito di tre procedimenti in materia di dazi e accise per contrabbando di sigarette nell'ambito di spedizioni TIR per le quali la DTL, che in seguito ad un'autorizzazione delle autorità doganali e tributarie danesi ai sensi dell'art. 6 della convenzione TIR poteva rilasciare carnet TIR e intervenire come associazione garante in occasione di trasporti TIR, aveva emesso i carnet TIR e prestato la garanzia.

37. I primi due tentativi di contrabbando avvenivano via mare ed erano scoperti dalle autorità doganali e tributarie locali in data 2 maggio 2000, dopo l'approdo del traghetto proveniente da Klaipeda (Lituania) a Åbenrå (Danimarca). In tale operazione venivano scoperte, su un primo camion lituano, 537 200 sigarette della marca «West» e, su un secondo camion, anch'esso lituano, 431 000 sigarette della marca «Regal», nascoste rispettivamente in un doppio fondo e in una doppia parete nei semirimorchi.

38. Nel terzo tentativo di contrabbando venivano introdotte in Danimarca 1 005 840 sigarette della marca «Prince» via terra, attraverso la Polonia e la Germania. Tali sigarette erano nascoste in un camion lituano e venivano introdotte per la prima volta nel territorio doganale comunitario al confine tedesco con la Polonia, senza essere scoperte dalle autorità tedesche. In data 11 ottobre 2000 le sigarette venivano rinvenute, durante un controllo da parte delle autorità doganali danesi al passaggio di frontiera tra la Danimarca e la Germania di Frøslev, in cavità ricavate scavando negli zoccoli dei pallet adibiti al trasporto di merci. I sigilli del camion e del rimorchio non erano stati violati prima del controllo in Danimarca e venivano quindi aperti solo al momento di tale controllo.

39. In tutti e tre i casi le autorità danesi trattenevano le sigarette, non indicate sui carnet

TIR, e dopo un lungo periodo di custodia, da novembre 2004 a marzo 2005, procedevano alla loro distruzione. A partire dal momento del sequestro della merce le sigarette non venivano più sottratte alla custodia delle autorità doganali.

40. Le autorità danesi chiedevano per iscritto ai rispettivi proprietari dei carnet TIR, tutte imprese lituane, il pagamento di dazi, accise e IVA sulle sigarette trattenute. Le imprese lituane interessate non aderivano all'ingiunzione di pagamento, pari a DKK 699 613,99 per le 537 200 sigarette della marca «West», DKK 561 305,85 per le 431 000 sigarette della marca «Regal» e DKK 1 349 719,60 per 1 005 840 sigarette della marca «Prince».

41. In questo contesto le rispettive autorità doganali e tributarie locali competenti emettevano tre ingiunzioni nei confronti della DTL, in qualità di associazione garante ai sensi della convenzione TIR. Accertando che la DTL era tenuta a rispondere dei dazi, delle accise sui tabacchi e dell'IVA richiesti dalle autorità danesi ai proprietari dei carnet TIR in relazione al contrabbando di sigarette, alla DTL veniva ingiunto il pagamento, nei limiti dei massimali di responsabilità previsti dai carnet TIR da essa emessi per i corrispondenti trasporti, di complessivi

DKK 407463 per le 537200 sigarette della marca «West» (avviso del 16 aprile 2002), DKK 407463 per le 431000 sigarette della marca «Regal» (avviso del 30 maggio 2002), e DKK 376643 per 1005840 sigarette della marca «Prince» (avviso del 4 febbraio 2003). La DTL pagava con riserva le ultime due somme menzionate, mentre non procedeva al pagamento del primo avviso.

42. La DTL proponeva ricorso contro tali atti dinanzi al Landsskatteret, che però respingeva le istanze confermando le decisioni in questione. La DTL adiva il giudice del rinvio, l'Østre Landsret, con un'impugnazione avverso le decisioni del Landsskatteret.

43. L'Østre Landsret ha constatato che nei tre procedimenti principali lo Skatteministeriet e la DTL concordano sul fatto che la DTL non rientra nella cerchia dei soggetti che, in forza della normativa doganale e fiscale, sono direttamente responsabili del pagamento delle somme dovute per dazi e accise. Sarebbe dunque pacifico che l'eventuale responsabilità della DTL può fondarsi esclusivamente sulla convenzione TIR, sulle condizioni risultanti dall'autorizzazione ottenuta dalla DTL in qualità di associazione garante e sui carnet TIR utilizzati per i relativi trasporti. Lo Skatteministeriet e la DTL sarebbero inoltre concordi sul fatto che, in questa situazione, la responsabilità della DTL è equivalente a una garanzia nel senso che la DTL non è responsabile allorché non sussista alcuna obbligazione esigibile per dazi, accise o IVA in capo alla

persona direttamente tenuta al pagamento in base al diritto doganale e tributario.

44. Con queste premesse, nei tre procedimenti nelle cause principali il giudice del rinvio deve decidere se, nonostante la custodia e la successiva distruzione delle sigarette contrabbandate, siano sorte obbligazioni relative a dazi, accise e IVA nei confronti delle società lituane e — in caso affermativo — se tali obbligazioni si siano estinte con la distruzione delle sigarette. Se i dazi, i diritti di accisa e l'IVA non si sono estinti, l'Østre Landsret dovrà anche stabilire se le autorità doganali e tributarie danesi siano competenti per la riscossione dei dazi e delle accise nonché dell'IVA.

45. In questo contesto, l'Østre Landsret ha sollevato alcuni dubbi sull'interpretazione delle disposizioni, decisive ai fini dell'emandanda sentenza, del codice doganale comunitario, della direttiva 92/12 nonché della sesta direttiva IVA, e pertanto ha sottoposto in via pregiudiziale le seguenti questioni alla Corte di giustizia delle Comunità europee:

«1) Se la formulazione “sono sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate” di cui all'art. 233, primo

comma, lett. d), del codice doganale debba essere interpretata nel senso che in tale disposizione rientrano situazioni in cui le merci trattenute ai sensi dell'art. 83, n. 1, (...) della legge doganale in seguito alla loro irregolare introduzione vengono contemporaneamente o successivamente distrutte dalle autorità doganali, senza che tali merci siano uscite dal possesso delle dette autorità.

a norma dell'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale.

- 2) Se la direttiva sulla circolazione debba essere interpretata nel senso che merci irregolarmente introdotte, sequestrate in seguito alla loro importazione e contemporaneamente o successivamente distrutte dalle autorità, debbono considerarsi "in regime di sospensione dei diritti di accisa" con la conseguenza che l'obbligo di pagamento del diritto di accisa non sorge o si estingue [v. artt. 5, n. 2, primo comma, e 6, n. 1, lett. c), della direttiva sulla circolazione, in combinato disposto con gli artt. 84, n. 1, lett. a), e 98 del codice doganale e, infine, con l'art. 876 bis delle disposizioni di applicazione].
- 3) Se la sesta direttiva (...) debba essere interpretata nel senso che merci irregolarmente introdotte, che vengono sequestrate in seguito alla loro importazione e contemporaneamente o successivamente distrutte dalle autorità doganali, debbono considerarsi "in regime di deposito doganale" con la conseguenza che l'obbligo di pagamento dell'[IVA] non sorge o si estingue [v. artt. 7, n. 3, 10, n. 3, e 16, n. 1, parte B, lett. c), della sesta direttiva (...) nonché art. 876 bis del regolamento di applicazione].

Se, ai fini della soluzione, sia rilevante che l'obbligazione doganale sorta in seguito ad una siffatta irregolare introduzione si estingua, a norma dell'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale.

Se, ai fini della soluzione, sia rilevante che l'obbligazione doganale sorta all'atto di tale irregolare introduzione si estingua

- 4) Se il codice doganale, le disposizioni di applicazione e la sesta direttiva (...) debbano essere interpretati nel senso che le

autorità doganali di uno Stato membro in cui viene accertata l'importazione irregolare di merci nell'ambito di un trasporto TIR siano competenti a riscuotere i dazi, le accise e l'IVA relativi a detto trasporto, qualora le autorità di un altro Stato membro, dove è avvenuta l'irregolare introduzione nella Comunità, non abbiano constatato l'irregolarità e non abbiano, di conseguenza, riscosso i dazi, le accise e l'IVA (v. il combinato disposto degli artt. 215 e 217 del codice doganale, dell'art. 454, nn. 2 e 3, delle disposizioni di applicazione all'epoca vigenti e dell'art. 7 della sesta direttiva [...])».

V — Argomenti delle parti

A — Sulla prima questione pregiudiziale

IV — Procedimento dinanzi alla Corte

46. La domanda di pronuncia pregiudiziale del 20 maggio 2008 è pervenuta alla Corte il 28 maggio 2008. Hanno presentato osservazioni nella fase scritta le ricorrenti nel procedimento principale, i governi danese e olandese nonché la Commissione. All'udienza del 13 maggio 2009 hanno preso parte e svolto osservazioni i rappresentanti delle ricorrenti nel procedimento principale, dei governi danese e italiano nonché della Commissione.

47. Per quanto riguarda la prima questione pregiudiziale, la DTL, il governo olandese e la Commissione ritengono che la custodia e la successiva distruzione delle merci ai sensi dell'art. 83, n. 1, prima frase, della legge doganale danese dovrebbero, in linea di principio, essere qualificate come sequestro e successiva confisca ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale comunitario. Il governo danese ritiene invece che la distruzione delle merci non possa rientrare nella nozione di «confisca» ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale.

48. Il governo danese sostiene che la nozione di «confisca» ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale non possa essere equiparata a una distruzione di merci ai sensi dell'art. 83, n. 1, prima frase, della legge doganale danese. Secondo il diritto danese e di diversi altri Stati membri, la «confisca» presuppone sempre il trasferimento dei beni allo Stato. Tale presupposto si applica anche alla «confisca» di cui al codice doganale comunitario. Poiché con la custodia seguita dalla distruzione delle merci ai sensi dell'art. 83, n. 1, prima frase,

della legge doganale danese lo Stato danese non diventa mai proprietario delle merci in questione, tale operazione non potrebbe essere qualificata come «confisca» ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale.

abbiano acquisito, in qualsiasi momento, il diritto di proprietà sulla detta merce.

49. Il governo danese sottolinea inoltre che l'art. 233, lett. c), secondo trattino, del codice doganale prevede che la distruzione delle merci dichiarate per un regime doganale che comporta l'obbligo di pagare dazi sia una fattispecie distinta di estinzione, accanto al sequestro e alla contestuale o successiva confisca di tali merci. Ne deriverebbe che la confisca e la distruzione delle merci non potrebbero essere equiparate fra loro. Inoltre, la normativa comunitaria non conterrebbe alcun principio generale di imposizione doganale secondo cui i dazi e le accise sarebbero esigibili solo dopo che la merce sia stata immessa in libera pratica e le autorità doganali possano perciò affermare di aver subito un danno.

51. Secondo la *DTL*, dal tenore dell'art. 233, lett. d), del codice doganale risulta che il «sequestro» costituirebbe una misura meno invasiva precedente alla «confisca», caratterizzata, in particolare, dal fatto che il proprietario viene provvisoriamente privato del possesso e del potere di disporre della merce in oggetto. Si configurerebbe una «confisca» di tale merce nel momento in cui il proprietario originario perde il diritto di proprietà sulla merce sequestrata, a prescindere dal fatto che il suo diritto di proprietà si sia estinto a causa di un atto amministrativo o a seguito, invece, di una decisione giurisdizionale. Alla luce di un'interpretazione teleologica dell'art. 233, lett. d), del codice doganale, non potrebbe essere decisivo il fatto che lo Stato abbia o meno acquisito, in qualsiasi momento, la proprietà della merce distrutta.

50. La *DTL*, il governo olandese e la Commissione ritengono per contro che, per configurare una confisca ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale comunitario, sia sufficiente che il diritto di proprietà del proprietario sulla merce si sia estinto a seguito della distruzione da parte delle autorità, indipendentemente dal fatto che le autorità stesse

52. Anche l'argomento avanzato dal governo danese derivante dal confronto testuale fra le fattispecie di estinzione di cui all'art. 233, lett. c), secondo trattino, e lett. d), del codice doganale sarebbe infondato. La disposizione di cui alla lett. c), secondo trattino, che disciplina espressamente, quale fattispecie

di estinzione, la distruzione delle merci per ordine dell'autorità doganale prima del loro svincolo, trova la propria ratio nel fatto che in quest'ultima disposizione i casi di estinzione sono disciplinati con o senza il sequestro da parte delle competenti autorità, mentre l'art. 233, lett. d), del codice doganale si riferisce solo alle situazioni nelle quali vi sia stato un precedente sequestro. Poiché la distruzione della merce per ordine dell'autorità doganale prima dello svincolo, ai sensi dell'art. 233, lett. c), secondo trattino, del codice doganale potrebbe avere luogo, in linea di massima, solo nei casi in cui non vi sia stato un precedente sequestro da parte delle autorità doganali, tale caso di estinzione non consentirebbe di trarre la conclusione a contrario che ne trae il governo danese nel quadro dell'interpretazione dell'art. 233, lett. d).

53. La *Commissione* ritiene che la fattispecie di estinzione di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale si configuri laddove le merci siano sequestrate all'atto dell'introduzione irregolare nel territorio doganale e successivamente distrutte, senza che nel frattempo siano uscite dal possesso delle autorità. Il fine dell'imposizione di dazi all'importazione è quello di tutelare la produzione comunitaria nel quadro della politica commerciale comune. Alla luce di un'interpretazione teleologica dell'art. 233, lett. d), del codice doganale non potrebbe quindi essere rilevante la questione se lo Stato abbia ottenuto la proprietà sulle merci oppure se abbia avuto luogo un trasferimento patrimoniale in favore del fisco. La fattispecie di estinzione di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale deve considerarsi soddisfatta se una decisione giurisdizionale o un'operazione della pubblica amministrazione fa sì che l'importatore sia definitivamente privato del controllo materiale e dei suoi diritti sulle merci in oggetto,

purché l'intervento statale abbia nel contempo l'effetto di impedire in modo definitivo l'introduzione di tali merci nel circuito economico.

54. Sulla base delle stesse motivazioni avanzate dalla DTL, la Commissione respinge, in quanto materialmente inesatto, l'argomento del governo danese tratto dal confronto testuale dell'art. 233, lett. c), secondo trattino, con l'art. 233, lett. d), del codice doganale. La Commissione sottolinea inoltre che la fattispecie di estinzione di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale prevede che il sequestro avvenga «all'atto dell'introduzione irregolare» delle merci in oggetto. Pertanto, tale fattispecie di estinzione potrebbe essere presa in considerazione solo qualora le merci contrabbandate siano sequestrate all'attraversamento di un confine esterno della Comunità e, al più tardi, al momento dell'uscita dal primo ufficio doganale.

55. Il *governo olandese* osserva inoltre che l'espressione «presa in custodia» non compare nel codice doganale comunitario. Dall'ordinanza di rinvio emergerebbe che la presa in custodia di cui alla legge doganale danese sarebbe una misura meno incisiva rispetto al sequestro e successiva confisca ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale. Mentre la custodia sarebbe una misura temporanea senza ripercussioni sul diritto di

proprietà e al suo termine le merci potrebbero comunque essere restituite, il sequestro e successiva confisca presupporrebbero invece il trasferimento della proprietà a favore delle autorità doganali.

poiché le disposizioni della convenzione TIR dovrebbero essere interpretate in maniera conforme al codice doganale.

56. Tuttavia, anche il governo olandese arriva alla conclusione che la fattispecie di estinzione di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale sarebbe soddisfatta se, in base al diritto doganale danese, risultasse possibile una distruzione delle merci da parte delle autorità (doganali) competenti o per loro ordine senza previa confisca delle stesse. La distruzione delle merci andrebbe infatti al di là della mera confisca, per cui un'interpretazione ragionevole del diritto doganale comunitario richiederebbe, in un caso come quello oggetto della presente causa, l'applicazione della fattispecie di estinzione di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale.

B — *Sulla seconda questione pregiudiziale*

58. In merito alla seconda questione pregiudiziale, la DTL, i governi danese e olandese e la Commissione sono in netto disaccordo circa le valutazioni giuridiche avanzate. Nel corso della fase orale, il governo italiano ha sostanzialmente sostenuto la posizione della Commissione.

57. Il *governo italiano* pone infine l'accento sul fatto che le cause di estinzione delle obbligazioni doganali di cui all'art. 233 del codice doganale dovrebbero interpretarsi restrittivamente e che un sequestro con confisca di merci contrabbandate potrebbe portare all'estinzione dell'obbligazione doganale solo se avvenuto prima dell'uscita dalla prima dogana ad una frontiera esterna della Comunità. Ciò si applicherebbe anche per merci contrabbandate nell'ambito di trasporti TIR,

59. Secondo il *governo danese*, il sequestro con successiva distruzione di merci importate irregolarmente non comporta mai una sospensione dei diritti di accisa ai sensi dell'art. 5, n. 2, della direttiva 92/12. A titolo di motivazione, il governo danese invoca, anzitutto, la lettera dell'art. 5, n. 2, primo trattino, di tale direttiva, secondo il quale, affinché la merce possa essere considerata in regime di sospensione dei diritti di accisa, è necessario che essa sia sottoposta ad uno dei regimi

sospensivi doganali elencati all'art. 84, n. 1, lett. a), del codice doganale. Ne deriverebbe che le merci devono già essere sottoposte a una tale procedura al momento dell'importazione, cosa che non sarebbe possibile nel caso del sequestro di merci introdotte irregolarmente. Una siffatta interpretazione letterale dell'art. 5, n. 2, primo trattino, della direttiva 92/12 risulterebbe avvalorata dall'art. 6, n. 1, lett. c), della stessa direttiva, che si riferisce all'importazione, anche irregolare, dei prodotti in questione quando essi «non sono vincolati ad un regime sospensivo».

(in questo caso il titolare del carnet TIR) e, in subordine, nei confronti della DTL, quale associazione garante ai sensi della convenzione TIR. Una siffatta interpretazione troverebbe conferma in particolare nell'art. 867 bis, n. 2, del regolamento di applicazione del codice doganale che, almeno implicitamente, considera che l'obbligazione doganale continui a sussistere anche quando le merci contrabbandate sono state sequestrate. Tale interpretazione dell'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale è inoltre corroborata dal fatto che un'opinione contraria implicherebbe una tutela esorbitante per chi effettua un'importazione illegale o per altri debitori del dazio, tra cui l'associazione garante. Infatti, in quel modo l'obbligazione doganale e i diritti di accisa potrebbero, in linea di principio, essere rinviati a tempo indeterminato, finché il relativo debitore non ritenga opportuno pagare il dazio.

60. Pertanto, anche se l'art. 5, n. 2, primo trattino, della direttiva 92/12 dovesse essere inteso nel senso che anche le merci che sono sottoposte ad un regime sospensivo doganale solo dopo la loro importazione possono rientrare nel regime di sospensione dei diritti d'accisa, in caso di sequestro di merci contrabbandate non si determinerebbe la sospensione dei diritti di accisa. L'applicazione dell'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale alle merci sequestrate dopo l'importazione implicherebbe solamente che tali merci irregolarmente introdotte non avrebbero variato la loro posizione doganale. L'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale, dall'altro lato, non inciderebbe sul fatto che, mentre la merce è sotto sequestro, le autorità doganali possano continuare a far valere crediti doganali nei confronti del debitore dell'obbligazione doganale

61. La DTL fa valere che si dovrebbe partire dalla valutazione richiesta all'art. 233, lett. d), del codice doganale rispetto all'estinzione dell'obbligazione doganale nel caso di sequestro con contestuale o successiva confisca di merci introdotte irregolarmente anche per l'interpretazione delle fattispecie sottoposte ad un regime di sospensione ai sensi dell'art. 5, n. 2, della direttiva 92/12. Di conseguenza, in definitiva, relativamente alle merci per le quali l'obbligazione di cui all'art. 233,

lett. d), del codice doganale si sarebbe estinta, non sarebbe esigibile alcun diritto di accisa.

l'altro, dagli artt. 206 e 233, lett. d), del codice doganale nonché dall'art. 14 della direttiva 92/12.

62. Alla luce di quanto sopra, la DTL fa valere che la merce che al momento dell'importazione è stata presa in custodia dalle autorità doganali ai sensi dell'art. 83, n. 1, prima frase, della legge doganale danese ed è stata dalle stesse successivamente distrutta senza essere mai uscita dal loro possesso dovrebbe considerarsi, ai sensi dell'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale, vincolata al regime di deposito doganale. Poiché il regime di deposito doganale appartiene ad uno dei regimi sospensivi elencati all'art. 84, n. 1, lett. a), del codice doganale, in un caso come quello di cui al procedimento principale si dovrebbe considerare soddisfatta la fattispecie prevista all'art. 5, n. 2, secondo trattino, sui regimi di sospensione. Tale regime sospensivo avrebbe termine solo quando le merci sono svincolate dal regime doganale comunitario. Inoltre, ai sensi dell'art. 6, n. 1, della direttiva 92/12, le accise diventano esigibili solo al momento dell'immissione in consumo. In caso di distruzione di merci sequestrate all'atto dell'introduzione irregolare, queste non sarebbero neppure state immesse in consumo e la sospensione dei diritti di accisa non potrebbe essere revocata, bensì l'obbligazione decadrebbe. Infatti, nella normativa comunitaria in materia di dazi e imposte vige il principio generale secondo cui i dazi e le imposte sono dovuti solo se le autorità doganali possono affermare di avere subito una perdita, nel senso che le merci sono state immesse in libera pratica. Tale principio fondamentale emerge, tra

63. La *Commissione* sostiene che, nel risolvere la seconda questione pregiudiziale, occorre distinguere fra il momento in cui i prodotti sono sottoposti ad accisa ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12 e la questione posta a valle, relativa al sorgere dell'obbligazione tributaria ai sensi dell'art. 6, n. 1, della detta direttiva.

64. Ai sensi dell'art. 5, n. 1, primo comma, della direttiva 92/12, i prodotti cui si riferisce la detta direttiva sono sottoposti ad accisa al momento della loro importazione nel territorio della Comunità, laddove, ai sensi del secondo comma, per importazione si intende l'ingresso del prodotto nella Comunità. In tale contesto, la nozione di «ingresso» della merce coinciderebbe con quella dell'art. 233, lett. d), del codice doganale. Il diritto di accisa sorgerebbe quindi, in linea di principio, nel momento in cui le merci di cui trattasi attraversano l'ufficio doganale al confine. Tuttavia, se le merci sono assoggettate ad un

regime doganale comunitario al loro ingresso nella Comunità, ai sensi dell'art. 5, n. 1, terzo comma, della direttiva 92/12, la loro importazione si considera aver luogo solo nel momento in cui le dette merci sono svincolate da tale regime.

conseguenze sotto il profilo delle disposizioni sia in materia di dazi sia di accise.

65. Quest'ultima disposizione dovrebbe essere letta in combinato disposto con l'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale, in base al quale risulta che la merce non comunitaria sequestrata o confiscata deve considerarsi vincolata al regime di deposito doganale. Poiché tale regime di deposito, che si basa su una finzione giuridica, sarebbe un regime doganale comunitario ai sensi dell'art. 5, n. 1, terzo comma, della direttiva 92/12, le merci sequestrate dalle autorità all'atto dell'introduzione nella Comunità dovrebbero considerarsi, per la durata del sequestro, non importate. Qualora le merci sequestrate venissero successivamente distrutte, tale distruzione precedente allo svincolo dal regime doganale comunitario comporterebbe l'impossibilità per il diritto di accisa di sorgere.

67. Qualora invece le merci siano sequestrate solo dopo l'introduzione irregolare nel territorio doganale, e quindi solo dopo aver passato il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio comunitario, esse risulterebbero, in applicazione dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12, soggette ad accisa. Inoltre, l'accisa sarebbe effettivamente divenuta esigibile, ai sensi dell'art. 6, n. 1, lett. c), della direttiva 92/12, in seguito all'importazione irregolare, senza che il successivo sequestro potesse comportare un regime sospensivo ai sensi dell'art. 5, n. 2, della detta direttiva.

66. Tale interpretazione sarebbe conforme allo scopo della direttiva 92/12 e garantirebbe inoltre che un sequestro di merci contrabbandate all'atto dell'introduzione irregolare nella Comunità con contestuale o successiva confisca delle stesse comporti le stesse

68. Il *governo italiano* concorda, in sostanza, con questo argomento della Commissione. Ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12, in combinato disposto con l'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale, se le merci vengono sequestrate e successivamente distrutte prima di lasciare il primo ufficio doganale alla frontiera esterna della Comunità, l'imposta non sarebbe esigibile. Se le merci di cui trattasi fossero invece sequestrate e distrutte dopo aver lasciato il detto

ufficio doganale di frontiera, sussisterebbe il pericolo che tali merci siano immesse nel circuito economico della Comunità e l'accisa diverrebbe esigibile, a prescindere dal fatto che le merci contrabbandate siano poi sequestrate e distrutte in un momento successivo.

quindi essere riscossa sulla base delle disposizioni vigenti in materia di obbligazioni doganali. Qualora le merci siano state scoperte e sequestrate ad una frontiera interna solo dopo la loro introduzione irregolare nel territorio doganale della Comunità, esse si considererebbero già immesse in consumo, in forza dell'art. 6, n. 1, della direttiva, e l'accisa sarebbe pertanto esigibile.

69. Il *governo olandese* ritiene che la disciplina relativa al regime di sospensione di cui all'art. 5, n. 2, della direttiva 92/12 debba essere interpretata tenendo conto del fatto che fra il momento in cui si determina l'esigibilità dell'accisa e l'effettivo sorgere dell'obbligazione tributaria potrebbe passare un determinato lasso di tempo. Nell'ambito di tale normativa, l'accisa diventerebbe esigibile solo al momento dell'immissione in consumo. Di conseguenza, l'art. 5, n. 2, della direttiva 92/12 prevede che i prodotti che sono sottoposti ad uno dei regimi sospensivi doganali di cui all'art. 84, n. 1, lett. a), del codice doganale sono da considerarsi in regime di sospensione dei diritti di accisa. Il contrabbando di merci non potrebbe però essere considerato come un regime sospensivo, con la conseguenza che le merci che vengono sequestrate all'atto dell'introduzione irregolare e contemporaneamente o successivamente confiscate, non rientrerebbero in un regime sospensivo e, quindi, nemmeno in un regime di sospensione dei diritti di accisa.

C — Sulla terza questione pregiudiziale

71. Riguardo alla terza questione pregiudiziale, la DTL, i governi danese e olandese e la Commissione sono in netto disaccordo e presentano un ampio scenario di possibili soluzioni. Nelle sue osservazioni orali, il governo italiano ha sostenuto, in sostanza, la posizione della Commissione.

70. Per le merci che sono sequestrate all'atto dell'introduzione irregolare nel territorio doganale della Comunità, l'accisa potrebbe

72. Anzitutto, la DTL ha ribadito che l'art. 233, lett. d), del codice doganale dovrebbe essere inteso nel senso che l'obbligazione doganale si estinguerebbe se le merci sequestrate o trattenute dalle autorità doganali ai sensi dell'art. 83, n. 1, prima frase, della

legge doganale danese vengono distrutte. Ad avviso della DTL sarebbe naturale e opportuno che le disposizioni della sesta direttiva IVA fossero interpretate conformemente alle disposizioni del codice doganale, cosicché, nelle circostanze descritte, l'IVA non potrebbe essere esigibile sulle sigarette irregolarmente importate se queste, all'atto dell'importazione, sono state sequestrate oppure prese in custodia dalle autorità e sono state successivamente distrutte senza uscire dal possesso delle dette autorità. Le due discipline dovrebbero concordare sotto questo aspetto.

73. La DTL osserva inoltre che, ai sensi dell'art. 10, n. 3, della sesta direttiva IVA, il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione del bene. Qualora la merce venga assoggettata ad un regime di deposito doganale a partire dal suo ingresso nella Comunità, il fatto generatore si verificherebbe e le accise diventerebbero esigibili solo nel momento in cui la merce sia svincolata dal regime di deposito doganale. Poiché, in conformità dell'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale, la merce che, ai sensi dell'art. 83, n. 1, prima frase, della legge doganale danese, è sequestrata oppure presa in custodia dalle autorità doganali al momento della sua importazione e viene successivamente distrutta dalle stesse autorità senza uscire dal loro possesso dovrebbe considerarsi assoggettata ad un regime doganale, in forza dell'art. 10, n. 3, della sesta direttiva

IVA nei casi sottoposti al giudice del rinvio l'IVA non sarebbe esigibile.

74. Il *governo danese* osserva che, ai sensi dell'art. 10, n. 3, primo comma, della sesta direttiva IVA, con riferimento a merci non comunitarie che al loro ingresso nella Comunità sono state assoggettate ad uno dei regimi di cui all'art. 7, n. 3, il fatto generatore si verifica e il diritto d'accisa diventa esigibile solo quando i beni sono svincolati dal detto regime. L'art. 7, n. 3, rimanderebbe ai regimi menzionati all'art. 16, n. 1, parte B, lett. a), b), c) e d), della medesima direttiva, cioè, tra l'altro, al «regime di deposito doganale». Per definire con maggior precisione la nozione di «regime di deposito doganale», l'art. 16, n. 1, parte B, rimanda alle «vigenti disposizioni doganali comunitarie».

75. L'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale comunitario costituisce l'unico fondamento possibile per desumere che le sigarette siano state assoggettate ad un regime di deposito doganale. A parere del governo danese, tale disposizione non consente, tuttavia, di dedurre che le merci prese in custodia debbano ritenersi assoggettate ad un regime doganale sospensivo rientrante nel campo di applicazione della predetta disposizione della sesta direttiva IVA, e ciò a prescindere dal fatto che

dopo il sequestro le merci siano state o meno distrutte.

irregolarmente vengono, tuttavia, trasportate attraverso una frontiera interna alla Comunità e solo successivamente vengono scoperte e sequestrate, ai sensi dell'art. 7, n. 2, della sesta direttiva IVA, il debito IVA sarebbe sorto nello Stato membro nel cui territorio si trovano le merci al momento in cui sono state introdotte nella Comunità.

76. Le argomentazioni del *governo olandese* vanno nella stessa direzione ed esso sottolinea che l'art. 16, n. 1, parte B, della sesta direttiva IVA fa anch'esso riferimento all'immissione nel regime di deposito doganale, tuttavia il codice doganale non prevede alcuna immissione in un regime di deposito doganale per merci irregolarmente introdotte. Inoltre, una siffatta immissione ai sensi dell'art. 85 del codice doganale richiederebbe l'autorizzazione da parte delle autorità doganali, che chiaramente nei casi sottoposti al giudice del rinvio non è stata concessa. A questo riguardo, l'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale costituisce una semplice disposizione applicativa che, quindi, non potrebbe derogare alle chiare indicazioni del codice doganale. Infine, l'art. 867 bis del regolamento di applicazione non potrebbe trovare applicazione quando le merci sono prese «in custodia».

78. Nella soluzione alla terza questione pregiudiziale suggerita dalla *Commissione*, anch'essa distingue fra fattispecie nelle quali le merci sono state importate attraverso una frontiera esterna della Comunità e fattispecie nelle quali le merci importate irregolarmente nel territorio comunitario sono state introdotte attraverso una frontiera comunitaria interna.

77. A parere del governo olandese, quando le merci sono irregolarmente introdotte attraverso i confini esterni della Comunità l'IVA può essere riscossa in conformità del regime doganale. Se, in applicazione dell'art. 233, lett. d), del codice doganale, l'obbligazione doganale si estingue, anche il debito IVA si estinguerebbe (art. 10, n. 3, della sesta direttiva IVA). Quando merci importate

79. Dall'art. 2, in combinato disposto con l'art. 7, nn. 1, lett. a), e 2, e con l'art. 10, n. 3, della sesta direttiva IVA, la Commissione deduce che, in linea di principio, l'IVA diventa esigibile all'atto dell'ingresso delle merci di cui trattasi nella Comunità. Nella fattispecie in oggetto, il titolare del diritto all'IVA sarebbe il primo Stato membro nel quale avviene l'importazione. Tuttavia, se al momento dell'ingresso nella Comunità le merci sono assoggettate ad un regime doganale, ai sensi dell'art. 10, n. 3, della sesta direttiva IVA il fatto generatore si verifica e il diritto d'accisa diventa esigibile solo nel

momento in cui tale merce viene svincolata dal detto regime. Pertanto, l'espressione «al momento del loro ingresso» avrebbe lo stesso significato dell'espressione «all'atto dell'introduzione irregolare» ai sensi dell'art. 233 del codice doganale e dell'espressione «al momento della loro importazione» di cui all'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12.

80. In tale contesto, le merci che sono sequestrate dalle autorità doganali prima di aver raggiunto il primo ufficio all'interno del territorio doganale della Comunità ricadono, ai sensi dell'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale, in un regime doganale. Qualora, a seguito del sequestro, tali merci vengano distrutte, l'IVA non potrebbe più essere esigibile. Quando, invece, le merci sono sequestrate dalle autorità doganali dopo il loro arrivo al primo ufficio all'interno del territorio doganale della Comunità, esse non sono assoggettate ad alcun regime doganale a partire dal momento del loro ingresso nella Comunità. In tale ipotesi il fatto generatore dell'imposta si sarebbe verificato e il diritto d'accisa sarebbe divenuto esigibile e, di conseguenza, in linea di principio, anche l'IVA sarebbe esigibile.

D — *Sulla quarta questione pregiudiziale*

81. Tutte le parti che hanno presentato osservazioni nel presente procedimento concordano sul fatto che la quarta questione pregiudiziale si riferisce solo al procedimento

principale nel quale le sigarette introdotte irregolarmente nella Comunità sono state sequestrate dalle autorità danesi all'attraversamento del confine tedesco-danese.

82. La DTL sostiene che in una tale fattispecie la riscossione dei dazi, delle accise e dell'IVA non sarebbe di competenza delle autorità doganali e tributarie danesi, bensì delle autorità del primo paese nel quale è avvenuta l'importazione, anche se tale importazione irregolare non fosse stata da loro scoperta.

83. Sotto il profilo del diritto doganale, ai sensi dell'art. 217, in combinato disposto con l'art. 215, n. 3, del codice doganale, sono le autorità doganali dello Stato membro in cui è sorta o si ritiene essere sorta l'obbligazione che devono calcolare e contabilizzare il relativo importo. La riscossione spetterebbe anch'essa alle dette autorità. Ai trasporti TIR si applicherebbe inoltre l'art. 454 del regolamento di applicazione del codice doganale, con il quale si riconferma la competenza in via principale dello Stato nel quale le merci sono state introdotte irregolarmente nella Comunità.

84. A parere della DTL, lo stesso dovrebbe valere per la riscossione delle accise e dell'IVA. Ciò si dedurrebbe direttamente

dall'art. 454, n. 2, del regolamento di applicazione del codice doganale, riguardante la riscossione dei dazi e delle altre imposizioni eventualmente esigibili. Rispetto all'IVA, la DTL richiama inoltre l'art. 7, n. 2, della sesta direttiva IVA, dal quale risulta che l'importazione di una merce avviene nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene al momento in cui questo entra nella Comunità. Pertanto, è il primo Stato membro in cui avviene l'importazione ad essere competente, in via principale, a riscuotere l'IVA.

85. Il *governo danese* ritiene che, in una fattispecie come quella oggetto della presente causa, se l'irregolarità è stata constatata in Danimarca, sarebbero competenti per la riscossione di dazi, accise e IVA le autorità doganali e tributarie danesi.

86. La questione della competenza in merito a dazi, accise e IVA dovrebbe essere risolta in modo parallelo. Né l'art. 215, in combinato disposto con l'art. 217, del codice doganale, né l'art. 454 del regolamento di applicazione del codice doganale all'epoca in vigore, né l'art. 7 della sesta direttiva IVA potrebbero comportare che l'obbligazione doganale, nonché le accise sul tabacco e l'IVA debbano

considerarsi esigibili nello Stato membro in cui è avvenuta l'importazione illegale nella Comunità, ma non è stata scoperta. I diritti devono piuttosto considerarsi sorti nello Stato membro dove è stata constatata l'irregolarità.

87. A titolo di motivazione, il governo danese rimanda ai principi su cui si fonda la convenzione TIR. Il principio fondamentale della procedura TIR sarebbe appunto quello di mettere a disposizione dei veicoli stradali per il trasporto di merci nell'ambito del regime TIR sotto sigillo doganale un «corridoio» libero, dall'ufficio doganale di partenza a quello di destinazione. I trasporti TIR verrebbero eseguiti nell'ambito del regime di transito esterno, il quale prevede che le merci debbano essere presentate alle autorità doganali solo presso l'ufficio doganale di destinazione, e non all'atto dell'introduzione nel territorio della Comunità. Con riferimento agli artt. 4 e 5 della convenzione TIR, qualora, nell'ambito di un controllo ad una frontiera interna della Comunità si constatasse che le merci sotto sigillo non corrispondono alle merci indicate nel carnet TIR, si dovrebbe presumere che sia stata posta in essere una violazione o un'irregolarità all'interno della Comunità. Occorre pertanto considerare che in una tale fattispecie l'introduzione irregolare sarebbe avvenuta alla frontiera interna, con la conseguenza che i pertinenti dazi, diritti di accisa e il debito IVA sarebbero sorti nello Stato membro interessato. Tale soluzione si imporrebbe anche per ragioni di efficacia, in quanto le autorità che hanno scoperto un'irregolarità nell'ambito di un trasporto stradale TIR sarebbero le più idonee a salvaguardare gli interessi economici della

Comunità, a sanzionare tali irregolarità e a riscuotere le accise dovute.

88. Il *governo olandese* distingue fra la competenza a riscuotere le accise e la competenza a riscuotere i dazi e l'IVA. Se l'importazione irregolare delle merci non è stata scoperta nel primo Stato membro nel quale è avvenuta l'importazione, la riscossione delle accise spetterebbe alle autorità dello Stato membro nel quale prosegue l'importazione. La riscossione dei dazi e dell'IVA spetterebbe, invece, alle autorità del primo Stato membro nel quale è avvenuta l'importazione. Questa interpretazione deriverebbe, per l'obbligazione doganale, dall'art. 202, n. 2, in combinato disposto con l'art. 215 del codice doganale, e per quanto riguarda il debito IVA dall'art. 7, n. 2, della sesta direttiva IVA.

89. Anche la *Commissione* ritiene che, ai sensi dell'art. 215, in combinato disposto con l'art. 217, n. 1, del codice doganale, e l'art. 454, n. 2, del regolamento di applicazione del codice doganale, in una situazione come quella di cui al procedimento principale in esame la riscossione dei dazi spetti alle autorità del primo Stato membro nel quale è avvenuta l'importazione. Ai sensi dell'art. 7, n. 2, della sesta direttiva IVA a tali autorità spetterebbe anche la riscossione dell'IVA.

90. Riguardo alla riscossione delle accise, la *Commissione* osserva che, sempre che il giudice del rinvio non arrivi alla conclusione che le sigarette sequestrate fossero destinate al fabbisogno personale, tali accise, ai sensi degli artt. 7 e 9 della direttiva 92/12, diventerebbero esigibili nello Stato membro nel quale le merci introdotte irregolarmente sono state scoperte.

91. Tale constatazione di principio sulla competenza in materia di accise in capo allo Stato membro nel quale le merci introdotte irregolarmente sono state scoperte non comporta tuttavia, a parere della *Commissione*, che tale Stato membro possa poi in effetti riscuotere le accise. Anche se, ai sensi dell'art. 6, n. 2, della direttiva 92/12, le accise sono riscalate in conformità delle disposizioni adottate dal singolo Stato membro, gli orientamenti comunitari devono essere salvaguardati. In particolare, gli Stati membri sono tenuti ad esercitare le proprie competenze nel rispetto del diritto comunitario e dei suoi principi generali e quindi anche a rispettare il principio di proporzionalità. Se, dunque, merci introdotte irregolarmente vengono sequestrate ad una frontiera comunitaria interna e successivamente distrutte dalle autorità senza più uscire dal loro possesso, non sussisterebbe alcun effettivo pericolo che tali merci possano essere immesse in consumo nel territorio dello Stato membro in questione. Con la distruzione di tali merci la possibilità che esse siano immesse in consumo sarebbe completamente esclusa. Poiché nel sistema della

direttiva 92/12 l'accisa deve essere considerata come un'imposta legata al territorio di ciascuno Stato membro, nella fattispecie non sarebbe coerente e andrebbe oltre l'obiettivo perseguito dalle disposizioni parzialmente armonizzate in materia di accise se si procedesse all'effettiva riscossione dell'accisa. In una tale situazione, la riscossione dell'accisa da parte dello Stato membro interessato risulterebbe sproporzionata. Ciò non significa che gli Stati membri non possano infliggere sanzioni per l'introduzione irregolare di merci soggette ad accisa provenienti da un altro Stato membro. Tuttavia, in una fattispecie come quella in esame, la riscossione delle accise da parte dello Stato membro che ha constatato l'irregolarità e ha successivamente distrutto le merci sarebbe, secondo la Commissione, sproporzionata.

92. Secondo il *governo italiano*, in una situazione come quella in esame nel procedimento principale, il primo Stato in cui è avvenuta l'importazione è quello competente a riscuotere i dazi, l'IVA e le accise. Tuttavia, anche lo Stato nel quale prosegue l'importazione sarebbe competente a riscuotere le accise, con la conseguenza che, in ipotesi di questo tipo, si configurerebbe una competenza concorrente. Alla luce di quanto sopra, il governo italiano respinge l'argomento della Commissione secondo il quale la riscossione delle accise da parte dello Stato di importazione successivo sarebbe sproporzionata, con la motivazione che la questione della competenza avrebbe carattere formale e non, per contro, giuridico-sostanziale.

VI — Analisi giuridica

A — Sulla prima questione pregiudiziale

1. In generale

93. Con la prima questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede di interpretare l'espressione «sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate» di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale comunitario. Dalla domanda di rinvio emerge che la Corte è invitata a pronunciarsi, in particolare, sulla questione se la custodia di merci contrabbandate ai sensi dell'art. 83, n. 1, prima frase, della legge doganale danese costituisca o meno un sequestro ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale e se, ai sensi di tale disposizione, la successiva distruzione delle merci contrabbandate da parte delle autorità danesi possa essere equiparata a una confisca delle merci stesse.

94. La soluzione alla prima parte della prima questione pregiudiziale, relativa alla corrispondenza fra la custodia ai sensi dell'art. 83, n. 1, prima frase, della legge doganale danese

e il sequestro ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale, richiederebbe un'interpretazione del diritto nazionale che non spetta alla Corte. La Corte può, tuttavia, mediante l'interpretazione della nozione di «sequestro» ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale comunitario, fornire al giudice del rinvio tutte le informazioni necessarie perché quest'ultimo possa egli stesso accertare nel procedimento principale se, in concreto, la presa in custodia delle sigarette contrabbandate in forza dell'art. 83, n. 1, prima frase, della legge doganale danese presenti le caratteristiche di un sequestro ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale.

deve piuttosto fondarsi su un'interpretazione teleologica e sistematica di tale causa di estinzione.

96. La Corte ha proceduto ad una siffatta interpretazione sistematica e teleologica dell'art. 233, lett. d), del codice doganale nella sentenza 2 aprile 2009, Elshani⁸. Tale sentenza contiene elementi determinanti anche per la soluzione della prima questione pregiudiziale in esame.

95. Ai fini dell'interpretazione dell'espressione «sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate» di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale, si deve rilevare che la sua definizione ricade nell'ambito del diritto comunitario. Occorre ricordare che, senza un'espressa precisazione in tal senso, l'ordinamento giuridico comunitario non intende, in via di principio, definire le proprie nozioni ispirandosi ad uno o più ordinamenti giuridici nazionali⁷. In questo contesto, le osservazioni del governo danese in relazione alla confisca come figura giuridica analizzata negli ordinamenti giuridici dei diversi Stati membri non sono rilevanti. La definizione dell'espressione «sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate» di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale

2. La sentenza Elshani

97. Nella sentenza Elshani la Corte era chiamata a pronunciarsi, in particolare, sull'interpretazione dell'espressione «all'atto dell'introduzione irregolare» ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale. A tale riguardo, essa ha sottolineato che la fattispecie di estinzione di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale costituisce una causa di estinzione dell'obbligazione doganale⁹ da interpretarsi restrittivamente. Obiettivo di tale disposizione sarebbe quello di evitare l'imposizione di un dazio sulle merci che

7 — V. sentenze 18 dicembre 2007, causa C-314/06, Société Pipeline Méditerranée et Rhône (Racc. pag. I-12273, punto 21); 22 maggio 2003, causa C-103/01, Commissione/Germania (Racc. pag. I-5369, punto 33), nonché 2 aprile 1998, causa C-296/95, EMU Tabac e a. (Racc. pag. I-1605, punto 30).

8 — Sentenza 2 aprile 2009, causa C-459/07, Elshani (Racc. pag. I-2759, punto 30).

9 — Ibidem, punto 30.

all'atto dell'introduzione nella Comunità sono state prontamente intercettate dalle autorità e, quindi, non hanno potuto essere commercializzate, dalle quali non potrebbe pertanto derivare alcuna minaccia, in termini di concorrenza, per le merci comunitarie¹⁰.

98. Alla luce di tali principi generali, nella sentenza *Elshani* la Corte ha interpretato l'espressione «introduzione irregolare» di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale nel senso che tale introduzione si configura non appena le merci superano il primo ufficio doganale situato all'interno della Comunità¹¹.

99. Tale interpretazione restrittiva della nozione di introduzione irregolare¹² è stata motivata, in particolare, considerando la minaccia che, in termini di concorrenza,

deriverebbe dalla presenza sul territorio doganale della Comunità di merci introdotte irregolarmente. Una volta che le merci contrabbandate hanno superato la zona in cui si trova il primo ufficio doganale situato all'interno di detto territorio, esisterebbero meno possibilità che esse vengano scoperte accidentalmente dalle autorità doganali nell'ambito di controlli casuali. A quel punto, esisterebbe un rischio molto alto che tali merci finiscano per essere integrate nel circuito economico¹³. Infatti, sarebbe proprio negli uffici doganali, situati strategicamente nei punti di entrata alle frontiere esterne, che le autorità si troverebbero nelle migliori condizioni per esercitare un controllo intensivo delle merci che entrano nel territorio doganale della Comunità, al fine di evitare sia la concorrenza sleale nei confronti dei produttori comunitari sia la perdita di gettiti d'imposta determinata dalle importazioni fraudolente¹⁴.

100. A parere del governo danese, l'analisi su cui si fonda la sentenza *Elshani* non sarebbe applicabile ai casi di prodotti contrabbandati nell'ambito dei trasporti di merci effettuati con carnet TIR. A tale riguardo, esso sostiene in particolare che nei trasporti TIR non si richiede che le merci siano dichiarate negli uffici doganali (di passaggio) situati alle frontiere esterne della Comunità, ma solo che siano presentate alle autorità doganali nel luogo di destinazione. Se merci contrabbandate rientranti nell'ambito di un trasporto

10 — *Ibidem*, punto 29. V., in tal senso, anche le conclusioni dell'avvocato generale Mengozzi nella causa *Elshani*, (citata alla nota 8, paragrafo 51), nonché le conclusioni dell'avvocato generale Tizzano nella causa *Hamann International* (sentenza 12 febbraio 2004, causa C-337/01, Racc. pag. I-1791, paragrafo 50).

11 — Sentenza *Elshani* (citata alla nota 8, punto 38).

12 — Nelle sue conclusioni (cite alla nota 10, paragrafo 58) presentate in relazione a tale causa, l'avvocato generale Mengozzi ha respinto tale interpretazione restrittiva della nozione di introduzione irregolare che prevedeva ancora un'applicazione con spirito sanzionatorio dell'art. 233 del codice doganale. Egli ha invece proposto di interpretare l'espressione «all'atto dell'introduzione irregolare», contenuta nell'art. 233, primo comma, lett. d), del codice doganale, 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.

13 — Sentenza *Elshani* (citata alla nota 8, punto 32).

14 — *Ibidem*, punto 33.

TIR sono scoperte e sequestrate presso la frontiera (interna) di uno Stato membro in cui prosegue l'importazione, l'«introduzione irregolare», com'è intesa nel regime TIR, non risulterebbe avvenuta nel primo Stato membro di importazione, bensì nello Stato membro in cui le merci sono state scoperte, con la conseguenza che anche la relativa obbligazione doganale sorgerebbe sul suo territorio.

merci hanno superato la zona in cui si trova il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio comunitario, le possibilità che esse vengano scoperte dalle autorità doganali nell'ambito di controlli casuali diminuirebbero. Da quel momento, esisterebbe anche in caso di contrabbando nell'ambito dei trasporti TIR un rischio molto alto che tali merci finiscano per essere integrate nel circuito economico della Comunità.

101. Tale argomento del governo danese non appare convincente.

103. A mio parere, anche riguardo alle merci contrabbandate nell'ambito dei trasporti TIR occorre quindi interpretare l'espressione «introduzione irregolare» di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale nel senso che tale introduzione deve considerarsi avvenuta nel momento in cui le merci superano il primo ufficio doganale situato all'interno della Comunità.

102. Quando vengono introdotte nella Comunità merci nell'ambito del regime TIR, in linea di principio presso gli uffici doganali (di passaggio) situati alle frontiere esterne della Comunità si esamina il carnet TIR e allo stesso tempo si controlla che le chiusure doganali apposte da uno Stato terzo siano ancora intatte. A tal fine, devono essere presentati alle autorità il mezzo di trasporto, il suo carico e il relativo carnet TIR. In questo modo, le autorità doganali possono esercitare appieno la loro funzione di controllo. In caso di sospetta frode, violazione di chiusure doganali o qualora si ritenga che il carnet TIR possa essere stato falsificato, le autorità doganali procedono senz'altro a ispezionare le merci. Di conseguenza, anche nei casi di merci contrabbandate nell'ambito di trasporti TIR occorre rilevare che, una volta che tali

3. La fattispecie di estinzione di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale comunitario — Presupposto del sequestro ad una frontiera esterna della Comunità

104. Ai fini della soluzione della prima questione pregiudiziale, dalla sentenza Elshani si può innanzi tutto dedurre che un sequestro

con contestuale o successiva confisca ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale può portare all'estinzione dell'obbligazione doganale solo se il sequestro è avvenuto ad una frontiera esterna della Comunità o prima del superamento del primo ufficio doganale ad una frontiera esterna.

quindi, avvenute «all'atto dell'introduzione irregolare» e, di conseguenza, esse non possono più ricadere nell'ambito di applicazione *ratione materiae* dell'art. 233, lett. d), del codice doganale.

4. Il sequestro e la confisca ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale comunitario

105. Tenuto conto delle diverse circostanze da cui traggono origine i tre procedimenti principali pendenti dinanzi al giudice del rinvio, la fattispecie di estinzione dell'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale può essere invocata solo nei due procedimenti principali nei quali le sigarette, trasportate via mare dalla Lituania alla Danimarca, sono state scoperte subito dopo l'attracco del traghetto in Danimarca e prese in custodia dalle autorità doganali e tributarie locali. Infatti, solo in questi procedimenti principali il sequestro è avvenuto ad una frontiera (all'epoca) esterna.

107. Come orientamento generale per l'interpretazione delle nozioni di «sequestro» e di «confisca» ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale, si può dedurre dalla sentenza Elshani che tale disposizione va interpretata restrittivamente e che l'obbligazione doganale si estingue solo se le merci sequestrate ad una frontiera esterna della Comunità non hanno comportato alcuna minaccia, in termini di concorrenza, per la produzione comunitaria.

106. Per contro, nel procedimento principale nel quale le sigarette erano state trasportate in Danimarca via terra, attraverso la Polonia e la Germania, le merci contrabbandate erano già state introdotte irregolarmente nel territorio doganale della Comunità alla frontiera polacco-tedesca. La successiva presa in custodia e la distruzione di tali merci alla frontiera interna tedesco-danese non sono,

108. Da un'interpretazione letterale e sistematico-letterale dell'art. 233, lett. d), del codice doganale emerge inoltre che, con riferimento all'espressione «sequestro e contemporanea o successiva confisca», occorre distinguere per logica fra il sequestro e la confisca delle merci di cui trattasi, tenuto conto del fatto che, in pratica, tali due atti potrebbero però cronologicamente coincidere.

109. Tale differenziazione concettuale fra il sequestro e la confisca delle merci si può spiegare con il fatto che la tutela della produzione comunitaria rispetto alle merci contrabbandate presuppone, sotto il profilo pratico, che i prodotti di cui trattasi vengano materialmente intercettati dalle autorità competenti e che il potere disporre di tali merci contrabbandate venga legalmente sottratto al proprietario.

110. Alla luce di quanto sopra, il «sequestro» delle merci ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale deve essere inteso come una procedura di acquisizione del controllo materiale delle merci da parte delle autorità competenti, volta a garantire che le merci non entrino concretamente nel circuito economico degli Stati membri. La contestuale o successiva confisca delle merci sequestrate comporta quindi il consolidamento giuridico della tutela di fatto della produzione comunitaria iniziata con il sequestro, in quanto prevede che i proprietari originari delle merci sequestrate o gli aventi diritto siano irreversibilmente privati del potere di disporre di tali prodotti¹⁵.

15 — V. Witte, P., *Zollkodex — Kommentar* (4ª ed., Beck, München, 2006), Art. 233, punti 15 e seg.), in cui si definiscono il sequestro come una misura provvisoria di trattenimento e la confisca come una privazione definitiva del potere di disporre di una merce. V., inoltre, Schwarz, D., Wockenfoth, K., *Zollrecht*, 3ª ed., 4ª integrazione/novembre 1994, Köln e a., § 233, punti 8 e seg.), in cui il sequestro è definito come trattenimento forzato di beni attraverso un atto amministrativo che comporta il potere dello Stato di disporre del bene. La confisca si distingue dal sequestro in quanto modifica la situazione giuridica.

111. Alla luce delle suesposte considerazioni, spetta dunque al giudice del rinvio analizzare, prima di emanare la sua sentenza, se le autorità competenti siano riuscite, tramite la presa in custodia delle sigarette contrabbandate, a garantirsi l'effettivo controllo su tali merci e, quindi, ad impedirne di fatto l'introduzione nel circuito economico degli Stati membri fino al momento della confisca definitiva.

112. Alla luce delle osservazioni che precedono, la seconda parte della prima questione pregiudiziale, con la quale si chiede se la distruzione per ordine delle autorità delle merci trattenute costituisca una confisca ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale, va risolta in senso affermativo.

113. A tale proposito, il punto controverso principale fra le parti del presente procedimento riguarda la questione se la confisca delle merci ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale richieda non solo che il diritto di proprietà del proprietario originario si estingua a causa di una decisione giurisdizionale o di un altro intervento statale, ma anche che lo Stato acquisisca o abbia acquisito, almeno per un breve periodo, la proprietà sulle merci confiscate.

114. A mio avviso la nozione di «confisca» ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale non presuppone necessariamente che lo Stato acquisisca, in un qualsiasi momento, la proprietà delle merci di cui trattasi. Ciò che rileva è solo che i proprietari originari siano stati privati definitivamente del potere di disporre delle merci in oggetto. Una «confisca» ai sensi di tale disposizione richiede quindi, in linea di principio, che il diritto di proprietà del titolare originario si estingua, ma non che vi sia un passaggio di proprietà a favore dello Stato. Secondo la ratio di tale disposizione è irrilevante che lo Stato acquisisca diritti reali sulle dette merci, mentre risulta decisivo che l'intervento statale abbia l'effetto di impedire in modo definitivo l'immissione dei prodotti interessati nel circuito economico.

115. Poiché con la distruzione delle merci sotto il controllo dello Stato si impedisce in modo definitivo che tali merci entrino nel circuito economico, una siffatta distruzione deve essere intesa come una «confisca» ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale anche se prima della distruzione lo Stato non aveva acquisito alcun diritto reale sulle merci di cui trattasi.

116. Contro tale valutazione il governo danese obietta che l'art. 233, lett. c), secondo trattino, del codice doganale disciplina la distruzione per ordine delle autorità di merci dichiarate come fattispecie distinta di

estinzione, accanto al sequestro con confisca di tali merci. Il governo danese ne deduce che la distruzione di merci costituisce necessariamente una fattispecie estintiva dell'obbligazione doganale diversa dal sequestro con confisca di merci.

117. L'argomento del governo danese fondato sul tenore letterale delle disposizioni non è convincente.

118. Si deve innanzi tutto sottolineare che la fattispecie di estinzione di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale si riferisce solo a merci sequestrate dalle autorità competenti, quindi intercettate e materialmente tratteneute all'atto dell'introduzione irregolare. Le cause di estinzione di cui all'art. 233, lett. c), secondo trattino, del codice doganale si riferiscono, invece, in generale alle merci che sono dichiarate per un regime doganale che comporta l'obbligo di pagare dazi. Pertanto, quest'ultima disposizione, oltre a prevedere cause di estinzione dell'obbligazione doganale con riferimento a merci dichiarate, ma sequestrate prima di essere svincolate, si riferisce anche a merci dichiarate sulle quali le autorità doganali non hanno assunto alcun controllo materiale. La prima categoria di cause di estinzione riguarda il sequestro con confisca delle merci di cui trattasi, mentre l'ultima

comprende la distruzione di merci dichiarate per ordine delle autorità doganali.

5. Conclusione

119. In tale contesto, è chiaro che la differenziazione, operata all'art. 233, lett. c), secondo trattino, del codice doganale, tra la causa di estinzione per sequestro e confisca di merci dichiarate e quella per distruzione di tali merci per ordine delle autorità doganali non si fonda su una diversità di significato delle nozioni di «confisca» e «distruzione» delle merci. Anzi, anche ai sensi dell'art. 233, lett. c), secondo trattino, del codice doganale, la «confisca» delle merci sequestrate richiede, in linea di principio, l'estinzione del diritto di proprietà del titolare originario sulle merci confiscate, che può derivare sia da un passaggio di proprietà in favore dello Stato sia dalla distruzione delle merci. Poiché anche una distruzione per ordine delle autorità di merci dichiarate, ma non sequestrate dovrebbe comportare l'estinzione dell'obbligazione doganale, la detta causa di estinzione di cui all'art. 233, lett. c), secondo trattino, del codice doganale è espressamente disciplinata come fattispecie di estinzione autonoma.

121. Alla luce delle considerazioni che precedono, la prima questione pregiudiziale deve essere risolta nel senso che un «sequestro» ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale comunitario richiede che all'atto dell'introduzione irregolare nella Comunità le autorità nazionali acquisiscano sulle merci il controllo materiale che consenta loro di trattenerle fino al momento della confisca. La «confisca» di merci ai sensi di tale disposizione presuppone che il proprietario di tali merci o l'avente diritto perdano in modo definitivo il potere di disporne, a prescindere dal fatto che vi sia o meno un passaggio di proprietà in favore dello Stato.

B — Sulla seconda questione pregiudiziale

1. In generale

120. In sintesi, occorre dunque rilevare che sia da un'interpretazione teleologica sia da un'interpretazione sistematica della fattispecie di estinzione di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale risulta che la distruzione di merci sequestrate per ordine delle autorità competenti deve essere intesa come una «confisca» di tali merci ai sensi della detta disposizione.

122. Con la seconda questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede in sostanza se il sequestro con contestuale o successiva confisca di merci contrabbandate in applicazione degli artt. 5, n. 2, primo trattino, e 6, n. 1, lett. c), della direttiva 92/12, in combinato disposto con gli artt. 84, n. 1, lett. a), e 98 del codice doganale e con l'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale,

implichi che le merci debbano considerarsi in regime di sospensione dei diritti di accisa.

123. Inoltre, il giudice del rinvio chiede se, ai fini della soluzione, sia rilevante se l'obbligazione doganale sorta all'atto dell'importazione irregolare si estingua o meno a norma dell'art. 233, lett. d), del codice doganale.

124. Per risolvere la seconda questione pregiudiziale si deve innanzi tutto chiarire la distinzione operata dal legislatore comunitario fra il fatto generatore dell'imposta ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12 e il momento in cui essa diviene esigibile ai sensi dell'art. 6, n. 1, della stessa direttiva¹⁶.

125. Ai sensi dell'art. 5, n. 1, primo comma, i prodotti di cui alla direttiva 92/12 sono sottoposti ad accisa al momento della loro fabbricazione nel territorio della Comunità o al momento della loro importazione in tale territorio. Il configurarsi di tale fatto generatore significa solamente che un diritto di accisa

può diventare esigibile. Affinché il diritto di accisa possa poi *effettivamente diventare esigibile* in un caso concreto, occorre anche che si crei una situazione che determina l'esigibilità disciplinata all'art. 6, n. 1, della direttiva 92/12. Ai sensi dell'art. 6, n. 1, primo comma, l'accisa diventa esigibile solo quando le merci sono immesse in consumo o quando si constatano degli ammanchi che dovranno essere soggetti ad accisa ai sensi dell'art. 14, n. 3, della medesima direttiva. All'art. 6, n. 1, secondo comma, sono indicate le circostanze nelle quali si considera avvenuta un'immissione in consumo di prodotti soggetti ad accisa. A tale riguardo, il regime sospensivo di cui all'art. 5, n. 2, della direttiva 92/12 implica che l'esigibilità dell'imposta relativa ai prodotti soggetti ad accisa sia sospesa fino a che non si sia realizzata una condizione per l'esigibilità¹⁷.

126. In tale contesto, risulta chiaro che il giudice del rinvio, nella formulazione della seconda questione pregiudiziale, si è concentrato sulle condizioni che determinano l'esigibilità dell'imposta ai sensi dell'art. 6, n. 1, in combinato disposto con l'art. 5, n. 2, della direttiva 92/12, chiedendo in concreto se delle sigarette introdotte in maniera irregolare, che all'atto dell'«importazione» sono sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate, debbano considerarsi «in regime di sospensione», senza distinguere fra l'«importazione» attraverso un confine esterno

16 — V., in tal senso, Friedrich, K., «Das neue Verbrauchsteuerrecht ab 1993», *Der Betrieb* 1992, pagg. 2000 e segg.; Birk, D. (a cura di), *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, Herne/Berlino, 1995, pagg. 731 e segg.

17 — Caratteristica specifica di tale regime di sospensione è quindi il fatto che i diritti di accisa concernenti i prodotti che rientrano in tale regime non sono ancora esigibili, benché il presupposto dell'imposizione si sia già realizzato; v. sentenza 12 dicembre 2002, causa C-395/00, Cipriani (Racc. pag. I-11877, punto 42).

della Comunità e la successiva «importazione» attraverso un confine interno.

127. Dagli atti di causa risulta tuttavia che in due dei tre procedimenti principali le sigarette sono state trattenute ad una frontiera (all'epoca) esterna alla Comunità, per cui in tali procedimenti non si dovrebbe porre in primo piano la questione relativa alle conseguenze di tale sequestro rispetto all'esigibilità dell'imposta ai sensi dell'art. 6, n. 1, della direttiva 92/12, quanto piuttosto la questione situata a monte, relativa agli effetti del sequestro rispetto al fatto generatore dell'imposizione ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12. L'importazione attraverso un confine esterno della Comunità costituisce, in effetti, un'«importazione nel territorio della Comunità» ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12; pertanto, nell'ambito dell'analisi delle conseguenze giuridiche in materia di accise di un sequestro di merci contrabbandate avvenuto al confine esterno della Comunità, occorre in primo luogo accertare se, nonostante il sequestro con contestuale o successiva confisca, i prodotti siano sottoposti ad accisa ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva. Solo ove si debba rispondere in termini affermativi a tale questione, potrà porsi la questione relativa all'esigibilità dell'imposta ai sensi dell'art. 6, n. 1, e ad un eventuale regime di sospensione ai sensi dell'art. 5, n. 2, della direttiva 92/12.

128. Sebbene la Corte non sia chiamata a valutare direttamente i fatti oggetto della

causa a qua, essa può però fornire al giudice del rinvio, in considerazione delle particolarità di tali fatti, tutti gli elementi utili che possano facilitargli la soluzione della causa principale¹⁸. In tale contesto, per risolvere la seconda questione pregiudiziale procederò alla valutazione sia delle conseguenze giuridiche in materia di accise di un sequestro con contestuale o successiva distruzione delle merci al momento dell'importazione attraverso una frontiera esterna della Comunità sia degli effetti di un siffatto sequestro con distruzione al momento dell'introduzione attraverso una frontiera interna, distinguendo fra il fatto generatore dell'imposta ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12 e le condizioni per l'esigibilità ai sensi dell'art. 6, n. 1, della stessa direttiva.

2. Sequestro ad una frontiera esterna della Comunità con contestuale o successiva distruzione

129. Ai sensi dell'art. 5, n. 1, secondo comma, della direttiva 92/12 si considera importazione di un prodotto l'ingresso di tale

18 — Secondo giurisprudenza consolidata, al di là della suddivisione di competenze fra il giudice nazionale e la Corte nell'ambito di un rinvio pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 CE, spetta a quest'ultima, in caso di questioni eventualmente formulate in modo improprio, estrarre dal complesso degli elementi forniti dal giudice nazionale, e in particolare dalla motivazione del provvedimento di rinvio, gli elementi di diritto comunitario che richiedono un'interpretazione, tenendo conto dell'oggetto della controversia. V., con riferimento alle competenze processuali della Corte nell'ambito di un rinvio pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 CE in relazione alla precisazione o riformulazione della questione pregiudiziale, sentenza 29 novembre 1978, causa C-83/78, Pigs Marketing Board/Redmond (Racc. pag. 2347, punto 26).

prodotto nella Comunità. Tuttavia, la direttiva 92/12 non stabilisce espressamente cosa, di preciso, si debba intendere per operazione di «ingresso» e quando tale operazione abbia termine. Poiché la nozione di «ingresso» del prodotto contribuisce a definire il sorgere dell'esigibilità dell'accisa, per un'interpretazione teleologica della nozione di importazione è determinante stabilire, alla luce degli obiettivi della direttiva 92/12, a partire da quale momento l'accisa diviene esigibile.

130. A questo proposito, occorre in primo luogo rilevare che i diritti di accisa costituiscono imposte indirette sul consumo, con le quali si può raggiungere un doppio obiettivo: in primo luogo, fornire incassi al Tesoro, in secondo luogo dissuadere dal consumo di certi prodotti¹⁹. Secondo una costante giurisprudenza della Corte, la riscossione delle accise deve, in tale contesto, escludere qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito. Pertanto occorre in particolare evitare che merci contrabbandate rientranti nel campo di applicazione della direttiva 92/12 possano essere vendute a prezzi inferiori rispetto alle merci lecite²⁰. A tale proposito, la Corte ha inoltre rilevato che il mercato delle sigarette si presta

particolarmente allo sviluppo di un commercio illegale²¹.

131. Tenuto conto di tali considerazioni, i prodotti dovrebbero considerarsi sottoposti ad accisa ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12 al più tardi dal momento in cui si verifica o è imminente il loro ingresso nel circuito economico della Comunità, tenendo presente che, nel caso di merci contrabbandate attraverso le frontiere esterne della Comunità, occorre equiparare l'elevata minaccia che esse rappresentano per il settore economico lecito all'ingresso di tali merci nel circuito economico comunitario.

132. La sentenza Elshani, nella quale la Corte ha affrontato l'interpretazione della nozione di merci «introdotte irregolarmente» ai sensi del codice doganale comunitario, offre elementi estremamente utili per determinare il momento in cui sorge la minaccia nel caso di merci contrabbandate. In tale sentenza la Corte ha infatti rilevato che il rischio che merci contrabbandate siano integrate nel circuito economico degli Stati membri diventa molto più elevato una volta che tali merci hanno superato, senza essere state scoperte, la zona in cui si trova il primo ufficio

19 — V, in tal senso, le conclusioni dell'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer presentate nella causa van de Water (sentenza 5 aprile 2001, causa C-325/99, Racc. pag. I-2729, paragrafo 25).

20 — Alla luce di quanto precede, nella sentenza 29 giugno 2000, causa C-455/98, Salumet e a. (Racc. pag. I-4993, punto 19, con ulteriori rimandi) la Corte ha sottolineato che l'importazione illegale di merci non è imponibile se, a causa delle caratteristiche particolari di talune merci, è esclusa qualsiasi concorrenza tra un settore economico lecito e un settore illecito.

21 — V. sentenza 13 dicembre 2007, causa C-374/06, BATIG (Racc. pag. I-11271, punto 34).

doganale situato all'interno del territorio della Comunità²².

con la conseguenza che il fatto generatore dell'imposta ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12 non si verifica e le merci non possono, quindi, essere sottoposte ad accisa. Nell'ipotesi di mancanza di assoggettamento ad accisa non può neanche sorgere alcuna obbligazione tributaria ai sensi dell'art. 6, n. 1, della direttiva.

133. A mio parere, anche l'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12 deve essere interpretato nel senso che si verifica un'«importazione» di merci contrabbandate nel momento in cui le merci di cui trattasi hanno superato la zona in cui si trova il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio della Comunità. A partire da tale momento le merci si considerano introdotte in modo definitivo nella Comunità e, pertanto, sono sottoposte ad accisa ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12.

3. Sequestro all'atto dell'introduzione attraverso una frontiera interna con contestuale o successiva confisca

134. Sulla base delle considerazioni che precedono concludo che si configura un'«importazione» di merci contrabbandate che determina l'esigibilità delle accise ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12 nel momento in cui tali merci hanno superato la zona in cui si trova il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio della Comunità. Qualora merci contrabbandate che rientrano nel campo di applicazione della direttiva 92/12 siano sequestrate e contemporaneamente o successivamente distrutte da parte delle autorità prima di superare il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio della Comunità, si deve ritenere che tali merci non siano state importate,

a) Presunzione di immissione in consumo di merci contrabbandate all'atto dell'introduzione irregolare nella Comunità, ai sensi dell'art. 6, n. 1, secondo comma, lett. c), della direttiva 92/12.

135. Quando merci contrabbandate che rientrano nel campo di applicazione della direttiva 92/12 sono sequestrate e contestualmente o successivamente confiscate ad una frontiera interna della Comunità, quindi non appartenente al primo Stato membro di importazione, bensì a uno Stato membro in cui l'importazione prosegue, tali merci, vista la precedente introduzione nel territorio della Comunità, ai sensi dell'art. 5, n. 1,

22 — Sentenza Elshani (citata alla nota 8, punto 32).

della direttiva 92/12 risultano già sottoposte ad accisa²³. L'assoggettamento ad accisa si applica per tutto il territorio della Comunità e sorge nel momento in cui le merci sono introdotte in tale territorio, senza la possibilità che un successivo sequestro delle merci di cui trattasi possa comportare la revoca o la sospensione dell'assoggettamento ad accisa. In una tale ipotesi resta quindi solo da chiarire se il sequestro con contestuale o successiva confisca delle merci sottoposte ad accisa ad una frontiera interna possa avere ripercussioni sull'esigibilità dell'accisa ai sensi dell'art. 6, n. 1, della direttiva 92/12.

136. A differenza delle fattispecie che configurano un fatto generatore dell'imposta ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12, secondo il quale le merci sono sottoposte ad accisa in tutto il territorio della Comunità, se è soddisfatta una condizione per l'esigibilità ai sensi dell'art. 6, n. 1, della medesima direttiva, in linea di principio l'obbligazione tributaria diviene esigibile solo all'interno di un determinato Stato membro e secondo le disposizioni in esso vigenti al momento in cui l'accisa diventa esigibile. Nel quadro della direttiva 92/12 l'accertamento dello Stato membro in cui l'accisa è in sostanza esigibile si fonda, essenzialmente, sul principio del paese di destinazione²⁴. Di regola, le merci sottoposte ad accisa vengono trasportate in regime di sospensione nel paese di destinazione dove, infine, il loro svincolo dal regime sospensivo ai sensi dell'art. 6, n. 1, secondo comma, lett. c),

della direttiva 92/12 comporta l'esigibilità dell'obbligazione tributaria.

137. In deroga alla regola generale, nel caso di merci contrabbandate l'immissione in consumo non segue, in via principale, il principio del paese di destinazione. Piuttosto, ai sensi dell'art. 6, n. 1, secondo comma, lett. c), della direttiva 92/12 si deve qualificare ogni importazione irregolare di prodotti soggetti ad accisa come immissione in consumo che comporta l'obbligazione tributaria, a meno che i prodotti siano vincolati ad un regime sospensivo.

138. In questo contesto, la nozione di «importazione» ai sensi dell'art. 6, n. 1, secondo comma, lett. c), della direttiva 92/12 deve essere interpretata come la nozione di importazione di cui all'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12²⁵. Ciò significa che si configura un'importazione irregolare nel momento in

25 — Un'altra, opposta interpretazione della nozione di importazione ai sensi dell'art. 6, n. 1, secondo comma, lett. c), della direttiva 92/12, secondo la quale con tale nozione di importazione non ci si riferirebbe in primo luogo all'introduzione delle merci nel territorio della Comunità, quanto piuttosto all'introduzione di merci sul territorio di ciascuno Stato membro, con la conseguenza che ad ogni attraversamento di una frontiera interna si avrebbe un'«importazione», decada di fronte alla valutazione letterale sistematica secondo la quale ogni importazione ai sensi dell'art. 6, n. 1, secondo comma, lett. c), si considera come immissione in consumo. Sarebbe incompatibile con la direttiva 92/12 nel suo complesso presupporre che ogni attraversamento di frontiera interna di merci contrabbandate costituisca un'«importazione» interna alla Comunità e, pertanto, una nuova immissione in consumo.

23 — V. paragrafo 134 delle presenti conclusioni.

24 — V., in tal senso, Takacs, P., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, Vienna, 1998, pagg. 460 e segg.

cui le merci hanno superato la zona in cui si trova il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio comunitario.

merci contrabbandate sono state successivamente introdotte, a meno che tali merci non fossero destinate al fabbisogno personale.

139. In seguito a tale «importazione» irregolare avviene l'immissione in consumo delle merci contrabbandate e, dunque, si determina l'esigibilità dell'accisa rispetto alle merci contrabbandate soggette ad accisa ai sensi dell'art. 6, n. 1, secondo comma, lett. c), della direttiva 92/12.

141. L'art. 7, n. 1, della direttiva 92/12 prevede in particolare che le accise relative a prodotti ad esse soggetti immessi in consumo in uno Stato membro e, successivamente, introdotti in un altro Stato membro a scopo commerciale, vengano rimosse nello Stato membro in cui i prodotti sono detenuti²⁶. Come la Corte ha osservato nella sentenza Meiland Azewijn²⁷, ai sensi di tali disposizioni il luogo di esigibilità è, in conclusione, lo Stato membro di destinazione del prodotto e non quello dell'immissione in consumo.

b) Riscossione ai sensi dell'art. 7, n. 1, della direttiva 92/12 delle accise relative ai prodotti irregolarmente introdotti nella Comunità a scopo commerciale nello Stato membro in cui i prodotti sono detenuti

140. Il fatto che, ai sensi dell'art. 6, n. 1, secondo comma, lett. c), della direttiva 92/12, l'accisa relativa a merci contrabbandate ad essa soggette diventi esigibile nello Stato membro in cui queste sono state introdotte non significa, comunque, che si sia anche accertato in modo definitivo in quale Stato membro l'accisa debba poi essere riscossa. Anzi, in forza dell'art. 7, n. 1, della direttiva 92/12, ad ogni attraversamento di una frontiera interna della Comunità la competenza a riscuotere viene trasferita in capo allo Stato membro in cui le

142. Nella sentenza Joustra²⁸, la Corte ha interpretato l'espressione «a scopo commerciale» di

26 — Mentre l'art. 7 della direttiva 92/12 si riferisce al commercio intracomunitario relativo alla fornitura di prodotti soggetti ad accisa, l'art. 9 della stessa direttiva contiene un'analoga disciplina per i cosiddetti casi che non costituiscono forniture. In tale contesto, nelle conclusioni presentate nella causa Joustra (sentenza 23 novembre 2006, causa C-5/05, Racc. pag. I-11075, paragrafi 65-68), l'avvocato generale Jacobs ha osservato, a ragione, che gli artt. 7 e 9 della direttiva 92/12 si sovrappongono nei limiti in cui ambedue riguardano prodotti detenuti per scopi commerciali, rispetto ai quali l'accisa deve essere riscossa nello Stato membro in cui i prodotti sono detenuti. In tale contesto, l'art. 9 risulterebbe direttamente pertinente solo con riguardo ai prodotti che altrimenti ricadrebbero nell'art. 8 — cioè i prodotti acquistati dai privati e da essi personalmente trasportati.

27 — Sentenza 9 settembre 2004, causa C-292/02 (Racc. pag. I-7905, punto 35).

28 — Sentenza 23 novembre 2006, causa C-5/05 (Racc. pag. I-11075, punto 29).

cui all'art. 7 della direttiva 92/12 in maniera particolarmente estensiva. Al riguardo, la Corte ha osservato in particolare che, ai fini dell'applicazione di tale direttiva, i prodotti non detenuti a fini personali devono essere necessariamente considerati detenuti a fini commerciali.

143. Alla luce di tale giurisprudenza, i prodotti introdotti irregolarmente nella Comunità che, nel quadro di un trasporto internazionale di merci, sono trasportati attraverso una frontiera interna dal primo Stato membro nel quale avviene l'importazione in un altro Stato membro, sono, di regola, detenuti in quest'ultimo Stato membro «a scopo commerciale». Tuttavia, spetta al giudice del rinvio valutare, tenendo conto della giurisprudenza sopra citata, se le 1 005 840 sigarette, che nella fattispecie oggetto del procedimento principale sono state sequestrate alla frontiera tedesca-danese, sono state, in ultima analisi, introdotte in Danimarca a scopo commerciale.

144. Quando merci contrabbandate soggette ad accisa sono introdotte attraverso una frontiera interna della Comunità per scopi commerciali, ai sensi dell'art. 7, n. 1, della direttiva 92/12 è competente a riscuotere l'accisa lo Stato membro in cui le merci contrabbandate sono state scoperte e sequestrate dalle autorità.

145. Tale interpretazione è anche conforme alla ratio della direttiva 92/12. L'art. 7 della direttiva 92/12 mira a garantire che l'accisa relativa alle merci importate a scopo commerciale sia esigibile, in definitiva, nello Stato membro in cui si trova il consumatore finale²⁹. Se, in ultima analisi, il consumatore finale utilizza poi realmente i prodotti soggetti ad accisa non è rilevante in questo contesto³⁰.

146. Nel caso di merci contrabbandate, di norma sarà praticamente impossibile individuare il luogo di residenza dei consumatori finali cui le merci sono dirette. Eppure, è pacifico che la minaccia di un ingresso incontrollato di dette merci nel circuito economico e, di conseguenza, della cessione al cliente finale diventa particolarmente elevato nel momento in cui le merci contrabbandate hanno superato la zona in cui si trova il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio della Comunità. Pur estendendosi tale minaccia a tutto il territorio della Comunità, prima dell'attraversamento di un'altra frontiera

29 — Tale disposizione è conforme al doppio obiettivo perseguito dalle accise, da una parte, di fornire incassi al Tesoro e, dall'altra, di dissuadere dal consumo di certi prodotti (v., in tal senso, il paragrafo 130 delle presenti conclusioni). Ai sensi dell'art. 7 della direttiva 92/12, qualsiasi scambio intracomunitario di merci sottoposte ad accisa caratterizzato da uno scopo commerciale comporta pertanto il pagamento dell'accisa nello Stato membro di destinazione; v. Birk, D. (op. cit. alla nota 16), pag. 722, punto 14.

30 — V., in tal senso, anche le conclusioni dell'avvocato generale Kokott presentate nella causa *Société Pipeline Méditerranée et Rhône* (sentenza 18 dicembre 2007, causa C-314/06, Racc. pag. I-12273, paragrafo 48), la quale ha, a ragione, osservato che la fattispecie di imposta non richiede che un prodotto soggetto ad accisa sia stato realmente utilizzato conformemente alla sua finalità.

interna esso può essere correlato al primo Stato membro d'importazione, per cui l'accisa diventa esigibile, ai sensi dell'art. 6, n. 1, secondo comma, lett. c), della direttiva 92/12, nel primo Stato membro d'importazione. Se, successivamente, tali merci contrabbandate vengono introdotte a scopo commerciale in un altro Stato membro attraverso una frontiera interna della Comunità, la minaccia rappresentata da queste merci sottoposte ad accisa si sposterà in quest'ultimo Stato membro di importazione, fatto che, alla luce di un'interpretazione teleologica della direttiva 92/12, giustifica anche il trasferimento del diritto di accisa.

che dev'essere verificata dal giudice del rinvio — che, dopo aver attraversato una frontiera interna della Comunità, vengono scoperte e sequestrate dalle autorità nazionali, diventa esigibile nel successivo Stato membro di importazione fin dal momento in cui tali merci attraversano fisicamente la frontiera interna, per cui neanche un sequestro con contestuale o successiva confisca delle merci contrabbandate può impedire che dopo l'attraversamento della frontiera interna di tali merci il diritto di accisa diventi esigibile e lo Stato membro interessato ne sia creditore.

147. Il trasferimento di competenza per la riscossione dell'accisa ai sensi dell'art. 7, n. 1, della direttiva 92/12 avviene nel momento in cui le merci contrabbandate hanno attraversato fisicamente la frontiera interna. Pertanto, neanche un sequestro con contestuale o successiva confisca avvenuto al posto di confine (interno) può impedire che al momento del sequestro il diritto di accisa risulti già esigibile e che lo Stato membro interessato sia il creditore.

c) Il sequestro con contestuale o successiva confisca di merci contrabbandate ad una frontiera interna della Comunità non implica il regime di sospensione ai sensi dell'art. 5, n. 2, della direttiva 92/12.

148. Concludo pertanto che, ai sensi dell'art. 5, n. 1, in combinato disposto con gli artt. 6, n. 1, secondo comma, lett. c), e 7, n. 1, della direttiva 92/12, il diritto di accisa relativo a merci introdotte nella Comunità irregolarmente e a scopo commerciale — condizione

149. Un sequestro con contestuale o successiva confisca di merci introdotte irregolarmente nella Comunità avvenuto ad una frontiera interna non può impedire che il diritto di accisa sia esigibile nel successivo Stato membro di importazione. Resta tuttavia da chiarire se, a seguito del sequestro, le merci possano considerarsi in regime di sospensione ai sensi dell'art. 5, n. 2, della direttiva 92/12.

150. A mio avviso, anche questa questione va risolta negativamente.

151. Al riguardo occorre in particolare chiarire se la finzione giuridica introdotta dall'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale, secondo la quale la merce non comunitaria sequestrata e confiscata deve considerarsi vincolata al regime di deposito doganale, implichi in definitiva che merci sequestrate debbano sempre considerarsi in regime di sospensione, per cui, a seguito della distruzione finale di tali merci, il diritto di accisa non possa diventare esigibile o si estingua. Il giudice del rinvio sembra suggerire questa conclusione, laddove con la propria questione pregiudiziale si riferisce espressamente al rapporto fra gli artt. 5, n. 2, primo trattino, e 6, n. 1, lett. c), della direttiva 92/12, in combinato disposto con gli artt. 84, n. 1, lett. a), e 98 del codice doganale e con l'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale.

152. L'elemento di collegamento della questione così formulata è che le merci soggette ad accisa ai sensi dell'art. 5, n. 2, primo trattino, della direttiva 92/12 sono considerate in regime di sospensione dei diritti di accisa se sono sottoposte ad un regime di sospensione doganale di cui all'art. 84, n. 1, lett. a), del codice doganale. Tenuto conto del fatto che,

da una parte, il deposito doganale appartiene ai regimi sospensivi elencati all'art. 84, n. 1, lett. a), del codice doganale e che, dall'altra parte, le merci non comunitarie sequestrate ai sensi dell'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale si ritengono vincolate al regime di deposito doganale, il giudice del rinvio chiede se merci contrabbandate sequestrate dalle competenti autorità non siano inevitabilmente sottoposte ad un regime sospensivo doganale e, di conseguenza, debbano considerarsi sottoposte ad un regime di sospensione ai sensi dell'art. 5, n. 2, primo trattino, della direttiva 92/12.

153. Una siffatta interpretazione delle disposizioni pertinenti non tiene conto della gerarchia e del rapporto fra il regolamento di applicazione del codice doganale comunitario e il codice stesso nonché la direttiva 92/12. Tale interpretazione non può quindi essere accolta.

154. Il regolamento di applicazione del codice doganale è stato adottato dalla Commissione nell'esercizio delle competenze di esecuzione che le sono state assegnate dal Consiglio con il regolamento (CEE) n. 2913/92, che istituisce un codice doganale comunitario. Ne consegue che, in quanto regolamento di base, il codice doganale comunitario prevale, per il suo rango, sul regolamento di applicazione, con la conseguenza che, in caso di contraddizione, il regolamento di applicazione del codice

doganale deve essere inteso come norma di rango inferiore rispetto alle disposizioni del codice doganale, di rango superiore³¹.

155. Alla luce del suddetto principio fondamentale della gerarchia delle norme nel diritto comunitario, nelle sue conclusioni relative alla causa Elshani, sopra citata, l'avvocato generale Mengozzi ha giustamente respinto l'argomento avanzato dal governo polacco secondo il quale l'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale implicherebbe che, in caso di sequestro di merci contrabbandate all'atto della loro introduzione irregolare, non sorga mai un'obbligazione doganale. Il governo polacco aveva in particolare osservato che, ai sensi dell'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale, le merci non comunitarie sequestrate si considerano vincolate al regime di deposito doganale e, pertanto, in un regime sospensivo. Poiché l'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale dovrebbe essere considerato una *lex specialis* rispetto alle norme del codice doganale che disciplinano la nascita e l'estinzione dell'obbligazione doganale, nei casi in cui è applicabile l'art. 867 bis l'obbligazione doganale non nascerebbe neppure³².

156. L'argomento del governo polacco è stato respinto, tra l'altro, con la considerazione

che quell'interpretazione implicherebbe, in ultima analisi, che ad una disposizione di applicazione (il citato art. 867 bis) si attribuisca l'effetto di inibire la possibilità di applicare una norma «principale» [l'art. 233, lett. d), del codice doganale]³³. In questo contesto, nella sentenza Elshani³⁴ la Corte non ha preso in considerazione l'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale e il relativo argomento dedotto dal governo polacco.

157. Se l'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale non è in grado di far venir meno, tramite l'interazione con l'art. 84, n. 1, del codice doganale, il presupposto dell'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 202 del codice doganale nell'ipotesi di sequestro con contestuale o successiva confisca delle merci contrabbandate, tanto meno questa disposizione del regolamento di applicazione può, tramite l'interazione con l'art. 84, n. 1, lett. a), del codice doganale e l'art. 5, n. 2, primo trattino, della direttiva 92/12, inibire l'effetto dell'esigibilità dell'obbligazione tributaria ai sensi dell'art. 6, n. 1, secondo comma, lett. c), in combinato disposto con l'art. 7, n. 1, della direttiva 92/12.

158. Concludo dunque che il sequestro con contestuale o successiva confisca di merci introdotte irregolarmente nella Comunità

31 — Schmidt, G., *Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft — Kommentar* (a cura di von der Groeben, H./Schwarze, J.), vol. 4, 6ª ed., art. 249, punto 24, pag. 778.

32 — V. le conclusioni dell'avvocato generale Mengozzi presentate nella causa Elshani (citate alla nota 10, paragrafo 28).

33 — *Ibidem*, paragrafo 35.

34 — Citata alla nota 8.

avvenuto ad una frontiera interna non implica che a partire dal momento della loro confisca tali merci debbano considerarsi in regime di sospensione dei diritti di accisa.

4. Sui rapporti fra l'estinzione dell'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale e l'esigibilità o l'estinzione dei diritti di accisa

159. Con la seconda questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede alla Corte di chiarire se, ai fini dell'esigibilità o dell'estinzione dei diritti di accisa, sia rilevante che l'obbligazione doganale sorta con un'importazione irregolare si sia o meno estinta in forza dell'art. 233, lett. d), del codice doganale.

160. Come ho illustrato nella mia analisi relativa alle conseguenze in materia di accise derivanti da un sequestro di merci introdotte irregolarmente avvenuto ad una frontiera esterna della Comunità³⁵, nell'ipotesi in cui la fattispecie di estinzione dell'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale sia soddisfatta, non diventa

esigibile alcun diritto di accisa. Quando la fattispecie di estinzione di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale non è soddisfatta e, di conseguenza, le merci sono state sequestrate solo dopo l'introduzione irregolare, esse sono sottoposte ad accisa ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12 e l'accisa è esigibile ai sensi dell'art. 6, n. 1, secondo comma, lett. c), della stessa direttiva. Non mi pare dunque che possano verificarsi casi in cui sia soddisfatta la fattispecie di estinzione di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale e, allo stesso tempo, l'accisa diventi esigibile.

161. Un'ulteriore soluzione della seconda parte della seconda questione pregiudiziale risulta dunque superflua.

5. Conclusione

162. Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre risolvere la seconda questione pregiudiziale dichiarando che merci introdotte irregolarmente ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 92/12 sono sottoposte ad accisa solo a partire dal momento in cui hanno superato la zona in cui si trova il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio comunitario. Un sequestro con distruzione delle merci avvenuto prima di questo momento impedisce che l'accisa diventi esigibile. Con il superamento di tale zona, le merci introdotte irregolarmente sono sottoposte ad accisa e, contemporaneamente, l'accisa diventa esigibile ai sensi dell'art. 6, n. 1,

35 — V. paragrafi 129 e segg. delle presenti conclusioni.

della stessa direttiva, senza che un successivo sequestro con distruzione possa determinare l'estinzione o la sospensione dell'obbligazione tributaria.

sequestrate all'atto dell'importazione attraverso una frontiera interna della Comunità, ritengo che anche per risolvere la prima parte della terza questione sia necessario esaminare sia le conseguenze giuridiche in materia di IVA di un sequestro con contestuale o successiva distruzione delle merci avvenuto all'atto dell'importazione attraverso una frontiera esterna della Comunità sia gli effetti di un tale sequestro con distruzione all'atto di una successiva introduzione delle merci attraverso una frontiera interna della Comunità³⁶.

C — Sulla terza questione pregiudiziale

1. In generale

163. Con la terza questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, da un lato, se la finzione giuridica introdotta dall'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale, secondo la quale la merce non comunitaria sequestrata o confiscata deve considerarsi vincolata al regime di deposito doganale, implichi in definitiva che le merci sequestrate all'atto dell'introduzione irregolare siano sempre soggette ad un regime di deposito doganale, per cui, ai sensi dell'art. 10, n. 3, in combinato disposto con gli artt. 7, n. 3, e 16, n. 1, parte B, della sesta direttiva IVA, il fatto generatore dell'imposta non si verificerebbe e l'imposta non diventerebbe esigibile.

164. Poiché, ai sensi dell'art. 10, n. 3, della sesta direttiva IVA, l'importazione presuppone un «ingresso nella Comunità», mentre dagli atti risulta che in uno dei tre procedimenti principali le sigarette sono state

165. Dall'altro lato, con la terza questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede se, ai fini della soluzione della prima parte di tale questione, sia rilevante che l'obbligazione doganale relativa alle dette merci si sia o meno estinta in forza dell'art. 233, lett. d), del codice doganale.

2. Sequestro con contestuale o successiva confisca delle merci contrabbandate avvenuto ad una frontiera esterna della Comunità

166. Ai sensi dell'art. 2, punto 2, della sesta direttiva IVA, le «importazioni di beni» sono soggette ad imposta sul valore aggiunto. Come emerge dall'art. 7, n. 1, lett. a), di tale

³⁶ — Sulla ripartizione di competenze fra il giudice nazionale e la Corte nel quadro di un procedimento di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 CE, v. il paragrafo 128 delle presenti conclusioni, con ulteriori rimandi.

direttiva, una siffatta importazione avviene con l'«entrata nella Comunità» delle merci di cui trattasi. Ai sensi della sesta direttiva IVA occorre quindi intendere la nozione di «importazione» come l'entrata di merci nel territorio della Comunità.

167. Al riguardo, la sesta direttiva contiene una disciplina piuttosto complicata, secondo la quale il fatto generatore dei dazi all'importazione e la loro esigibilità sono correlati al fatto generatore dell'obbligazione doganale³⁷.

168. Il collegamento avviene, da una parte, attraverso l'art. 10, n. 3, primo comma, seconda frase, della sesta direttiva IVA, nel quale si stabilisce che, qualora i beni importati siano assoggettati ad uno dei regimi doganali di cui all'art. 7, n. 3, in combinato disposto con l'art. 16, n. 1, parte B, lett. a), b), c) e d), il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile soltanto nel momento in cui i beni sono svincolati da tali regimi. Dall'altra parte, l'art. 10, n. 3, secondo comma, della sesta direttiva IVA dispone che quando i beni importati sono soggetti a dazi doganali, a prelievi agricoli o a tasse di effetto equivalente, instaurati nel quadro di una politica comune, il fatto generatore si verifica e

l'imposta diventa esigibile solo nel momento in cui si verifica il fatto generatore e l'obbligazione tributaria relativa a dette imposte diventa esigibile.

169. A tale riguardo, nella sentenza Einberger³⁸, la Corte, nella sua valutazione sull'applicabilità della sesta direttiva IVA all'importazione illegale di stupefacenti, ha già rilevato che, in tali casi, il fatto generatore dei dazi e dell'IVA sono sostanzialmente gli stessi³⁹. In proposito, la Corte ha posto l'accento sugli scopi di entrambe le normative, rilevando che i due tributi avrebbero caratteristiche essenziali analoghe in quanto traggono origine dal fatto dell'importazione nella Comunità e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri⁴⁰.

170. Tenuto conto del parallelismo fra l'obbligazione doganale e l'obbligazione IVA, occorre interpretare l'art. 10, n. 3, della sesta direttiva IVA nel senso che, con riferimento a merci introdotte irregolarmente nella Comunità, il fatto generatore dell'IVA si verifica e l'imposta diventa esigibile solo nel momento in cui tali merci hanno superato la zona in cui

37 — V., in tal senso, Voß, R., in: «J — Steuerrecht», *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts* (a cura di Dausen, M.), Vol. II, punto 202 (EL 23).

38 — Sentenza 28 febbraio 1984, causa 294/82 (Racc. pag. 1177). V., inoltre, sentenza 6 dicembre 1990, causa C-343/89, Witzemann (Racc. pag. I-4477, punto 18).

39 — Sentenza Einberger (citata alla nota 38, punto 13).

40 — Ibidem, punti 17 e seg.

si trova il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio della Comunità.

171. Qualora le merci che rientrano nel campo di applicazione della sesta direttiva IVA vengano sequestrate e contemporaneamente o successivamente distrutte dalle autorità prima di superare il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio della Comunità, occorre quindi ritenere che il fatto generatore dell'imposta di cui all'art. 2, punto 2, in combinato disposto con gli artt. 7 e 10, n. 3, della sesta direttiva IVA non si sia verificato e, pertanto, nemmeno l'imposta sia diventata esigibile.

3. Sequestro con contestuale o successiva confisca di merci contrabbandate avvenuto ad una frontiera interna della Comunità

172. Qualora merci contrabbandate rientranti nel campo di applicazione della sesta direttiva IVA siano sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate ad una frontiera interna della Comunità da parte delle autorità dello Stato membro nel quale prosegue l'importazione, ai sensi dell'art. 2, punto 2, in combinato disposto con gli artt. 7 e 10, n. 3, della sesta direttiva IVA, il fatto generatore dell'IVA si è già verificato e l'IVA

è diventata esigibile. Con la terza questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede se la finzione giuridica introdotta dall'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale, secondo la quale la merce non comunitaria sequestrata o confiscata deve considerarsi vincolata al regime di deposito doganale, comporti, in tali ipotesi, anche l'estinzione dell'obbligazione IVA già divenuta esigibile.

173. Il nesso della questione pregiudiziale in esame è che, ai sensi dell'art. 10, n. 3, primo comma, seconda frase, in combinato disposto con gli artt. 7, n. 3, e 16, n. 1, parte B, della sesta direttiva IVA, i beni che al momento del loro ingresso nella Comunità sono vincolati ad un regime di deposito doganale sono assoggettati ad IVA solo nel momento in cui sono svincolati da tale regime. Poiché le merci non comunitarie sequestrate devono considerarsi vincolate ad un regime di deposito doganale ai sensi dell'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale, il giudice del rinvio chiede se il sequestro di merci contrabbandate e la loro contestuale o successiva distruzione impediscano, in definitiva, che con riferimento a tali merci il fatto generatore dell'IVA si verifichi e l'IVA diventi esigibile.

174. A mio avviso, anche questa questione va risolta negativamente.

175. Se le merci vengono scoperte e poi sequestrate e confiscate all'atto dell'introduzione irregolare ad una frontiera esterna della Comunità, il fatto generatore non si verifica e l'IVA non diventa esigibile⁴¹. Pertanto, in una tale ipotesi la questione sui possibili effetti della finzione di cui all'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale sul fatto generatore dell'IVA non si porrebbe più.

176. Se merci introdotte irregolarmente nella Comunità vengono scoperte dalle autorità nazionali competenti dopo l'attraversamento di una frontiera interna della Comunità e vengono infine sequestrate e confiscate, il rinvio previsto all'art. 10, n. 3, primo comma, seconda frase, della sesta direttiva IVA non può più essere applicato, in quanto secondo il tenore letterale di tale disposizione il rinvio del verificarsi del fatto generatore e dell'esigibilità dell'imposta presuppone che, *al momento del loro ingresso nella Comunità*, i beni siano vincolati ad uno dei regimi doganali elencati. Per le merci introdotte irregolarmente nella Comunità sequestrate all'atto dell'attraversamento di una frontiera interna, tali regimi sono di regola esclusi.

177. Inoltre, occorre ribadire che, in caso di sequestro con contestuale o successiva confisca di merci contrabbandate, l'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale non può impedire che il fatto generatore

dell'obbligazione doganale si verifichi in conformità dell'art. 202 del codice doganale⁴². Tenuto conto della sopra descritta relazione fra il fatto generatore dell'imposta e il fatto generatore dell'obbligazione doganale operata all'art. 10, n. 3, della sesta direttiva IVA, è anche escluso che l'art. 867 bis del regolamento di applicazione del codice doganale possa impedire che l'IVA diventi esigibile nel caso in cui l'obbligazione doganale sia diventata esigibile.

178. Concludo dunque che il sequestro con contestuale o successiva confisca di merci introdotte irregolarmente nella Comunità avvenuto ad una frontiera interna non comporta l'estinzione del fatto generatore dell'IVA e quindi dell'obbligazione IVA, già intervenuti.

4. Sul rapporto fra l'estinzione dell'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale e l'esigibilità o l'estinzione dell'obbligazione IVA

179. Con la terza questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede inoltre se, ai fini di un'eventuale estinzione dell'obbligazione

41 — V. paragrafo 171 delle presenti conclusioni.

42 — V., in tal senso, paragrafi 153 e segg. delle presenti conclusioni.

IVA, alla luce delle condizioni sopra illustrate sia rilevante che l'obbligazione doganale sorta all'atto di un'importazione irregolare si estingue o meno ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale.

180. Come ho già osservato nel quadro della valutazione sulle conseguenze giuridiche in materia di IVA derivanti da un sequestro di merci contrabbandate avvenuto ad una frontiera esterna della Comunità, nei casi in cui si sia verificato il fatto generatore dell'obbligazione doganale, ai sensi dell'art. 233, lett. d), del codice doganale, l'IVA non diventa esigibile⁴³. Qualora la fattispecie di estinzione di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale non sia soddisfatta e, di conseguenza, le merci siano state sequestrate solo dopo l'introduzione irregolare nella Comunità, il fatto generatore dell'IVA si è già verificato e l'IVA è diventata esigibile.

181. Alla luce delle suesposte considerazioni, non risultano a mio avviso esistere casi in cui sia soddisfatta la fattispecie di estinzione di cui all'art. 233, lett. d), del codice doganale e, allo stesso tempo, si sia verificato il fatto generatore dell'IVA e l'imposta sia diventata esigibile. Un'ulteriore soluzione della seconda parte della terza questione pregiudiziale è pertanto superflua.

5. Conclusione

182. Pertanto, la terza questione pregiudiziale va risolta dichiarando che, con riferimento a merci introdotte irregolarmente, ai sensi dell'art. 2, punto 2, in combinato disposto con gli artt. 7 e 10, n. 3, della sesta direttiva IVA, il fatto generatore dell'IVA si verifica solo nel momento in cui le merci di cui trattasi hanno superato la zona in cui si trova il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio della Comunità. Un sequestro con distruzione delle merci avvenuto prima di tale momento impedisce che si verifichi il fatto generatore dell'imposta. Il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile al superamento di tale zona, senza che un successivo sequestro con distruzione delle merci possa comportare l'estinzione del diritto.

D — *Sulla quarta questione pregiudiziale*

183. Con la quarta questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, in sostanza, quale sia lo Stato membro competente a riscuotere i dazi, le accise e l'IVA su merci che sono state introdotte irregolarmente nella Comunità nel quadro di un trasporto TIR, ma che sono state scoperte, sequestrate e distrutte solo all'atto

43 — V. paragrafi 166 e segg. delle presenti conclusioni.

dell'attraversamento di una frontiera interna della Comunità e, quindi, non nel primo Stato membro di importazione, bensì in uno Stato membro nel quale l'importazione è proseguita. Tale questione si riferisce solo al procedimento principale nel quale le sigarette sono state trasportate via terra attraverso la frontiera polacco-tedesca e, successivamente, sono state scoperte e sequestrate dalle autorità danesi alla frontiera tedesco-danese.

territorio doganale della Comunità, ai sensi dell'art. 202 del codice doganale l'obbligazione doganale sorge nel primo Stato membro di importazione.

1. Competenza a riscuotere l'obbligazione doganale

184. In un caso come quello oggetto della presente causa, nel quale un'autorità doganale nazionale ha trattenuto e distrutto merci contrabbandate introdotte irregolarmente nel territorio doganale della Comunità attraverso la frontiera di un altro Stato membro, è abbastanza semplice determinare, sulla base delle disposizioni (all'epoca vigenti) del codice doganale, quale sia lo Stato membro competente per la riscossione dell'obbligazione doganale.

185. Ai sensi dell'art. 215, n. 1, primo trattino, del codice doganale, l'obbligazione doganale sorge nel luogo in cui avvengono i fatti che la generano. Nell'ipotesi di introduzione irregolare di merci contrabbandate nel

186. Ai sensi dell'art. 215, n. 3, sono competenti ai fini della contabilizzazione dell'obbligazione doganale le autorità doganali, menzionate all'art. 217, n. 1, dello Stato membro in cui è sorta l'obbligazione doganale⁴⁴.

187. Pertanto, dall'art. 215, n. 1, primo trattino, in combinato disposto con gli artt. 202, 215, n. 3, e 217 del codice doganale deriva direttamente che sono competenti a riscuotere l'importo dell'obbligazione doganale le autorità dello Stato membro attraverso la cui frontiera le merci sono state introdotte irregolarmente nel territorio doganale della Comunità, anche se le merci introdotte irregolarmente sono state scoperte e sequestrate solo in un altro Stato membro.

44 — L'art. 215, n. 3, del codice doganale è stato modificato dal regolamento (CE) del Parlamento europeo e del Consiglio 13 aprile 1999, n. 955, che modifica il regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio per quanto riguarda il regime di transito esterno (GU L 119, pag. 1). Secondo l'ottavo «considerando» del regolamento citato, tale nuova versione ha proprio lo scopo di chiarire che il luogo in cui sorge l'obbligazione doganale determina l'autorità competente ai fini della contabilizzazione dell'obbligazione doganale. In tale contesto, nella sentenza 13 dicembre 2007, causa C-526/06, Road Air Logistics Customs (Racc. pag. I-11337, punto 26), la Corte ha dichiarato che l'art. 215 del codice doganale non prevede condizioni preliminari alla nascita di tale obbligazione doganale, ma è invece diretto a determinare la competenza territoriale in materia di recupero dell'importo dell'obbligazione doganale.

188. Dall'art. 454, nn. 2 e 3, del regolamento di applicazione del codice doganale risulta inoltre chiaramente che tale ripartizione di competenze si applica anche in occasione di un trasporto TIR. Pertanto, anche nell'ipotesi di importazione fraudolenta in occasione di un trasporto TIR, è competente a riscuotere i dazi il primo Stato membro di importazione, ovvero lo Stato nel quale nel quale l'infrazione commessa con l'introduzione irregolare, ai sensi dell'art. 202 del codice doganale, è avvenuta senza essere stata scoperta.

2. Competenza a riscuotere le accise

189. Come ho precedentemente rilevato, ai sensi dell'art. 7 della direttiva 92/12 le accise vengono riscalate nello Stato membro in cui i prodotti immessi in consumo in un altro Stato membro sono detenuti a scopo commerciale⁴⁵. Pertanto, nell'ipotesi di importazione fraudolenta nel quadro di un trasporto internazionale di merci, dovrebbe, di regola, ritenersi che le merci introdotte irregolarmente nel territorio sono detenute a scopo commerciale nel territorio dello Stato membro in cui sono state scoperte e sequestrate. In tal caso, ai sensi dell'art. 6, n. 1, in combinato dispo-

sto con l'art. 7, n. 1, della direttiva 92/12 sono competenti a riscuotere l'IVA le autorità dello Stato membro nel quale le merci introdotte irregolarmente nella Comunità sono state scoperte e sequestrate.

190. Qualora il giudice del rinvio dovesse invece ritenere che i prodotti soggetti ad accisa introdotti di contrabbando nel quadro di un trasporto internazionale di merci servivano al fabbisogno personale, ai sensi dell'art. 6 della direttiva 92/12 il primo Stato membro di importazione conserverebbe la competenza a riscuotere le accise, anche se le merci introdotte irregolarmente fossero state scoperte solo in seguito in un altro Stato membro.

191. A parere della Commissione, l'esercizio della competenza a riscuotere ai sensi dell'art. 6, n. 1, in combinato disposto con l'art. 7, n. 1, della direttiva 92/12 da parte di uno Stato membro nel quale l'importazione prosegue, nel caso in cui le merci introdotte irregolarmente siano detenute a scopo commerciale nel suo territorio e in esso siano state scoperte, contravverrebbe al principio generale della proporzionalità. Al riguardo, la Commissione rileva che, in effetti, ai sensi dell'art. 6, n. 2, della direttiva 92/12, l'accisa viene liquidata e riscossa secondo le modalità

45 — V. paragrafi 141 e segg. delle presenti conclusioni.

stabilite da ciascuno Stato membro; nell'esercizio di tale competenza gli Stati membri sarebbero tuttavia tenuti ad osservare il principio di proporzionalità. La Commissione ritiene che riscuotere le accise su merci introdotte irregolarmente che sono state sequestrate e infine distrutte ancora prima di superare il primo ufficio doganale situato ad una frontiera interna della Comunità dello Stato membro in cui prosegue l'importazione violi il detto principio. A sostegno dei propri argomenti la Commissione rinvia, in particolare, alle sentenze *Louloudakis*⁴⁶ e *Landewijck*⁴⁷.

192. L'argomento avanzato dalla Commissione non è convincente.

193. Occorre anzitutto sottolineare che, in un caso come quello oggetto della presente causa, gli argomenti dedotti dalla Commissione, a differenza di quanto essa sostiene, intrinsecamente non contestano in primo luogo la normativa nazionale applicata per la riscossione delle accise ai sensi dell'art. 6, n. 2, della direttiva 92/12, quanto piuttosto la ripartizione fra gli Stati membri della competenza a riscuotere le accise prevista dall'art. 6,

n. 1, in combinato disposto con l'art. 7, n. 1, della direttiva 92/12.

194. Quando le competenti autorità nazionali riscuotono le accise su merci introdotte irregolarmente nella Comunità che sono state scoperte e sequestrate ad una frontiera interna della Comunità, esse esercitano, in linea di principio, la competenza a riscuotere le imposte assegnata loro dalla direttiva 92/12. Laddove la Commissione ritiene sproporzionato l'esercizio di tale competenza, essa non censura tanto la normativa nazionale nel settore delle condizioni non armonizzate per la riscossione e il recupero delle imposte ai sensi dell'art. 6, n. 2, della direttiva 92/12, quanto piuttosto la ripartizione della competenza a riscuotere le imposte prevista dall'art. 6, n. 1, in combinato disposto con l'art. 7, n. 1, della direttiva 92/12⁴⁸.

195. In tal senso, il procedimento principale in esame si distingue per alcuni aspetti

46 — Sentenza 12 luglio 2001, causa C-262/99 (Racc. pag. I-5547).

47 — Sentenza 15 giugno 2006, causa C-494/04 (Racc. pag. I-5381).

48 — Come ha giustamente sottolineato l'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer nelle conclusioni presentate nella causa *van de Water* (citate alla nota 19, paragrafi 48 e seg.), la direttiva 92/12 indica i prodotti che, nell'ambito del diritto comunitario, sono soggetti ad accisa, precisa in quale momento interviene il fatto imponibile ed a partire da quando l'accisa è esigibile. Essa indica anche lo Stato nel quale l'accisa debba essere riscossa e la persona che debba pagarla. Il legislatore comunitario ha voluto che le altre condizioni d'esigibilità, l'aliquota d'imposta e la procedura per la liquidazione ed il pagamento dell'accisa siano quelle in vigore alla data dell'esigibilità nello Stato membro in questione. In altre parole, la fissazione di tali condizioni, aliquota e procedure sono di competenza di ogni Stato membro, a condizione, ben inteso, di rispettare i criteri stabiliti nelle direttive relative al ravvicinamento delle aliquote e delle strutture fiscali.

sostanziali da quello citato dalla Commissione che ha dato luogo alla sentenza 12 luglio 2001, *Louloudakis*⁴⁹. In tale procedimento la Corte era invitata a pronunciarsi solo sulla questione se una normativa nazionale che, in caso di un'infrazione ad un regime stabilito dalle disposizioni di una direttiva, prevede un insieme di sanzioni non armonizzate sia compatibile con il principio di proporzionalità. La sentenza *Louloudakis* verteva quindi sulla valutazione, in base al principio di proporzionalità, delle sanzioni nazionali previste per l'inosservanza delle disposizioni della direttiva, laddove, in mancanza di un'armonizzazione comunitaria in tale ambito, tali sanzioni rientravano nella discrezionalità del legislatore nazionale. La questione non verteva per contro né su una particolare disposizione della direttiva in quanto tale né sulle disposizioni nazionali di attuazione di una siffatta disposizione.

196. La stessa constatazione vale anche per la sentenza *Landewijck*⁵⁰, richiamata dalla Commissione. Tale sentenza aveva segnatamente ad oggetto la proporzionalità del mancato rimborso delle accise in un caso particolare in cui i contrassegni fiscali rilasciati dalle autorità di uno Stato membro erano scomparsi prima di essere apposti. Poiché la direttiva 92/12 non conteneva alcuna disposizione in merito a una tale fattispecie, le relative disposizioni adottate dagli Stati membri, che disciplinavano le conseguenze di una siffatta scomparsa, riguardavano nuovamente un settore non armonizzato della normativa in materia di accise.

197. Come ho già menzionato, nella fattispecie oggetto della presente causa la Commissione contesta, in definitiva, l'esercizio, in quanto tale, delle competenze a riscuotere le imposte di cui agli artt. 6, n. 1, e 7, n. 1, della direttiva 92/12.

198. Con riferimento all'esercizio da parte degli Stati membri di tali competenze disciplinate dalla direttiva 92/12, secondo una giurisprudenza consolidata della Corte dalla struttura della direttiva emerge che le autorità nazionali devono, in ogni caso, vegliare all'effettivo adempimento dell'obbligazione tributaria⁵¹. Ne consegue quindi, per l'interpretazione della direttiva 92/12, che le autorità dello Stato membro competente a riscuotere le accise di cui trattasi ai sensi delle disposizioni della direttiva 92/12 sono tenute ad attuare il recupero.

199. Alla luce delle considerazioni che precedono, concludo che, ai sensi dell'art. 5, n. 1,

49 — Citata alla nota 46.

50 — Citata alla nota 47.

51 — V. sentenza *Cipriani* (citata alla nota 17, punto 46); ordinanza 22 novembre 2001, causa C-80/01, *Michel* (Racc. pag. I-9141, punto 21), nonché sentenza 5 aprile 2001, causa C-325/99, *van de Water* (Racc. pag. I-2729, punto 41).

in combinato disposto con gli artt. 6, n. 1, e 7, n. 1, della direttiva 92/12, è competente a riscuotere l'accisa lo Stato membro nel quale al momento del sequestro sono detenute a scopo commerciale merci soggette ad accisa introdotte irregolarmente nel territorio della Comunità, anche se tali merci sono state sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate al primo ufficio doganale situato all'interno del territorio di tale Stato membro.

202. Concludo pertanto che in un caso in cui merci introdotte irregolarmente nella Comunità siano scoperte e sequestrate in uno Stato membro diverso da quello in cui è avvenuta la prima importazione, il fatto generatore dell'IVA si è verificato e l'IVA è diventata esigibile nello Stato membro in cui le merci sono state introdotte irregolarmente nella Comunità. Di conseguenza, anche per la riscossione dell'IVA sono competenti le autorità di tale Stato membro.

3. Competenza a riscuotere l'IVA

200. In casi come quello oggetto del procedimento principale, dall'art. 7, n. 2, in combinato disposto con l'art. 10, n. 3, della sesta direttiva IVA, si può dedurre quale sia lo Stato membro competente a riscuotere l'obbligazione IVA.

201. Secondo l'art. 7, n. 2, della sesta direttiva IVA, l'importazione di un bene è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene si trova al momento in cui questo entra nella Comunità. Inoltre, il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta di cui all'art. 10, n. 3, della sesta direttiva IVA vengono associati alla nascita dell'obbligazione doganale⁵².

4. Conclusione

203. Alla luce di quanto precede occorre risolvere la quarta questione pregiudiziale dichiarando che è competente a riscuotere i dazi doganali e l'IVA lo Stato membro nel quale le merci sono state irregolarmente introdotte, anche se tali merci sono state scoperte e sequestrate solo dopo essere state trasportate in un altro Stato membro. La competenza a riscuotere l'accisa spetta allo Stato membro nel quale al momento del sequestro le merci introdotte irregolarmente nel territorio della Comunità sono detenute a scopo commerciale.

52 — V. paragrafi 167 e segg. delle presenti conclusioni.

VII — Conclusione

204. Alla luce delle osservazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere come segue le questioni pregiudiziali sottoposte dall'Østre Landsret:

- «1. Un “sequestro” ai sensi dell’art. 233, lett. d), del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario, nella versione modificata dal regolamento (CE) del Parlamento europeo e del Consiglio 13 aprile 1999, n. 955, richiede che all’atto dell’introduzione irregolare nella Comunità le autorità nazionali acquisiscano sulle merci il controllo materiale che consenta loro di trattenerle fino al momento della confisca. La “confisca” di merci ai sensi di tale disposizione presuppone che il proprietario di tali merci o l’avente diritto perdano in modo definitivo il potere di disporne, a prescindere dal fatto che vi sia o meno un passaggio di proprietà in favore dello Stato.

2. Ai sensi dell’art. 5, n. 1, della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, nella versione modificata dalla direttiva del Consiglio 30 dicembre 1996, 96/99/CE, merci introdotte irregolarmente sono sottoposte ad accisa solo a partire dal momento in cui hanno superato la zona in cui si trova il primo ufficio doganale situato all’interno del territorio comunitario. Un sequestro con distruzione delle merci avvenuto prima di questo momento impedisce che l’accisa diventi esigibile. Con il superamento di tale zona, le merci introdotte irregolarmente sono sottoposte ad accisa e, contemporaneamente, l’accisa diventa esigibile ai sensi dell’art. 6, n. 1, della stessa direttiva, senza che un successivo sequestro con distruzione possa determinare l’estinzione o la sospensione dell’obbligazione tributaria.

3. Con riferimento a merci introdotte irregolarmente, ai sensi dell'art. 2, punto 2, in combinato disposto con gli artt. 7 e 10, n. 3, della sesta direttiva IVA, il fatto generatore dell'IVA si verifica solo nel momento in cui le merci hanno superato la zona in cui si trova il primo ufficio doganale situato all'interno del territorio della Comunità. Un sequestro con distruzione delle merci avvenuto prima di tale momento impedisce che si verifichi il fatto generatore dell'imposta. Il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile al superamento di tale zona, senza che un successivo sequestro con distruzione delle merci possa comportare l'estinzione del diritto.

4. Lo Stato membro nel quale le merci sono state irregolarmente introdotte è competente a riscuotere i dazi doganali e l'IVA, anche se tali merci sono state scoperte e sequestrate solo dopo essere state trasportate in un altro Stato membro. La competenza a riscuotere le accise spetta allo Stato membro nel quale al momento del sequestro le merci introdotte irregolarmente nel territorio della Comunità sono detenute a scopo commerciale.»