

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
GEORGES COSMAS

presentate il 28 settembre 2000<sup>1</sup>

Indice

I — Introduzione .....	I- 877
II — Contesto normativo .....	I- 878
III — Fatti .....	I- 887
IV — Questioni pregiudiziali .....	I- 889
V — Soluzioni delle questioni pregiudiziali .....	I- 891
A — Sulla prima questione .....	I- 891
B — Sulla seconda questione .....	I- 895
C — Sulla terza questione .....	I- 899
D — Sulla quarta questione .....	I- 904
E — Sulla quinta questione .....	I- 906
VI — Conclusione .....	I- 909

## I — Introduzione

1. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), il Finanzgericht di Brema (Germania) ha sottoposto alla Corte talune questioni pregiudiziali sull'interpretazione degli artt. 75, 201, n. 1, lett. a), 201, n. 2, 203, n. 1, e 204, n. 1, del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario (in prosieguo: il «codice doganale»)<sup>2</sup>. Le questioni proposte alla Corte

concernono principalmente il momento preciso in cui sorge l'obbligazione doganale all'importazione, le misure che l'autorità doganale deve adottare per regolarizzare la posizione delle merci per le quali non sia stato autorizzato lo svincolo, nonché la facoltà dell'autorità doganale di invalidare d'ufficio o di considerare invalida una dichiarazione già accettata. La Corte è invitata inoltre a pronunciarsi sulla nozione di «sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione» e sulle inosservanze che «non hanno avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato», nonché sulle conseguenze della presentazione di certificati d'origine dai quali derivi il diritto ad un trattamento preferenziale in ordine all'obbligazione doganale.

<sup>1</sup> — Lingua originale: il greco.

<sup>2</sup> — GU L 302, pag. 1.

## II — Contesto normativo

2. Ai sensi dell'art. 37 del codice doganale:

«1. Le merci introdotte nel territorio doganale della Comunità sono sottoposte, fin dalla loro introduzione, a vigilanza doganale. Esse possono essere soggette a controlli da parte delle autorità doganali conformemente alle disposizioni vigenti.

2. Esse restano soggette a tale vigilanza per tutto il tempo eventualmente necessario per determinare la loro posizione doganale e, nel caso di merci non comunitarie e fatto salvo l'articolo 82, paragrafo 1, finché esse non cambino posizione doganale o non siano introdotte in una zona franca o in un deposito franco oppure non vengano riesportate o distrutte ai sensi dell'articolo 182».

3. L'art. 40 del codice doganale così dispone:

«Le merci che, ai sensi dell'articolo 38, paragrafo 1, lettera a), arrivano in un ufficio doganale o in altro designato o autorizzato dall'autorità doganale devono essere presentate in dogana dalla persona

che ha introdotto le merci nel territorio doganale della Comunità o, se del caso, dalla persona che provvede al loro trasporto ad introduzione avvenuta».

4. Ai sensi dell'art. 50 del codice doganale, in attesa di ricevere una destinazione doganale, le merci presentate in dogana acquisiscono la posizione, non appena avvenuta la presentazione, di merci in custodia temporanea. Queste merci sono denominate qui di seguito «merci in custodia temporanea».

5. Inoltre, l'art. 51 di detto codice stabilisce che:

«1. Le merci in custodia temporanea possono essere collocate soltanto nei luoghi autorizzati dall'autorità doganale alle condizioni da esse stabilite.

2. L'autorità doganale può esigere dalla persona che detiene le merci la costituzione di una garanzia per garantire il pagamento di qualsiasi obbligazione doganale che potrebbe sorgere ai sensi degli articoli 203 o 204».

6. L'art. 52 dello stesso codice prevede che:

«Fatto salvo l'articolo 42, le merci in custodia temporanea non possono formare oggetto di manipolazioni diverse da quelle destinate a garantirne la conservazione nello stato in cui originariamente si trovavano, senza modificarne la presentazione o le caratteristiche tecniche».

7. L'art. 62 del codice doganale così dispone:

«1. Le dichiarazioni fatte per iscritto devono essere compilate su un formulario conforme al modello ufficiale all'uopo previsto. Esse devono essere firmate e contenere tutte le indicazioni necessarie per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale le merci sono dichiarate.

2. Devono essere allegati alla dichiarazione tutti i documenti la cui presentazione è necessaria per consentire l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale le merci sono dichiarate».

8. Ai sensi dell'art. 63 dello stesso codice:

«Le dichiarazioni rispondenti alle condizioni di cui all'articolo 62 sono immediatamente accettate dall'autorità doganale, se le merci cui si riferiscono sono presentate in dogana».

9. L'art. 66, n. 1, del codice doganale dispone che:

«Su richiesta del dichiarante, l'autorità doganale invalida una dichiarazione già accettata quando il dichiarante fornisce la prova che la merce è stata dichiarata per errore per il regime doganale indicato nella dichiarazione o che, in seguito a circostanze particolari, non è più giustificato il vincolo della merce al regime doganale per il quale è stata dichiarata.

Tuttavia, quando l'autorità doganale ha informato il dichiarante di voler procedere alla visita delle merci, la richiesta d'invalidare la dichiarazione può essere accolta solo dopo tale visita».

10. L'art. 67 del codice stabilisce che:

«Salvo disposizioni specifiche contrarie, la data da prendere in considerazione per l'applicazione di tutte le disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale le merci sono dichiarate è la data di accettazione della dichiarazione da parte dell'autorità doganale».

11. L'art. 68 del codice così recita:

«Per controllare le dichiarazioni da essa accettate, l'autorità doganale può procedere:

- a) ad una verifica documentale riguardante, nella fattispecie, la dichiarazione e i documenti ad essa allegati. L'autorità doganale può chiedere al dichiarante di presentarle altri documenti per controllare l'esattezza delle indicazioni figuranti nella dichiarazione,
- b) alla visita delle merci e, ove occorra, ad un prelievo di campioni per analisi o per un controllo approfondito».

12. Ai sensi dell'art. 71 del codice doganale:

«1. I risultati della verifica della dichiarazione servono di base per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale al quale le merci sono vincolate.

2. Quando non si proceda alla verifica della dichiarazione, l'applicazione delle disposizioni di cui al paragrafo 1 viene effettuata in base alle indicazioni figuranti nella dichiarazione».

13. L'art. 73 del codice doganale prevede che, fatto salvo l'art. 74, quando siano soddisfatte le condizioni per il vincolo delle merci al regime considerato e sempreché le medesime non formino oggetto di divieti o restrizioni, l'autorità doganale concede lo svincolo non appena le indicazioni contenute nella dichiarazione siano state verificate oppure accettate senza verifica.

14. Inoltre, l'art. 74 di detto codice così stabilisce:

«1. Quando l'accettazione di una dichiarazione in dogana faccia sorgere un'obbligo

zione doganale, lo svincolo delle merci che formano oggetto della dichiarazione può essere autorizzato soltanto se l'importo di tale obbligazione è stato pagato o garantito. Tuttavia, fatto salvo il paragrafo 2, questa disposizione non si applica al regime dell'ammissione temporanea in esenzione parziale dei dazi all'importazione.

2. Quando, in virtù delle disposizioni relative al regime doganale per il quale le merci sono dichiarate, l'autorità doganale chiede la costituzione di una garanzia, lo svincolo delle merci per il regime doganale considerato può essere concesso soltanto dopo la costituzione di tale garanzia».

15. Ai sensi dell'art. 75 del codice doganale:

«Vengono prese tutte le misure necessarie, comprese la confisca e la vendita, per regolarizzare la situazione delle merci:

a) che non hanno potuto essere svincolate:

— perché non è stato possibile intraprendere o proseguirne la visita nei termini stabiliti dall'autorità doganale per motivi imputabili al dichiarante, oppure

— perché non sono stati esibiti i documenti alla cui presentazione è subordinato il loro vincolo al regime doganale dichiarato, oppure

— perché i dazi all'importazione o i dazi all'esportazione, secondo il caso, che avrebbero dovuto essere pagati o garantiti, non lo sono stati nei termini stabiliti, oppure

— perché sono soggette a misure di divieto o di restrizione;

b) (...)».

16. D'altra parte, l'art. 79 del codice doganale così dispone:

«L'immissione in libera pratica attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria.

Essa implica l'applicazione delle misure di politica commerciale, l'espletamento delle altre formalità previste per l'importazione di una merce, nonché l'applicazione dei dazi legalmente dovuti».

17. Ai sensi dell'art. 201 del codice doganale:

18. L'art. 203 di detto codice così stabilisce:

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

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

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

a) all'immissione in libera pratica di una merce soggetta a dazi all'importazione, oppure

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

b) (...).

19. Inoltre, conformemente all'art. 204 del codice doganale:

2. L'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana.

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

a) all'inadempienza di uno degli obblighi che derivano, per una merce soggetta a dazi all'importazione, dalla sua permanenza in custodia temporanea oppure dall'utilizzazione del regime doganale cui è stata vincolata, oppure

3. (...).

b) all'inosservanza di una delle condizioni stabilite per il vincolo di una merce a talè regime o per la concessione di un dazio all'importazione ridotto o nullo a motivo dell'utilizzazione della merce a fini particolari,

20. Infine, l'art. 233 del codice doganale così recita:

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

in casi diversi da quelli di cui all'articolo 203 sempre che non si constati che tali inosservanze non hanno avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato.

a) (...);

b) (...);

2. L'obbligazione doganale sorge quando cessa di essere soddisfatto l'obbligo la cui inadempienza fa sorgere l'obbligazione doganale oppure nel momento in cui la merce è stata vincolata al regime doganale considerato quando si constati, a posteriori, che non era soddisfatta una delle condizioni stabilite per il vincolo della merce al regime o per la concessione di un dazio all'importazione ridotto o nullo a motivo dell'utilizzazione della merce a fini particolari.

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

— la dichiarazione in dogana venga invalidata conformemente all'articolo 66;

3. (...).

(...).

21. L'art. 218, n. 1, del regolamento (CE) della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 (in prosieguo: il «regolamento d'applicazione»)<sup>3</sup>, così stabilisce:

«I documenti da allegare alla dichiarazione in dogana per l'immissione in libera pratica sono i seguenti:

(...);

c) i documenti necessari per l'applicazione di un regime tariffario preferenziale o di qualsiasi altra misura derogativa al regime di diritto comune applicabile alle merci dichiarate;

(...).».

22. L'art. 241 del detto regolamento così recita:

«1. Il dichiarante o la persona da esso designata ad assistere alla visita delle merci fornisce all'autorità doganale l'assistenza

necessaria per facilitarne i compiti. Se l'autorità doganale non ritiene soddisfacente l'assistenza fornita può chiedere al dichiarante di designare un'altra persona in grado di fornirle l'assistenza necessaria.

2. Qualora il dichiarante rifiuti di assistere alla visita delle merci o di designare una persona in grado di fornire l'assistenza ritenuta necessaria dall'autorità doganale, quest'ultima, a meno che non ritenga di poter rinunciare a detta visita, gli impone un termine entro il quale assolvere tale obbligo.

Se alla scadenza di detto termine il dichiarante non ha ottemperato alle ingiunzioni dell'autorità doganale, quest'ultima, ai fini dell'applicazione dell'articolo 75, lettera a), del codice, procede d'ufficio alla visita delle merci, a rischio e a spese del dichiarante, ricorrendo, qualora lo ritenga necessario, all'assistenza di un esperto o di qualsiasi altra persona designata secondo le disposizioni in vigore.

3. Gli accertamenti fatti dall'autorità doganale in occasione della visita effettuata alle condizioni di cui al precedente paragrafo fanno fede come se la visita fosse avvenuta in presenza del dichiarante.

4. In sostituzione delle misure di cui ai paragrafi 2 e 3 l'autorità doganale ha la

<sup>3</sup> — GU L 253, pag. 1.

facoltà di reputare senza effetto la dichiarazione quando non vi sia alcun dubbio che il rifiuto del dichiarante di assistere alla visita delle merci o di designare una persona in grado di fornire l'assistenza necessaria non abbia per oggetto o per effetto di impedirle di constatare un'infrazione alle disposizioni che disciplinano il vincolo delle merci al regime doganale considerato o di sottrarsi all'applicazione delle disposizioni dell'articolo 66, paragrafo 1, o dell'articolo 80, paragrafo 2, del codice».

23. L'art. 243, n. 2, del regolamento d'applicazione così dispone:

«Qualora il dichiarante rifiuti di assistere al prelievo di campioni o di designare a tale scopo una persona o non fornisca all'autorità doganale l'assistenza necessaria per facilitare l'operazione, si applica l'articolo 241, paragrafi 1, 2 e 3».

24. Ai sensi dell'art. 250, nn. 1 e 2, del regolamento d'applicazione:

«1. Quando lo svincolo non possa essere concesso per uno dei motivi di cui all'articolo 75, lettera a), secondo o terzo trattino del codice, l'autorità doganale fissa al dichiarante un termine per regolarizzare la posizione delle merci.

2. Qualora, nei casi di cui all'articolo 75, lettera a), secondo trattino del codice, il dichiarante non abbia presentato i documenti richiesti prima della scadenza del termine di cui al paragrafo 1, la dichiarazione in causa è considerata priva di effetti e l'autorità doganale procede al suo annullamento. Si applica l'articolo 66, paragrafo 3 del codice».

25. L'art. 859 del regolamento d'applicazione così stabilisce:

«Ai sensi dell'articolo 204, paragrafo 1 del codice si ritiene che non abbiano alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerati le seguenti inosservanze, sempreché:

— non costituiscano un tentativo di sottrarre la merce al controllo doganale,

— non rivelino una manifesta negligenza dell'interessato, e

— a posteriori siano espletate tutte le formalità necessarie per regolarizzare la posizione della merce:

(...)

5) nel caso di una merce posta in custodia temporanea o vincolata ad un regime doganale, la sua rimozione non autorizzata quando può essere presentata tal quale all'autorità doganale, su richiesta della medesima;

(...).

26. Ai sensi dell'art. 860 del regolamento d'applicazione:

«Conformemente all'articolo 204, paragrafo 1 del codice, l'autorità doganale ritiene sorta l'obbligazione doganale a meno che la persona reputata debitrice non fornisca la prova che sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 859».

27. Inoltre, secondo il disposto dell'art. 865 del regolamento d'applicazione, «sono considerate sottrazioni di merci al controllo doganale, ai sensi dell'articolo 203, paragrafo 1 del codice, la dichiarazione in dogana di tali merci, qualsiasi altro atto avente eguale effetto giuridico, nonché la presentazione di un qualunque documento per il visto dell'autorità competente, quando tali comportamenti abbiano come conseguenza di erroneamente attribuire alle merci in causa la posizione doganale di merci comunitarie».

28. L'art. 890 del regolamento d'applicazione così stabilisce:

«Se, a sostegno della domanda di rimborso o di sgravio, è presentato un certificato di origine, un certificato di circolazione, un documento di transito comunitario interno o un altro documento appropriato attestante che le merci importate avrebbero potuto, al momento dell'accettazione della dichiarazione di immissione in libera pratica, beneficiare del trattamento comunitario o di un trattamento tariffario preferenziale, l'autorità doganale di decisione dà seguito favorevole a tale domanda sempre che sia debitamente stabilito:

— che il documento così presentato si riferisce specificamente alle merci con-

siderate e che sono soddisfatte tutte le condizioni relative all'accettazione di tale documento;

- che sono soddisfatte tutte le altre condizioni per la concessione del trattamento tariffario preferenziale.

Il rimborso o lo sgravio è effettuato dietro presentazione delle merci. Quando le merci non possono essere presentate all'ufficio doganale di esecuzione, quest'ultimo accorda il rimborso o lo sgravio soltanto se dagli elementi di controllo di cui dispone risulta che il certificato o il documento presentato a posteriori si riferisce senza alcun dubbio alle merci in causa».

29. Con il regolamento (CE) della Commissione 19 dicembre 1994, n. 3254 è stata aggiunta all'art. 900, n. 1, del regolamento d'applicazione, con validità retroattiva dal 1° gennaio 1994, la seguente lettera:

«[Si procede al rimborso o allo sgravio dei dazi all'importazione quando:]

- o) l'obbligazione doganale non sia sorta sulla base dell'articolo 201 del codice e l'interessato possa presentare un certificato d'origine, un certificato di circo-

lazione, un documento di transito comunitario interno o qualsiasi altro documento appropriato attestante che le merci importate avrebbero potuto, qualora fossero state dichiarate per l'immissione in libera pratica, beneficiare del trattamento comunitario o di un trattamento tariffario preferenziale, sempre che siano state soddisfatte le altre condizioni previste dall'articolo 890».

### III — Fatti

30. La D. Wandel GmbH (in prosieguo: la «Wandel»), società a responsabilità limitata, esercita un'attività di spedizione e di deposito internazionali. Il 12 luglio 1994, in qualità di «destinatario autorizzato», riceveva la spedizione di 470 cartoni di châssis televisivi, di 24 cartoni di supporti piani e di 29 cartoni di moduli, effettuata l'11 luglio 1994 con documento di transito T 1 VAB 1 — 1468 presso l'ufficio doganale principale di Amburgo-Waltershof. Il 13 luglio 1994 essa presentava la parte della dichiarazione di transito prevista per l'ufficio doganale di destinazione all'ufficio doganale a tal fine competente di Hohetor, dell'ufficio doganale principale di Brema Est, e dichiarava nel contempo le merci per l'immissione in libera pratica a nome della società Schneider Rundfunkwerke AG di Türkheim.

31. L'ufficio doganale registrava il documento di transito che, ai sensi dell'art. 183, n. 3, del regolamento di applicazione, serve

come dichiarazione sommaria, con il n. GB I 665 ed accettava la dichiarazione doganale registrandola con il n. F 459. Nel contempo il funzionario addetto allo sdoganamento che si era occupato dell'accettazione e del controllo della dichiarazione doganale informava i dipendenti della Wandel presenti all'atto della dichiarazione che le merci dichiarate sarebbero state sottoposte il 14 luglio 1994 a visita doganale nei locali della Wandel, indicati come luogo di custodia ai sensi dell'art. 51, n. 1, del codice doganale.

32. La visita doganale non poteva essere eseguita poiché le merci dichiarate, all'arrivo del funzionario all'uopo incaricato, non si trovavano più sotto la custodia della Wandel, ma erano già state consegnate alla società a nome della quale era stata presentata la dichiarazione, la cui sede si trova nel sud della Germania.

33. L'ufficio doganale principale annotava a penna con inchiostro rosso sul documento amministrativo unico 0779:

«Invalidato (art. 66, n. 1, del codice doganale). Al momento del tentativo di eseguire una visita doganale la spedizione era già stata effettuata, inoltrato al settore D per la redazione di un avviso di accertamento, Wacker».

34. L'ufficio doganale principale considerava il ritiro delle merci dal luogo della

custodia e della prevista visita come una sottrazione al controllo doganale di merci non comunitarie in regime di custodia temporanea e, con avviso d'imposizione del 2 agosto 1994, chiedeva alla Wandel quale soggetto tenuto ad adempiere agli obblighi che derivano, per le merci in custodia temporanea, dall'art. 51 del codice doganale, di versare una somma pari a DEM 34 534,13 per i dazi all'importazione sorti ai sensi dell'art. 203 del codice doganale, nonché un'imposta di DEM 44 344,33, per un ammontare complessivo di DEM 78 878,46. Esso applicava così agli châssis di televisori l'aliquota doganale che si applica ai paesi terzi, indicando che l'applicazione di un'aliquota preferenziale era possibile solo allorché la merce era immessa in libera pratica in modo regolare.

35. Con la sua opposizione, presentata l'11 agosto 1994, la Wandel ammetteva di aver effettivamente disposto delle merci importate ancor prima che venisse eseguito il controllo ordinato. Essa non negava che in seguito a ciò era sorta, ai sensi dell'art. 203, nn. 1 e 3, del codice doganale, un'obbligazione doganale all'importazione. Per gli apparecchi televisivi (châssis di televisori), per i quali l'ufficio doganale principale disponeva dei certificati attestanti il diritto al trattamento preferenziale, presentati con la dichiarazione doganale in base al modulo A, andava però applicato il dazio preferenziale (aliquota nulla) previsto per prodotti originari dell'Indonesia. Successivamente la Wandel sosteneva che l'ufficio doganale principale aveva accettato la domanda di sdoganamento e che esso aveva rinunciato ad un rigetto ai sensi dell'art. 7 della legge tedesca sulla procedura doganale (Zollverfahrensgesetz). Pertanto, esisteva una valida domanda di sdoganamento. Inoltre era dubbio che fosse sorta

un'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 203, nn. 1 e 3, del codice doganale; tutt'al più sarebbe sorta un'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 204, n. 1, del codice doganale. Tuttavia, secondo la Wandel, era dubbio che il ritiro «anticipato» delle merci dalla procedura di deposito avesse avuto conseguenze sul corretto funzionamento della custodia temporanea, poiché con la menzionata domanda di sdoganamento le merci erano state dichiarate per l'immissione, sul piano doganale e fiscale, in libera pratica, né poteva sussistere alcun dubbio, alla luce dei documenti allegati, sull'identità delle merci in questione, dal momento che tali merci erano già state controllate nell'ambito del regime di custodia.

36. Con decisione del 3 gennaio 1995, l'ufficio doganale principale respingeva l'opposizione in quanto infondata. Nella decisione esso sosteneva che la parte oppo- nente aveva disposto delle merci non comunitarie controverse prima della presentazione della dichiarazione doganale. All'atto della presentazione della dichiarazione doganale, le merci non si trovavano più nel luogo designato dalla Wandel in qualità di «destinatario autorizzato» e quindi a quel momento la presentazione delle merci ai sensi dell'art. 63 del codice doganale non era avvenuta. La dichiarazione doganale presentata dalla Wandel a nome della Schneider Rundfunkwerke AG era invalida, poiché essa si riferiva ad una merce non presentata; l'accettazione della dichiarazione doganale da parte dell'ufficio doganale principale, avvenuta in buona fede, non poteva togliere nulla a tale fatto. Pertanto, nel caso di specie, l'obbligazione doganale era sorta non già in forza dell'art. 201, bensì ai sensi dell'art. 203, n. 1, del codice doganale e, conformemente all'art. 203, n. 3, dello stesso codice, di

tale obbligazione doveva rispondere la Wandel. La possibilità, suggerita dalla Wandel, che fosse sorta un'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 204 del codice doganale era esclusa in base alla stessa lettera di tale disposizione, ma in ogni caso non avrebbe condotto ad un risultato diverso. L'applicazione di un dazio preferenziale era esclusa per ogni obbligazione doganale sorta in modo diverso da quanto previsto dall'art. 201 del codice doganale. Peraltro, per quanto riguarda le preferenze tariffarie oggetto della fattispecie, concernenti prodotti di paesi in via di sviluppo, ciò risultava altresì confermato dall'art. 87 del regolamento d'applicazione del codice doganale. Pertanto, agli apparecchi televisivi in causa era stata giustamente applicata l'aliquota prevista per siffatte merci, pari al 14% del loro valore. Riguardo alle altre merci (moduli e supporti piani di cui ai numeri di codice 8529 9070 e 0990 rispettivamente), era fuor di dubbio che non potessero beneficiare di alcun trattamento preferenziale e i dazi all'importazione erano stati calcolati in base all'aliquota di norma applicabile del 7,2% del valore.

37. Il 9 febbraio 1995 la Wandel ha proposto ricorso dinanzi al Finanzgericht di Brema, chiedendo di modificare l'avviso d'imposizione del 2 agosto 1994, quale risultava dalla decisione sull'opposizione datata 3 gennaio 1995, in modo da ridurre l'obbligazione doganale a DEM 2 093,73.

#### IV — Questioni pregiudiziali

38. All'udienza tenutasi il 2 febbraio 1999, il Finanzgericht di Brema (seconda Sezione)

ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 201, n.1, lett. a), in combinato disposto con il suo n. 2, del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario (GUCE L 302, pag. 1), debba essere interpretato nel senso che sorge un'obbligazione doganale all'importazione già se viene ricevuta dall'autorità doganale competente una dichiarazione doganale rispondente ai requisiti dell'art. 62 del codice doganale presentata per l'immissione in libera pratica di merci non comunitarie e l'accettazione viene documentata da una annotazione sui registri doganali.

2) In caso di soluzione in senso affermativo della prima questione:

Se l'art. 75 del codice doganale debba essere interpretato nel senso che l'autorità doganale che ha accettato una tale dichiarazione doganale è legittimata a considerare invalida la dichiarazione, o a invalidarla senza una richiesta del dichiarante rivolta a tal fine, con la conseguenza che un'obbligazione doganale sorta ai sensi dell'art. 201, n. 1, lett. a), del codice doganale va considerata come non sorta o, ai sensi dell'art. 233, lett. c), primo trattino, del codice doganale, è estinta, se le merci dichiarate non

possono essere svincolate al dichiarante poiché prima dell'esecuzione della visita doganale disposta sono state rimosse dal luogo di deposito a tal fine previsto e dall'ambito di competenza dell'autorità doganale.

3) In caso di soluzione in senso negativo della prima questione o di soluzione in senso affermativo della seconda questione:

Se l'art. 203, n. 1, del codice doganale debba essere interpretato nel senso che si configura una sottrazione al controllo doganale qualora le merci non comunitarie dichiarate per l'immissione in libera pratica vengano rimosse dal luogo di custodia e/o di visita previsto, e quindi dall'ambito di competenza territoriale dell'autorità doganale interessata, benché l'autorità doganale avesse disposto una visita doganale.

4) In caso di soluzione in senso affermativo della terza questione:

Se l'art. 204, n. 1, del codice doganale debba essere interpretato nel senso che la rimozione non autorizzata delle merci dal luogo di custodia "non ha avuto in pratica alcuna conseguenza" sul corretto funzionamento della custodia temporanea ove, dopo la rimozione, le merci avessero potuto essere

presentate su richiesta ad un'altra autorità doganale.

## V — Soluzioni delle questioni pregiudiziali

### A — Sulla prima questione

5) Se sia escluso il sorgere di un'obbligazione doganale all'importazione

a) ai sensi dell'art. 201, n. 1, lett. a), in combinato disposto con il suo n. 2, del codice doganale, in caso di mera ricezione della dichiarazione doganale da parte dell'autorità doganale, o

b) ai sensi dell'art. 203, n. 1, del codice doganale, o

c) ai sensi dell'art. 204 del codice doganale

qualora alla dichiarazione doganale ricevuta dall'autorità doganale fossero allegati certificati d'origine formalmente ineccepibili in base al modulo A e per le merci su cui verteva la dichiarazione valesse il dazio preferenziale ad "aliquota nulla"».

39. Con la prima questione pregiudiziale il Finanzgericht di Brema chiede alla Corte di precisare se, nell'ambito delle circostanze di fatto del caso di specie, sorga un'obbligazione doganale all'importazione ai sensi dell'art. 201, nn. 1 e 2, del codice doganale già nel momento in cui il competente ufficio doganale accetta una dichiarazione con riserva di verifica e l'accettazione viene documentata da un timbro sui registri doganali.

40. Innanzi tutto si deve ricordare che, secondo il disposto dell'art. 201 del codice doganale, affinché possa sorgere un'obbligazione doganale all'importazione, occorre che una merce sia stata immessa in libera pratica [n. 1, lett. a)]. In tal caso, si considera sorta l'obbligazione doganale al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana (n. 2).

41. Una prima lettura della suddetta disposizione potrebbe forse condurre alla conclusione a cui perviene la società Wandel nelle sue osservazioni scritte, vale a dire che in ogni caso il momento dell'accettazione formale della dichiarazione, quale prevista

dall'art. 63 del codice doganale<sup>4</sup>, coincide esattamente con il momento sia dell'immissione in libera pratica delle merci, sia del sorgere dell'obbligazione doganale all'importazione.

42. Ritengo tuttavia che la suddetta lettura della disposizione in causa non consenta di cogliere pienamente il carattere dinamico nel tempo sia dell'istituto giuridico dell'immissione in libera pratica, sia di quello della determinazione dell'obbligazione doganale all'importazione. In particolare la suddetta lettura, insistendo sulla registrazione formale dell'accettazione della dichiarazione e sottolineando l'importanza del preciso momento temporale in cui si verifica tale accettazione formale, attribuisce ai menzionati istituti un carattere di momentaneità che ne riduce il senso. Come qui di seguito illustrerò, tali concetti, a seconda delle specifiche circostanze di ogni caso concreto, possono presentare un carattere temporale diverso (sia momentaneo, sia di una certa durata).

43. L'immissione di una merce in libera pratica e la determinazione dell'obbligazione doganale all'importazione sono procedure giuridiche che hanno inizio con la presentazione della relativa dichiarazione (che costituisce altresì domanda di immissione della merce in libera pratica) e l'accettazione formale della stessa, ma che non si concludono affatto con queste.

<sup>4</sup> — Come si evince anche dalla lettera della disposizione in oggetto, l'accettazione della dichiarazione non richiede il controllo dell'esattezza e della veridicità dei dati dichiarati. Essi vengono controllati essenzialmente per quel che concerne i numeri di codice, affinché siano riportati in maniera esatta.

44. Ai sensi dell'art. 79 del codice doganale, l'immissione in libera pratica implica, tra l'altro, l'espletamento delle formalità previste per l'importazione di una merce (tra le quali è logicamente compresa anche l'effettuazione dei controlli doganali ritenuti necessari), nonché l'applicazione dei dazi legalmente dovuti. Pertanto, se detti dazi non sono stati definitivamente confermati ed imposti, non si può parlare di una definitiva immissione in libera pratica delle merci controverse.

45. Del resto, dagli artt. 68, 71 e 73, n. 1, del codice doganale si deduce che l'accettazione formale di una dichiarazione può essere associata, come nel caso di specie, ad un ordine di verifica della dichiarazione stessa da parte dell'autorità doganale. Tale verifica può comprendere l'esame delle merci e, ove occorra, un prelievo di campioni per analisi e un controllo approfondito.

46. Dalla lettera delle succitate disposizioni nonché dalla necessità di garantirne l'effetto utile emerge che, all'atto dell'accettazione senza verifica degli elementi della dichiarazione, non soltanto sorge l'obbligazione doganale, ma ne viene anche determinato in maniera definitiva l'ammontare. Per contro, nel caso di accettazione di una dichiarazione associata all'ordine di verifica delle indicazioni figuranti nella stessa, l'obbligazione doganale sorge certamente sul piano formale, ma non ha carattere definitivo. Fintantoché infatti non saranno controllate le merci e verificate le indicazioni figuranti nella dichiarazione, l'ammontare esatto dell'obbligazione non potrà essere materialmente e definitivamente stabilito e confermato. Di conseguenza, occorre prendere atto che in questa

seconda ipotesi, fintantoché non si sarà effettuata la verifica dei dati della dichiarazione, i dazi doganali legalmente dovuti non sono liquidati definitivamente<sup>5</sup>, e pertanto le merci controverse non potranno essere considerate come definitivamente immesse in libera pratica.

47. In altri termini, la definitiva immissione in libera pratica presuppone l'esatta determinazione della natura e dell'ammontare dell'obbligazione doganale. Nel caso in cui questa determinazione venga sostanzialmente subordinata alla riserva di verifica della dichiarazione e, specificamente, del controllo delle merci, allora l'immissione in libera pratica delle stesse diventa definitiva soltanto dopo che sia stato ultimato il controllo disposto al fine di verificare i dati della dichiarazione.

48. Questa constatazione non contrasta con la lettera dell'art. 201, n. 2, del codice doganale. Tale disposizione, in base alla quale l'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione formale della dichiarazione, non significa che il riconoscimento e l'imposizione dell'obbligazione e, di conseguenza, l'immissione in libera

pratica delle merci controverse divengano definitive sempre allo stesso momento. Al contrario, alla luce dell'art. 67 del codice doganale, occorre interpretarla nel senso che, per ragioni di certezza del diritto, l'obbligazione doganale dovrà essere calcolata sulla base del regime giuridico in vigore alla data di accettazione formale della dichiarazione, a prescindere dalla data in cui l'obbligazione stessa venga determinata in via definitiva<sup>6</sup>.

49. Da quanto precede si deduce che non si può parlare di definitivo riconoscimento di un'obbligazione doganale se non si è ancora concluso il controllo delle merci disposto al fine di verificare i dati della dichiarazione. Il definitivo riconoscimento è subordinato in sostanza alla condizione sospensiva del suddetto controllo. Finché non venga effettuato ed ultimato tale controllo, il riconoscimento condizionato dell'obbligazione doganale non può produrre effetti giuridici.

50. Nel caso di specie la competente autorità doganale, nell'accettare formalmente la dichiarazione mediante una annotazione sui registri doganali, si è riservata di controllare le merci controverse il 14 luglio 1994 nei locali della Wandel, considerati ai sensi di legge come luogo di custodia delle merci. Poiché il controllo non è stato possibile in quanto le merci, che si trova-

5 — A tale riguardo, occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 71, n. 1, del codice doganale, i risultati della verifica della dichiarazione servono di base per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale al quale le merci sono vincolate.

Certamente, il n. 2 di detto articolo stabilisce che, quando non si proceda alla verifica della dichiarazione, l'applicazione delle disposizioni di cui al n. 1 viene effettuata in base alle indicazioni figuranti nella dichiarazione. E tuttavia evidente che tale disposizione vale soltanto nel caso in cui la mancata effettuazione del controllo delle merci e della verifica della dichiarazione vada imputata all'autorità doganale. Qualora si accettasse l'applicazione di tale norma anche nel caso in cui la mancata effettuazione del controllo vada imputata al dichiarante, quest'ultimo avrebbe la facoltà, rimuovendo le merci, di rendere lettera morta la disposizione che prevede la possibilità di controllare le merci come presupposto per il loro sdoganamento.

6 — V., in particolare, sentenza 24 settembre 1998, causa C-413/96, Sportgoods (Racc. pag. I-5285, punti 23-25).

vano ancora in regime di custodia temporanea, erano state rimosse dalla Wandel senza il consenso dell'ufficio doganale<sup>7</sup>, la determinazione definitiva dei dazi dovuti ai sensi dell'art. 201 del codice doganale non è stata possibile. Di conseguenza, il riconoscimento, con riserva di verifica, dell'obbligazione doganale all'importazione ai sensi dell'art. 201 del codice doganale non ha potuto produrre alcun effetto giuridico per il mancato verificarsi — in sostanza per la vanificazione — della condizione consistente nella verifica della dichiarazione e nella definitiva determinazione della natura e dell'ammontare della suddetta obbligazione. Pertanto, le merci non sono state definitivamente immesse in libera pratica né hanno potuto essere svincolate<sup>8</sup>.

quale era subordinato alla condizione sospensiva sopra menzionata, non è mai sorta. Questo effetto giuridico discende dai principi generali che disciplinano la portata ed il ruolo delle condizioni sospensive, spesso associate al riconoscimento di diritti e doveri. Da un punto di vista concettuale, esso si distingue sia dal caso di invalidazione della dichiarazione, previsto dall'art. 66 del codice doganale, concernente la validità dell'accettazione formale della dichiarazione e non già il definitivo riconoscimento dell'obbligazione doganale, sia dal caso di estinzione dell'obbligazione doganale, previsto dagli artt. 233 e 234 dello stesso codice ed il cui presupposto è che l'obbligazione sia diventata definitiva.

51. Il mancato verificarsi — in sostanza la vanificazione — della condizione sospensiva di controllo delle merci e di verifica dei dati figuranti nella dichiarazione, specie quando è imputabile al dichiarante, deve pertanto produrre come effetto che l'obbligazione doganale di cui all'art. 201, n. 1, del codice doganale, il riconoscimento della

52. Sulla base di quanto precede, alla prima questione pregiudiziale si deve rispondere che l'art. 201, n. 1, lett. a), del codice doganale, in combinato disposto con il suo n. 2, dev'essere interpretato nel senso che un'obbligazione doganale all'importazione non si considera sorta se, per ragioni imputabili al dichiarante e consistenti nel fatto che le merci in regime di custodia temporanea sono state rimosse senza l'autorizzazione dell'autorità doganale, non si sia verificata — in sostanza sia stata vanificata — la condizione sospensiva consistente nel controllo delle merci controverse, connessa all'accettazione, con riserva di verifica da parte del competente ufficio doganale, di una dichiarazione rispondente ai requisiti di cui all'art. 62 del codice doganale, presentata per l'immissione in libera pratica di merci non comunitarie, e l'accettazione sia stata documentata da una annotazione sui registri doganali.

7 — Il giudice a quo, cui spetta la valutazione delle circostanze di fatto della causa a qua e dell'opportunità di proporre le questioni pregiudiziali, rileva nell'ordinanza di rinvio: «Le merci controverse avevano ancora la posizione di merci in custodia temporanea quando, prima dell'esecuzione della visita doganale, erano state rimosse dalla ricorrente, senza il consenso dell'ufficio doganale, dagli spazi della ditta autorizzati ai sensi dell'art. 51 del codice doganale come luogo di custodia, designato nel contempo, ai sensi dell'art. 239 del regolamento d'esecuzione del codice doganale, come luogo della visita doganale».

8 — Al riguardo, merita rilevare che il caso di specie non rientra nel campo di applicazione dell'art. 82 del codice doganale. Benché il controllo delle merci sia connesso, nella fattispecie, al regime tariffario preferenziale cui dette merci dovrebbero essere soggette, si tratta tuttavia di un controllo disposto al fine di stabilire i dazi dovuti e non ha nulla a che vedere con i controlli che possono essere effettuati nell'ambito di applicazione dell'art. 82 del codice doganale, relativo alle merci che, immesse in libera pratica con un dazio all'importazione ridotto o nullo a motivo della loro utilizzazione per fini particolari, restano soggette a vigilanza doganale.

B — *Sulla seconda questione*

53. Con la seconda questione pregiudiziale, il Finanzgericht di Brema chiede alla Corte di precisare se, in caso di soluzione in senso affermativo della prima questione pregiudiziale, l'art. 75 del codice doganale debba essere interpretato nel senso che l'autorità doganale che ha accettato una dichiarazione, come nel caso di specie, è legittimata a considerare invalida tale dichiarazione o ad invalidarla senza una richiesta del dichiarante rivolta a tal fine, con la conseguenza che un'obbligazione doganale sorta ai sensi dell'art. 201, n. 1, lett. a), del codice doganale va considerata come non sorta o, ai sensi dell'art. 233, lett. c), primo trattino, del codice doganale, come estinta, se le merci dichiarate non possono essere svincolate al dichiarante poiché prima dell'esecuzione della visita doganale disposta sono state rimosse dal luogo di deposito e dall'ambito di competenza territoriale dell'autorità doganale.

54. Ritengo anzitutto opportuno svolgere due osservazioni preliminari.

In primo luogo, la risposta alla seconda questione pregiudiziale, che riguarda in sostanza il problema di carattere generale della competenza dell'autorità doganale ad invalidare d'ufficio una dichiarazione già accettata, dev'essere data tenendo conto della soluzione proposta per la prima questione pregiudiziale, senza tuttavia che tale soluzione possa qualificarsi come affermativa o negativa nel senso in cui l'intende

il giudice a quo che ha sollevato le questioni pregiudiziali.

In secondo luogo, come giustamente osserva la Commissione, va preliminarmente ricordato che la Corte, nell'ambito dell'art. 177 del Trattato, non è competente ad applicare la norma comunitaria ad una fattispecie concreta, ma soltanto a fornire al giudice nazionale gli elementi di interpretazione del diritto comunitario che possono essergli utili nella valutazione degli effetti di una norma di diritto nazionale<sup>9</sup>.

55. L'art. 75 del codice doganale fa parte del titolo IV, capitolo 2, parte A del codice stesso e, in particolare, delle disposizioni che disciplinano la «procedura normale» di vincolo delle merci ad un regime doganale. D'altra parte, nella formulazione dell'art. 75 si fa riferimento a «misure», tra cui sono comprese anche la confisca o la vendita, per regolarizzare la situazione delle merci che continuano a rimanere negli spazi di competenza dell'ufficio doganale sia «perché non hanno potuto essere svincolate» [lett. a)], sia perché «non sono state rimosse entro un termine ragionevole dopo la concessione dello svincolo» [lett. b)].

56. Pertanto, come giustamente osserva il governo finlandese, tale articolo non si

<sup>9</sup> — V., a titolo indicativo, sentenza 25 febbraio 1999, causa C-86/97, *Trans-Ex-Import* (Racc. pag. I-1041, punto 15).

applica a casi «non normali», come quello in cui le merci siano state rimosse dal luogo di custodia previsto prima che venisse eseguita la visita disposta. Parimenti, non risulta applicabile neppure quando si tratti di adottare misure concernenti non già le merci, bensì la validità della dichiarazione ad esse relativa o, in generale, la sorte dell'obbligazione doganale.

57. A tale riguardo, occorre rilevare che l'art. 66 del codice doganale stabilisce che l'autorità doganale può invalidare una dichiarazione già formalmente accettata soltanto per ragioni particolari o in circostanze particolari, tra cui specificamente la richiesta in tal senso da parte del dichiarante. Detto articolo non prevede quindi che l'autorità doganale possa d'ufficio invalidare o considerare priva di effetto la dichiarazione. Esso determina inoltre il regime applicabile nel caso di accettazione formale della dichiarazione con riserva di verifica dei dati, precisando che: «quando l'autorità doganale ha informato il dichiarante di voler procedere alla visita delle merci, la richiesta di invalidare la dichiarazione può essere accolta solo dopo tale visita».

58. Come indicato nell'ordinanza di rinvio, nel caso di specie, dopo la constatazione che la visita doganale non poteva essere eseguita, poiché le merci dichiarate all'arrivo del funzionario incaricato non si trovavano più sotto la custodia della ricorrente, l'ufficio doganale competente annotava sul documento di dichiarazione: «Invalidato (art. 66, n. 1, del codice doganale). Al momento del tentativo di eseguire

una visita doganale la spedizione era già stata effettuata, inoltrato al settore D per la redazione di un avviso d'imposizione, Wacker».

59. Tenuto conto delle citate condizioni di applicazione di cui all'art. 66 del codice doganale, appare evidente che l'ufficio doganale ha errato nel basarsi sulla disposizione di tale articolo per invalidare la dichiarazione, in quanto da nessun elemento del fascicolo relativo al caso di specie risulta che il dichiarante avesse presentato una richiesta in tal senso, quale prevista dal suddetto articolo.

60. Del resto, è evidente che, in ogni caso, l'art. 75 del codice doganale non potrebbe costituire la base giuridica per l'adozione del provvedimento di invalidazione della dichiarazione, in quanto non ricorrono le condizioni generali di applicazione di tale articolo e, in particolare, in quanto l'invalidazione della controversa dichiarazione non costituisce, nel caso specifico, una misura volta a regolarizzare la situazione delle merci rimaste in custodia negli spazi doganali all'uopo previsti.

61. A questo punto, occorre rilevare che il caso non rientra neppure nell'ambito di applicazione dell'art. 233, lett. c), primo trattino, del codice doganale, né degli artt. 241, n. 4, 243, n. 2, o 250, n. 2, del regolamento d'applicazione.

62. L'art. 233, lett. c), primo trattino, del codice doganale, stabilisce che l'obbligazione doganale si estingue quando, per le merci dichiarate per un regime doganale comportante l'obbligo di pagare i dazi, la dichiarazione in dogana venga invalidata conformemente all'art. 66 dello stesso codice. Tuttavia, come già detto, nel caso di specie non vi sono i presupposti per invalidare la dichiarazione sulla base dell'art. 66.

63. L'art. 241, n. 4, del regolamento d'applicazione prevede che, qualora il dichiarante rifiuti di assistere alla visita delle merci o di designare una persona in grado di fornire l'assistenza ritenuta necessaria dall'autorità doganale, quest'ultima ha la facoltà di reputare senza effetto la dichiarazione quando non vi sia alcun dubbio che il rifiuto del dichiarante di assistere alla visita delle merci o di designare una persona in grado di fornire l'assistenza necessaria non ha per oggetto o per effetto di impedirle di constatare un'infrazione alle disposizioni che disciplinano il vincolo delle merci al regime doganale considerato o di sottrarsi all'applicazione delle disposizioni dell'art. 66, n. 1, o dell'art. 80, n. 2, del codice. Nel caso di specie, non vi è rifiuto del dichiarante di assistere alla visita delle merci o di designare a tal fine una persona e pertanto non ricorrono le condizioni per l'applicazione di detto articolo.

64. Per le stesse ragioni, non si potrebbe neppure applicare l'art. 243, n. 2, del regolamento d'applicazione, il quale prevede disposizioni analoghe a quelle dell'art. 241 dello stesso regolamento in caso di rifiuto del dichiarante di fornire all'autorità doganale

l'assistenza necessaria al momento del prelievo di campioni.

65. D'altro canto, è evidente che, nel caso di specie, non si pone neppure la questione di applicare l'art. 250, n. 2, del regolamento d'applicazione, ai sensi del quale, qualora, nei casi di cui all'art. 75, lett. a), secondo trattino, del codice doganale, il dichiarante non abbia presentato i documenti richiesti, la dichiarazione può essere considerata priva di effetti o annullata. A questo riguardo, dal fascicolo della causa principale non emergono elementi da cui risulti che la Wandel abbia ommesso di presentare i documenti richiesti.

66. Su questo punto, occorre comunque rilevare che sarebbe paradossale che si potesse, sulla base delle suddette disposizioni, annullare o dichiarare priva di effetti una dichiarazione quando il dichiarante semplicemente non assista al controllo delle merci o quando non presenti i documenti richiesti e non si potesse invece mettere in causa la dichiarazione quando le merci siano state rimosse senza consenso dell'autorità doganale ed il controllo delle stesse sia così reso impossibile per ragioni imputabili al dichiarante.

67. Di fatto, come rilevato giustamente dal giudice a quo, appare dubbio che l'autorità doganale, conformemente alle disposizioni dell'art. 71, n. 2, del codice doganale, sia tenuta a fissare i dazi in base al contenuto della dichiarazione, benché essa avesse disposto una visita doganale per il controllo

dell'origine preferenziale delle merci e tale visita doganale non fosse stata eseguita per motivi imputabili al dichiarante.

68. Prima facie, si potrebbe sostenere che tale osservazione del giudice a quo potrebbe giustificare, nel caso di specie, l'applicazione per analogia — o meglio l'applicazione a *minus ad maius* — delle disposizioni di cui sopra, che prevedono l'invalidazione o l'annullamento della dichiarazione formalmente accettata. Tuttavia, il carattere tecnico di tali disposizioni rende in pratica difficile una siffatta applicazione, in quanto si pongono diversi problemi specifici. Ad esempio, non è affatto chiaro se l'autorità doganale sia tenuta ad invalidare la dichiarazione o semplicemente ne abbia facoltà quando, a motivo della rimozione delle merci ad opera del dichiarante, senza l'autorizzazione dell'ufficio doganale, non sia possibile effettuare il controllo delle merci che era stato disposto al fine di verificare la dichiarazione. Inoltre, ci si può chiedere se la suddetta autorità doganale debba, prima di invalidare la dichiarazione, disporre il rientro delle merci<sup>10</sup>. Difficilmente la Corte potrebbe risolvere tali questioni senza procedere ad un inedito lavoro legislativo che non si addice al suo ruolo giudicante.

69. D'altra parte, l'applicazione per analogia delle citate disposizioni, che prevedono l'invalidazione o l'annullamento della dichiarazione, non sembra necessaria nel caso di specie, in quanto non costituisce una condizione *sine qua non* per l'imposizione dell'obbligazione doganale, che può essere fatta valere non già ai sensi del-

l'art. 201, n. 1, lett. a), ma ai sensi di altra disposizione del codice doganale, come ad esempio dell'art. 203, n. 1. Al riguardo, ritengo che la dottrina generale delle condizioni sospensive, sulla quale si è basata l'analisi della prima questione pregiudiziale, possa altresì costituire un valido fondamento giuridico per l'analisi della seconda questione. Come ho già osservato, il mancato verificarsi — in sostanza la vanificazione — della condizione sospensiva consistente nel controllo delle merci e nella verifica della dichiarazione formalmente accettata ha prodotto quale effetto che l'obbligazione doganale dovuta non è stata fissata in via definitiva ai sensi dell'art. 201, n. 1, lett. a) del codice doganale e, di conseguenza, che tale obbligazione si deve considerare come mai sorta. Da questo fatto, a sua volta, discende che può essere nata un'obbligazione doganale distinta sulla base di un'altra disposizione del codice doganale, senza che ciò comporti un illecito cumulo di due differenti regimi doganali per le stesse merci.

70. A questo punto, si potrebbe certamente obiettare che, prima di riconoscere l'obbligazione doganale come mai sorta ai sensi dell'art. 201, n. 1, lett. a), del codice doganale, l'autorità doganale avrebbe dovuto adottare quelle misure che, teoricamente, avrebbero potuto rendere ancora possibile il verificarsi della condizione sospensiva del controllo delle merci. A questo riguardo, la *Wandel* fa valere che, nell'ambito dell'applicazione dell'art. 75 del codice doganale, è escluso che la dichiarazione possa essere considerata priva di effetti, ma sarebbe stato legittimo ed appropriato che alla *Wandel* venisse ordinato di presentare senza indugio le merci, affinché il controllo disposto potesse essere effettuato.

10 — V. *infra*, paragrafi 72 e 73 delle presenti conclusioni.

71. A mio avviso, tale obiezione non può essere accolta per le due ragioni seguenti.

72. In primo luogo, da nessuna disposizione specifica e da nessun principio generale si desume che la competente autorità doganale debba dissuadere il dichiarante dal non rispettare — in sostanza vanificare — la condizione sospensiva alla quale è subordinato il definitivo riconoscimento dell'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 201 del codice doganale. Non sarebbe particolarmente utile tenere conto dello spirito dei citati artt. 241, n. 4<sup>11</sup>, e 250, nn. 1 e 2<sup>12</sup>, del regolamento d'applicazione, o applicare eventualmente per analogia tali disposizioni poiché, se è vero che l'art. 250, nn. 1 e 2, prevede espressamente che l'autorità doganale fissi al dichiarante un termine per regolarizzare la posizione delle merci prima di procedere all'annullamento della dichiarazione, tuttavia nell'ambito della disposizione di cui all'art. 241, n. 4, nulla osta a che l'autorità doganale invalidi la dichiarazione anche senza tentare di far sì che il dichiarante sani le infrazioni commesse.

73. In secondo luogo e più specificamente, è inammissibile che l'amministrazione doganale sia tenuta o abbia la facoltà di adottare misure per regolarizzare azioni o omissioni del dichiarante che producono specifici effetti giuridici sulla base di un'altra disposizione del codice doganale o di altro testo normativo. In particolare, se la rimozione non autorizzata delle merci costituisce una « sottrazione al controllo

doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione » o una « inadempienza di uno degli obblighi che derivano, per una merce soggetta a dazi all'importazione, dalla sua permanenza in custodia temporanea »<sup>13</sup>, la competente autorità doganale non può adottare misure atte ad escludere o a ritardare l'applicazione delle disposizioni di cui agli artt. 203 e 204 del codice doganale o di qualsivoglia altra disposizione normativa in base alla quale dalla suddetta rimozione delle merci derivino effetti giuridici.

74. Pertanto, alla luce delle osservazioni già svolte, alla seconda questione pregiudiziale sollevata dal giudice a quo si deve rispondere che l'art. 75 del codice doganale dev'essere interpretato nel senso che l'autorità doganale che ha accettato una dichiarazione non è legittimata a considerare invalida tale dichiarazione o ad invalidarla quando, come nel caso di specie, le merci oggetto della dichiarazione non possano essere svincolate al dichiarante perché prima dell'esecuzione della visita doganale disposta le merci sono state rimosse dal luogo di custodia previsto e dall'ambito di competenza territoriale dell'autorità doganale.

### C — Sulla terza questione

75. Con la terza questione pregiudiziale il Finanzgericht di Brema chiede se, per il

11 — V. supra, paragrafi 22 e 23 delle presenti conclusioni.

12 — V. supra, paragrafi 24 e 65 delle presenti conclusioni.

13 — V., al riguardo, l'analisi della terza e quarta questione, infra, paragrafi 75 e seguenti, delle presenti conclusioni.

caso in cui non sia sorta alcuna obbligazione doganale ai sensi dell'art. 201, n. 1, lett. a), del codice doganale (o in cui essa, dopo essere sorta, si consideri come estinta), l'art. 203, n. 1, dello stesso codice debba essere interpretato nel senso che si configura una sottrazione al controllo doganale qualora le merci non comunitarie dichiarate per l'immissione in libera pratica vengano rimosse dal luogo di custodia e/o di visita previsto, e quindi dall'ambito di competenza territoriale dell'autorità doganale interessata, benché l'autorità doganale avesse disposto una visita doganale. Inoltre, il giudice a quo chiede più precisamente se la sottrazione delle merci alla vigilanza doganale debba essere valutata sulla base di dati oggettivi o se occorra che vi sia stata una specifica intenzione in tal senso.

76. Conformemente all'art. 37 del codice doganale, le merci non comunitarie introdotte nel territorio della Comunità sono sottoposte, fin dalla loro introduzione, a vigilanza doganale e vi restano soggette finché non cambino posizione doganale o non siano introdotte in una zona franca o in un deposito franco, oppure non vengano riesportate o distrutte ai sensi dell'art. 182.

77. Inoltre, secondo il disposto dell'art. 50 del codice doganale, in attesa di ricevere una destinazione doganale, le merci presentate in dogana acquisiscono la posizione, non appena avvenuta la presentazione, di merci in custodia temporanea. Ai sensi dell'art. 51 dello stesso codice, tali merci possono essere collocate soltanto nei luoghi autorizzati dall'autorità doganale alle condizioni da essa stabilite. Infine, l'art. 52 di detto codice stabilisce che le

merci in custodia temporanea non possono formare oggetto di manipolazioni diverse da quelle destinate a garantirne la conservazione nello stato in cui originariamente si trovavano, senza modificarne la presentazione o le caratteristiche tecniche, fatto salvo però l'art. 42, in forza del quale le merci possono, con l'autorizzazione dell'autorità doganale, formare oggetto di ispezioni o di prelevamento di campioni al fine di assegnare loro una destinazione doganale.

78. Nel caso di specie, come è stato sottolineato nell'ambito della risposta alla prima questione pregiudiziale, dal momento che non era stato effettuato il controllo disposto, le merci non erano state definitivamente immesse in libera pratica, ma si trovavano ancora in posizione di custodia temporanea. Inoltre, esse restavano soggette al regime di vigilanza doganale in quanto non era definitivamente cambiata la loro posizione doganale.

79. Ne deriva innanzi tutto che, ove si reputi ricorrere nella fattispecie una sottrazione al controllo doganale, risulterebbe logico applicare l'art. 203, n. 1, del codice doganale, ai sensi del quale l'obbligazione doganale sorge in seguito alla sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione.

80. D'altronde, la possibilità di applicare tale disposizione è prevista dall'art. 51, n. 2, del codice doganale, in base al quale

l'autorità doganale può esigere dalla persona che detiene le merci in custodia temporanea la costituzione di una garanzia per garantire il pagamento di qualsiasi obbligazione doganale che potrebbe sorgere ai sensi degli artt. 203 o 204.

81. D'altro canto, occorre ricordare che, poiché prima della rimozione delle merci dal luogo di custodia doganale non era stato effettuato il controllo disposto, cosicché l'obbligazione doganale di cui all'art. 201, n. 1, lett. a), del codice doganale poteva essere considerata come mai sorta, appare plausibile in linea di principio che un'obbligazione doganale sia sorta ai sensi dell'art. 203, n. 1, del codice doganale, senza che vi sia il rischio di un illecito cumulo di due differenti regimi doganali per le stesse merci<sup>14</sup>.

82. Nel caso di specie occorre ancora valutare se una rimozione delle merci dal luogo di custodia temporanea, come quella effettuata dalla Wandel, possa essere considerata come «sottrazione al controllo doganale di una merce soggetta a dazi all'importazione».

83. Ma in quali casi si configura una tale «sottrazione» al controllo doganale ai sensi dell'art. 203 del codice doganale?

84. Condivido quanto osservano il giudice a quo<sup>15</sup>, la Commissione<sup>16</sup> e la Wandel<sup>17</sup> facendo riferimento alla dottrina o alla giurisprudenza degli Stati membri, vale a dire che si configura una sottrazione al controllo doganale ai sensi dell'art. 203, n. 1, del codice doganale allorquando un'azione o un'omissione determina un effetto tale per cui l'autorità doganale si trova nell'assoluta impossibilità di avere accesso alle merci — mentre inizialmente ciò le era possibile — e, di conseguenza, nell'impossibilità di portare a compimento alcune specifiche misure di vigilanza doganale da essa già avviate. Come rileva la Commissione, un tipico esempio di sottrazione alla vigilanza doganale è costituito dalla rimozione delle merci dal luogo di custodia temporanea.

85. A tale riguardo, occorre tuttavia ricordare che l'art. 865 del regolamento d'applicazione stabilisce che: «[s]ono considerate sottrazioni di merci al controllo doganale, ai sensi dell'art. 203, paragrafo 1 del codice, la dichiarazione in dogana di tali merci, qualsiasi altro atto avente eguale effetto giuridico, nonché la presentazione di un qualunque documento per il visto dell'autorità competente, quando tali comportamenti abbiano come conseguenza di erroneamente attribuire alle merci in causa la posizione doganale di merci comunitarie».

86. In base a tale disposizione, sembra configurarsi una sottrazione al controllo doganale, ai sensi dell'art. 203, n. 1, del codice doganale, soltanto nei casi in cui si

15 — V. ordinanza di rinvio, pag. 21.

16 — V. punto 25 delle osservazioni scritte della Commissione.

17 — V. osservazioni scritte della Wandel, pag. 13.

14 — V. supra, paragrafo 69 delle presenti conclusioni.

cerchi attraverso un qualsiasi documento (dichiarazione doganale o altro atto avente eguale effetto giuridico, nonché presentazione di un qualunque documento per il visto dell'autorità competente) di erroneamente attribuire alle merci in causa la posizione doganale di merci comunitarie, in modo tale da sottrarre subito dette merci al controllo doganale previsto per le merci non comunitarie introdotte nella Comunità.

87. Tuttavia, occorre riconoscere che la disposizione di cui all'art. 865 del regolamento d'applicazione non procede ad una definizione esaustiva delle situazioni che possono rientrare nella nozione di sottrazione al controllo doganale ai sensi dell'art. 203, n. 1, del codice doganale, ma cita semplicemente, a titolo indicativo ed accessorio, taluni casi specifici in cui si configura una tale sottrazione.

88. Riconoscere a questi casi un carattere esaustivo sarebbe contrario al senso, del tutto manifesto, della disposizione dell'art. 203, n. 1, del codice doganale<sup>18</sup>. Sembra infatti indubbio che l'ambito di applicazione di tale disposizione si estende non soltanto alle azioni intese ad eludere il controllo doganale contemplate dall'art. 865 del regolamento d'applicazione, ma anche a tutte le azioni o omissioni il cui effetto sia di impedire all'autorità doganale l'accesso alle merci controverse e, in particolare, il compimento della vigilanza doganale

già avviata con l'adozione di specifiche misure.

89. Infine, occorre osservare che la sottrazione al controllo doganale di cui all'art. 203, n. 1, del codice doganale non sembra presupporre la volontà soggettiva di eludere la misura di vigilanza doganale. Come giustamente osservato dal governo finlandese, l'obiettivo della legislazione doganale è soprattutto quello di imporre i dazi previsti sulla base di criteri oggettivi. Lo scopo particolare per cui il dichiarante ha rimosso le merci dal luogo di custodia temporanea non ha alcuna incidenza sulla nascita di un'obbligazione doganale. Può invece assumere rilevanza per quanto riguarda il calcolo dell'eventuale sanzione amministrativa o penale.

90. Come risulta dall'ordinanza di rinvio, nel caso di specie l'autorità doganale aveva disposto che venisse effettuato, in una data precisa (14 luglio 1994) e nei locali della ricorrente, il controllo delle merci, le quali restavano soggette al regime di vigilanza doganale e di custodia temporanea.

91. La visita doganale non si è potuta eseguire, perché all'arrivo del funzionario incaricato le merci dichiarate non si trovavano più nel luogo di custodia della ricorrente, ma erano già state consegnate alla società a nome della quale era stata presentata la dichiarazione. Il giudice a quo

18 — Al riguardo, occorre rilevare che la Commissione è autorizzata ad adottare tutti i provvedimenti necessari o utili per l'attuazione della disciplina di base del codice doganale, purché essi non siano contrastanti con tale disposizione. V., in proposito, sentenza 11 novembre 1999, causa C-48/98, Firma Söhl & Söhlke (Racc. pag. I-7877, punti 36 e 37).

non afferma tuttavia che la Wandel ha sottratto deliberatamente le merci controverse alla vigilanza temporanea.

92. Alla luce dell'analisi che precede, sembra in effetti configurarsi, nel caso di specie, una sottrazione al controllo doganale di una merce ai sensi dell'art. 203, n. 1, del codice doganale. Da un lato, era già entrato in vigore il regime di vigilanza doganale nell'ambito del quale era stata disposta la specifica misura del controllo doganale delle merci. Dall'altro, la rimozione delle merci ha evidentemente reso impossibile all'autorità doganale l'accesso a queste ultime e, di conseguenza, ha impedito che la vigilanza doganale venisse portata a compimento mediante l'esecuzione del controllo disposto.

93. A tale riguardo, si potrebbe certamente sostenere, in linea con le argomentazioni della Wandel, che, anche se le merci sono state rimosse dallo spazio doganale previsto, non può configurarsi una sottrazione al controllo doganale, in quanto le merci in causa erano state oggetto di dichiarazione formalmente corretta e l'autorità doganale era in possesso di tutti i relativi documenti. Secondo la Wandel, la rimozione anticipata costituirebbe dunque soltanto una semplice inosservanza in ordine all'esecuzione di una misura doganale.

94. Tuttavia, ritengo che la suddetta interpretazione dei fatti per il caso di specie non

possa essere convincente. Da un lato, il fatto che fosse già stata presentata la dichiarazione delle merci controverse certamente esclude la volontà di sottrarre sin dall'inizio le merci al controllo doganale, ma non esclude la sottrazione ad una vigilanza che era già cominciata e che non è stato più possibile portare a termine. Dall'altro, nel caso di specie non si tratta di una semplice inadempienza di uno degli obblighi che derivano dalla permanenza delle merci in custodia temporanea — il che, a certe condizioni, potrebbe giustificare l'applicazione dell'art. 204, n. 1, lett. a), del codice doganale — ma si tratta di una rimozione delle merci che, precludendo all'autorità doganale qualsiasi possibilità di accesso alle stesse, impedisce di conseguenza e più in generale l'effetto utile di qualunque tipo di vigilanza doganale e, precisamente, l'esecuzione di una specifica misura di vigilanza doganale già disposta, che nella fattispecie era il controllo delle merci controverse.

95. Sulla base di quanto precede, alla terza questione pregiudiziale occorre rispondere che l'art. 203, n. 1, del codice doganale dev'essere interpretato nel senso che si configura una sottrazione al controllo doganale qualora merci non comunitarie dichiarate per l'immissione in libera pratica vengano rimosse dal dichiarante, senza l'autorizzazione dell'autorità doganale competente, dal luogo di custodia e/o di visita previsto, al di fuori dell'ambito di competenza territoriale dell'autorità doganale interessata, e vengano consegnate alla società a nome della quale era stata presentata la dichiarazione, benché l'autorità doganale avesse disposto una visita doganale.

D — *Sulla quarta questione*

96. Con la quarta questione pregiudiziale, la Corte è chiamata a precisare, in caso di soluzione negativa della terza questione, se l'art. 204, n. 1, del codice doganale debba essere interpretato nel senso che la rimozione non autorizzata delle merci dal luogo di custodia «non ha avuto in pratica alcuna conseguenza» sul corretto funzionamento della custodia temporanea quando, dopo la rimozione, le merci avrebbero potuto essere presentate su richiesta ad un'altra autorità doganale.

97. Alla luce della soluzione proposta per la terza questione pregiudiziale e tenuto conto che l'art. 203 costituisce una disposizione speciale, che esclude l'applicazione dell'art. 204, la risposta alla quarta questione appare ormai superflua<sup>19</sup>. Tuttavia, ove la Corte non ritenga possibile applicare l'art. 203, n. 1, del codice doganale, è opportuno svolgere le seguenti osservazioni circa l'interpretazione dell'art. 204, n. 1, dello stesso codice.

19 — Al riguardo, occorre rilevare che, contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, il presupposto su cui si fonda la quarta questione, relativo al caso in cui le merci, dopo la rimozione, avrebbero potuto essere presentate su richiesta ad un'altra autorità doganale, non appare di natura teorica dal punto di vista della giurisprudenza sulla ricevibilità delle questioni pregiudiziali. Nessun elemento dell'ordinanza di rinvio consente di escludere che le merci controverse dopo la rimozione potessero essere presentate su richiesta ad un'altra autorità doganale. Il giudice a quo vuole sapere se la presa in considerazione di una siffatta eventualità sia fondata in diritto, in modo da stabilire poi se essa sia altresì fondata nel merito. Il fatto che l'autorità doganale competente non abbia chiesto una nuova presentazione delle merci rimosse non conferisce un carattere ipotetico alla questione sollevata, poiché, nel caso in cui fosse legittimo prendere in considerazione una tale eventualità, si potrebbe configurare un'inadempienza da parte dell'autorità doganale, inadempienza che la Wandel potrebbe far valere a sostegno delle proprie argomentazioni.

98. Ai sensi di tale disposizione, l'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito all'inadempienza di uno degli obblighi che derivano, per una merce soggetta a dazi all'importazione, dalla sua permanenza in custodia temporanea oppure dall'utilizzazione del regime doganale cui è stata vincolata, in casi diversi da quelli di cui all'art. 203, sempre che non si constati che tali inosservanze non hanno avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato.

99. Nel caso di specie, qualora non lo si consideri rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 203, n. 1, del codice doganale, ritengo configurarsi senza alcun dubbio la condizione generale di applicazione dell'art. 204, n. 1, lett. a), dello stesso codice. Di fatto, la controversa rimozione delle merci da parte della Wandel costituisce comunque un'inadempienza di uno degli obblighi che derivano, per una merce soggetta a dazi all'importazione, dalla sua permanenza in custodia temporanea e, più precisamente, dell'obbligo di lasciare la merce intatta a disposizione dell'autorità doganale incaricata della vigilanza fino all'attribuzione alla merce stessa di una destinazione doganale<sup>20</sup>.

100. Resta dunque da chiarire se, nella fattispecie, tale inadempienza non abbia avuto conseguenze sul funzionamento della custodia temporanea.

20 — V. al riguardo supra, paragrafo 77 delle presenti conclusioni.

101. A questo riguardo, occorre rilevare che, come evidenziato dalla Corte nella sentenza Firma Söhl & Söhlke<sup>21</sup>, l'art. 859 del regolamento d'applicazione contiene una disciplina compiuta e validamente istituita delle inadempienze di cui all'art. 204, n. 1, lett. a), del codice doganale che «non hanno avuto in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato»<sup>22</sup>.

102. Secondo il disposto dell'art. 859, punto 5), del regolamento d'applicazione, si ritiene che non abbia in pratica alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato ai sensi dell'art. 204, n. 1, del codice, nel caso di una merce posta in custodia temporanea o vincolata ad un regime doganale, la sua rimozione non autorizzata quando può essere presentata all'autorità doganale, su richiesta della medesima, e sempreché, secondo quanto previsto al primo comma dello stesso art. 859, la rimozione non autorizzata non costituisca un tentativo di sottrarre la merce al controllo doganale, non riveli una manifesta negligenza dell'interessato, e a posteriori siano espletate tutte le formalità necessarie per regolarizzare la posizione della merce. D'altro canto, occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 860 del regolamento d'applicazione, la prova che sono soddisfatte le condizioni di cui all'art. 859 nel caso di specie dev'essere fornita all'autorità doganale dalla Wandel.

103. L'ipotesi sopra considerata esige le seguenti ulteriori precisazioni.

104. Da un lato, la disposizione di cui all'art. 859, punto 5), del regolamento d'applicazione non stabilisce espressamente che la presentazione della merce, nel caso in cui sia richiesta dall'autorità doganale, debba essere effettuata soltanto presso l'ufficio doganale del luogo di custodia temporanea. Al riguardo, ritengo che la presentazione della merce possa in linea di principio essere effettuata anche presso un altro ufficio doganale, sempreché naturalmente ciò consenta di sanare l'infrazione procedurale senza alcuna conseguenza sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato. La valutazione di una siffatta condizione spetta, per ogni caso specifico, al giudice nazionale chiamato a dire se effettivamente, alla luce delle circostanze di fatto del caso in esame, vi siano state conseguenze sul corretto funzionamento di cui è questione.

105. Dall'altro lato, riguardo alla condizione posta dall'art. 859 in base alla quale l'inosservanza in causa non deve rivelare una manifesta negligenza da parte di chi è tenuto all'obbligazione doganale, è d'uopo sottolineare che, secondo la Corte, per giudicare se ricorra una siffatta negligenza, si deve tenere conto, in particolare, della natura precisa dell'eventuale errore, dell'esperienza professionale e della diligenza dimostrata dall'operatore economico nel

21 — Citata alla nota 8.

22 — Punto 43.

caso concreto. Spetta al giudice nazionale valutare, sulla scorta di tali criteri, se vi sia o no manifesta negligenza da parte dell'operatore economico<sup>23</sup>.

106. Benché spetti al giudice a quo, il quale meglio conosce le circostanze di fatto del caso di specie, valutare se ricorrano tutte le condizioni per l'applicazione dell'art. 859, punto 5), del regolamento d'applicazione, merita, a mio parere, rilevare come nel caso in esame risulti evidente che la rimozione delle merci dal luogo di custodia e/o di visita previsto, e quindi dall'ambito di competenza territoriale dell'autorità doganale interessata, e la loro consegna alla società a nome della quale era stata presentata la dichiarazione, allorché l'ufficio doganale aveva disposto una visita doganale, hanno avuto conseguenze sul corretto funzionamento della custodia temporanea. Innanzi tutto, come è già stato sottolineato, la rimozione delle merci non soltanto ha vanificato l'obiettivo stesso della custodia, che è proprio quello di conservare le merci inalterate nel luogo di custodia e a disposizione dell'ufficio doganale incaricato della vigilanza fino all'attribuzione alle stesse di una destinazione doganale, ma ha altresì reso impossibile l'esecuzione di una specifica misura espressamente disposta, vale a dire il controllo delle merci. Inoltre, è a mio parere evidente che, tenuto conto della sua esperienza professionale, la Wandel non ha dimostrato la dovuta diligenza, in base alla quale non avrebbe dovuto rimuovere le merci, vanifi-

cando così il controllo. Infine, ritengo che anche se le merci fossero state consegnate all'autorità doganale su richiesta di quest'ultima, sarebbe stato oggettivamente molto difficile per la Wandel, dopo la sostanziale loro sottrazione alla vigilanza doganale e la loro consegna alla società a nome della quale erano state dichiarate, dimostrare che le merci presentate erano quelle stesse per le quali era stato disposto il controllo doganale.

#### E — Sulla quinta questione

107. Con la quinta questione pregiudiziale, il Finanzgericht di Brema chiede in sostanza alla Corte di precisare quali effetti, e di quale rilevanza, si producano per quanto riguarda il sorgere di un'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 201, n. 1, lett. a), in combinato disposto con il suo n. 2, o dell'art. 203, n. 1, o dell'art. 204 del codice doganale, qualora alla dichiarazione doganale accettata<sup>24</sup> fossero allegati certificati di origine delle merci formalmente ineccepibili e qualora per le merci oggetto della dichiarazione valesse il dazio ad «aliquota nulla».

24 — Ritengo che l'espressione «dichiarazione doganale ricevuta dall'autorità doganale», contenuta nella quinta questione pregiudiziale, debba essere interpretata nel senso di «dichiarazione accettata dall'autorità doganale», in quanto soltanto l'accettazione formale della dichiarazione, quale prevista dall'art. 63 del codice doganale, può far sorgere un'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 201 di tale codice.

23 — V. sentenza Firma Söhl & Söhlke, citata alla nota 8 [punti 56-60 e punto 2, sub a) e c), del dispositivo].

108. A questo riguardo, occorre preliminarmente notare che, alla luce delle soluzioni proposte per le questioni pregiudiziali precedenti, la risposta alla presente questione pregiudiziale appare rilevante soltanto per quanto concerne il sorgere di un'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 203, n. 1, del codice doganale. Tuttavia, per ragioni di esaustività, la questione sarà esaminata in rapporto a tutte e tre le disposizioni richiamate dal giudice a quo e in base alle quali può sorgere un'obbligazione doganale all'importazione.

109. Innanzi tutto, per quel che riguarda la nascita di un'obbligazione doganale ai sensi dell'art. 201 del codice doganale, occorre sottolineare che dall'art. 62, n. 2, dello stesso codice, in combinato disposto con l'art. 218, n. 1, lett. b), del regolamento d'applicazione, emerge che alla dichiarazione per l'immissione in libera pratica devono essere allegati i documenti necessari per dimostrare l'applicabilità del regime tariffario preferenziale per il quale le merci sono dichiarate.

110. La presentazione insieme con la dichiarazione di tali documenti giustificativi è dunque necessaria per applicare il regime tariffario richiesto e per fissare i dazi esigibili. Quindi, tale presentazione non soltanto non esclude la nascita di un'obbligazione doganale, ma serve in definitiva proprio ad individuarla e determinarla<sup>25</sup>.

25 — Non si deve ovviamente dimenticare che la nascita e la definitiva determinazione dell'obbligazione doganale dipendono, in ogni caso, dall'espletamento di quelle formalità rammentate nell'analisi della prima questione pregiudiziale.

111. Per contro, nell'ambito dell'applicazione degli artt. 203 (che nel caso di specie è quello di principale interesse) e 204 del codice doganale, che escludono l'applicazione dell'art. 201 dello stesso codice, la presentazione insieme con la dichiarazione dei documenti giustificativi di cui sopra non ha conseguenza alcuna circa la nascita di un'obbligazione doganale che derivi da infrazioni doganali (nel caso di specie, dalla sottrazione delle merci al controllo doganale) e non già da un regime tariffario particolare applicato in base alla dichiarazione presentata ed accettata.

112. Al riguardo, occorre rilevare che la Wandel sostiene che dall'art. 900, n. 1, lett. o), del regolamento d'applicazione si desume che le prove valide al fine di stabilire la preferenza tariffaria presentate con la dichiarazione doganale, in ogni caso regolare dal punto di vista formale, avrebbero dovuto portare alla concessione della tariffa preferenziale anche in caso di eventuali errori o infrazioni.

113. Per quanto riguarda il richiamo all'art. 900, n. 1, lett. o), del regolamento d'applicazione, occorre ricordare che tale disposizione si riferisce alla domanda di rimborso o di sgravio di dazi all'importazione allorquando l'obbligazione doganale non sia sorta sulla base dell'art. 201 del codice doganale (nel caso di specie, ai sensi dell'art. 203 dello stesso codice) e l'interessato possa presentare un certificato d'origine, un certificato di circolazione, un

documento di transito comunitario interno o qualsiasi altro documento appropriato attestante che le merci importate avrebbero potuto, qualora fossero state dichiarate per l'immissione in libera pratica, beneficiare del trattamento comunitario o di un trattamento tariffario preferenziale, sempre che fossero soddisfatte le altre condizioni previste dall'art. 890.

114. Nel procedimento a quo, la questione non si è mai posta, né è stata mai presentata la domanda di rimborso o di sgravio dei dazi imposti. Pertanto, il caso non rientra nell'ambito di applicazione del suddetto articolo.

115. L'argomento della Wandel secondo cui l'articolo in questione, benché si riferisca alla procedura di rimborso e di sgravio di obbligazioni, potrebbe essere applicato al caso di specie, è manifestamente infondata. Nel caso in esame, gli errori e le infrazioni rilevati riguardano proprio l'impossibilità di eseguire il controllo doganale delle merci al fine di verificare l'applicabilità del regime preferenziale. Di fatto, come rilevato anche dal giudice a quo, la sola presentazione del formulario di dichiarazione non può portare alla concessione di un trattamento tariffario preferenziale se all'autorità doganale è stata resa impossibile, per ragioni imputabili al dichiarante, la visita delle merci ai sensi dell'art. 68, lett. b), del codice doganale. Del resto, sarebbe paradossale che detto trattamento preferenziale, che, giustamente, non è stato possibile concedere nell'ambito dell'applicazione dell'art. 201 del codice doganale, a motivo della riferita impossibilità di con-

trollo delle merci, venisse concesso in forza dell'applicazione dell'art. 900, n. 1, lett. o), del regolamento d'applicazione, che peraltro rinvia all'art. 890 dello stesso regolamento, ai sensi del quale il rimborso o lo sgravio dei dazi presuppone, da un lato, il soddisfacimento di tutte le condizioni per la concessione del trattamento tariffario preferenziale e, dall'altro, la presentazione delle merci o, in ogni caso, la constatazione che i dati contenuti nei certificati d'origine si riferiscono senza alcun dubbio alle merci in causa.

116. Sulla base dell'analisi sopra svolta, appare dunque evidente che il fatto di allegare alla dichiarazione certificati al fine dell'applicazione di un regime tariffario preferenziale non esclude la nascita di un'obbligazione doganale all'importazione in forza di una delle disposizioni citate nella quinta questione pregiudiziale [art. 201, n. 1, lett. a), in combinato disposto con il suo n. 2, art. 203, n. 1, art. 204 del codice doganale].

117. Pertanto, alla luce delle soluzioni proposte per le questioni precedenti, alla quinta questione pregiudiziale si deve rispondere che la nascita di un'obbligazione doganale all'importazione ai sensi dell'art. 203, n. 1, del codice doganale non è esclusa allorché la dichiarazione ricevuta dall'autorità doganale era accompagnata da certificati d'origine delle merci redatti su un modulo A, non contestabili dal punto di vista formale, e alla merce cui si riferiva la dichiarazione si applicava l'aliquota doganale preferenziale nulla.

## VI — Conclusione

118. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di risolvere le questioni pregiudiziali sollevate dal Finanzgericht di Brema nel modo seguente:

- «1) L'art. 201, n. 1, lett. a), in combinato disposto con il suo n. 2, del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario, dev'essere interpretato nel senso che un'obbligazione doganale all'importazione non si considera sorta se, per ragioni imputabili al dichiarante e consistenti nel fatto che le merci in regime di custodia temporanea sono state rimosse senza l'autorizzazione dell'autorità doganale, non si sia verificata — in sostanza sia stata vanificata — la condizione sospensiva consistente nel controllo delle merci controverse connessa all'accettazione, con riserva di verifica da parte del competente ufficio doganale, di una dichiarazione rispondente ai requisiti di cui all'art. 62 del codice doganale, presentata per l'immissione in libera pratica di merci non comunitarie, e l'accettazione sia stata documentata da una annotazione sui registri doganali.
  
- 2) L'art. 75 del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario, dev'essere interpretato nel senso che l'autorità doganale che ha accettato una dichiarazione non è legittimata a considerare invalida tale dichiarazione o ad invalidarla quando, come nel caso di specie, le merci oggetto della dichiarazione non possano essere svincolate al dichiarante perché prima dell'esecuzione della visita doganale disposta le merci sono state rimosse dal luogo di custodia previsto e dall'ambito di competenza territoriale dell'autorità doganale.
  
- 3) L'art. 203, n. 1, del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario, dev'essere interpre-

tato nel senso che si configura una sottrazione al controllo doganale qualora le merci non comunitarie dichiarate per l'immissione in libera pratica vengano rimosse dal dichiarante, senza l'autorizzazione dell'autorità doganale competente, dal luogo di custodia e/o di visita previsto, e quindi dall'ambito di competenza territoriale dell'autorità doganale interessata, e vengano consegnate alla società a nome della quale era stata presentata la dichiarazione, benché l'autorità doganale avesse disposto una visita doganale.

- 4) La nascita di un'obbligazione doganale all'importazione ai sensi dell'art. 203, n. 1, del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario, non è esclusa allorché la dichiarazione ricevuta dall'ufficio doganale era accompagnata da certificati d'origine redatti su un modulo A, non contestabili dal punto di vista formale, e alla merce cui si riferiva la dichiarazione si applicava l'aliquota doganale preferenziale nulla».