

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

7 settembre 1999 *

Nel procedimento C-61/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dalla Tariefcommissie (Paesi Bassi) nella causa dinanzi ad essa pendente tra

De Haan Beheer BV

e

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Rotterdam,

domanda vertente sull'interpretazione del diritto comunitario relativo alla nascita e al recupero di un'obbligazione doganale,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori J.-P. Puissechet, presidente di sezione, J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, D.A.O. Edward e M. Wathelet (relatore), giudici,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: F.G. Jacobs

cancelliere: L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la De Haan Beheer BV, dai signori K.H. Meenhorst e A.P. Eeltink, consulenti tributari;
- per il governo olandese, dal signor M. Fierstra, capo del servizio Diritto europeo presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai signori H. van Lier e R. Tricot, membri del servizio giuridico, in qualità di agenti, assistiti dall'avv. J. Stuyck, del foro di Bruxelles,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della De Haan Beheer BV, rappresentata dai signori K.H. Meenhorst, A.P. Eeltink e A.L.C. Simons, consulente fiscale, del governo olandese, rappresentato dal signor M. Fierstra, del governo del Regno Unito, rappresentato dalla signora M. Ewing, del Treasury Solicitor's Department, in qualità di agente, assistita dal signor M. Hoskins, barrister, e della Commissione, rappresentata dal signor H. van Lier, assistito dall'avv. J. Stuyck, all'udienza del 14 gennaio 1999,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'11 marzo 1999,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 24 febbraio 1998, pervenuta in cancelleria il 2 marzo seguente, la Tariefcommissie ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione del diritto comunitario relativo alla nascita e al recupero di un'obbligazione doganale.
- 2 La questione è sorta nell'ambito di una controversia tra la società De Haan Beheer BV (in prosiegua: la «De Haan»), spedizioniere doganale, e l'Inspecteur der invoerrechten en accijnzen te Rotterdam (ispettorato competente per i dazi alle importazioni e le accise di Rotterdam; in prosiegua: l'«ispettorato») in merito al recupero di un'obbligazione doganale del valore di 1 575 030,60 HFL.
- 3 Tra il 29 luglio e l'8 settembre 1993 la De Haan, in qualità di obbligato principale, ha compilato sette dichiarazioni T1 al fine di collocare svariate partite di sigarette in regime di transito comunitario esterno. Tali merci non comunitarie, provenienti da depositi doganali situati nei Paesi Bassi, dovevano essere inoltrate ad Anversa per essere esportate in vari paesi terzi.
- 4 Le merci non sono mai giunte all'ufficio di destinazione ad Anversa, ma sono state immesse al consumo nei Paesi Bassi senza il versamento dei relativi dazi doganali.
- 5 La frode è stata oggetto di un'inchiesta da parte del Nederlandse Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (ufficio informazioni e controlli fiscali dei Paesi Bassi; in prosiegua: il «FIOD»), condotta in collaborazione con le competenti

autorità belghe. Come risulta dall'ordinanza di rinvio, già dalla fine del mese di luglio 1993 le autorità doganali sapevano o, quantomeno, sospettavano seriamente dell'esistenza dell'organizzazione di un transito comunitario di sigarette in occasione del quale sarebbero state commesse irregolarità in condizioni tali da far sorgere un'obbligazione doganale. L'inchiesta aveva infatti rivelato che il timbro dell'ufficio doganale di Anversa era stato apposto fraudolentemente sui documenti T1 da un funzionario delle dogane belghe.

- 6 Risulta altresì dagli atti che la De Haan non è in alcun modo implicata nella frode e ha creduto in buona fede che l'operazione di transito si fosse svolta normalmente, benché uno dei sospetti facesse parte del suo personale.

- 7 Il 13 luglio 1994 le autorità doganali hanno ingiunto alla De Haan di versare l'importo di 2 463 318 HFL a titolo di dazi doganali sulle partite di sigarette fraudolentemente immesse sul mercato olandese. Il 5 settembre 1995 l'ispettorato ha ridotto tale importo di 888 287,40 HFL in quanto il valore al dettaglio delle sigarette era stato sopravvalutato.

- 8 Avverso tale provvedimento la De Haan ha proposto ricorso dinanzi alla Tariefcommissie, sostenendo che, considerato che essa aveva agito in buona fede e che gli inquirenti erano al corrente dei preparativi della frode almeno dal luglio 1993, le autorità doganali avrebbero dovuto tenerla informata della situazione, quantomeno dopo la sottrazione fraudolenta della prima spedizione, in modo da consentirle di adottare precauzioni idonee a prevenire l'insorgere nei suoi confronti di un'obbligazione doganale relativa alle sei spedizioni successive; le sarebbe allora stato sufficiente non redigere le sei dichiarazioni relative a tali spedizioni.

- 9 Alla luce di quanto sopra la Tariefcommissie, ritenendo che la controversia richiedesse l'interpretazione del diritto comunitario, ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le norme o le consuetudini del diritto doganale comunitario impongano alle autorità doganali, nei loro rapporti con i soggetti passivi, un obbligo del tipo descritto sub 6.2. (quello di avvertire il dichiarante che si trovi nella situazione della ricorrente nella causa a qua, le cui dichiarazioni siano state rese in buona fede, dell'eventualità di una frode) e, in caso di soluzione affermativa, quale siano le conseguenze giuridiche della violazione di tale obbligo da parte delle autorità ai fini dell'accertamento, della contabilizzazione e del recupero dell'obbligazione doganale».

La normativa comunitaria

- 10 Giova anzitutto precisare quale fosse la normativa comunitaria vigente all'epoca dei fatti.
- 11 Il regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1; in prosieguo: il «CDC»), che raccoglie le disposizioni di diritto doganale precedentemente disperse in una moltitudine di regolamenti e di direttive comunitarie, è stato oggetto di disposizioni d'applicazione, contenute nel regolamento (CEE) della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92 (GU L 253, pag. 1). Tali normative sono applicabili dal 1° gennaio 1994.
- 12 Orbene, nella fattispecie, benché l'ingiunzione di pagamento sia stata emessa nel luglio 1994, i fatti della causa a qua cui si riconnette l'obbligazione doganale si sono verificati prima dell'entrata in vigore del CDC.

- 13 Va ricordato in proposito che, secondo una giurisprudenza costante, le norme di procedura si applicano, come si ritiene in generale, a tutte le controversie pendenti all'atto della loro entrata in vigore, a differenza delle norme sostanziali che, secondo la comune interpretazione, non riguardano rapporti giuridici definiti anteriormente alla loro entrata in vigore [v., in particolare, sentenze 12 novembre 1981, cause riunite da 212/80 a 217/80, *Salumi e a.*, Racc. pag. 2735, punto 9, e 6 luglio 1993, cause riunite C-121/91 e C-122/91, *CT Control (Rotterdam)* e *JCT Benelux/Commissione*, Racc. pag. I-3873, punto 22].
- 14 Occorre pertanto far riferimento, da una parte, alle norme sostanziali contenute nella normativa precedente l'entrata in vigore del CDC e, d'altra parte, alle norme procedurali contenute nel CDC.
- 15 Il regolamento (CEE) del Consiglio 17 settembre 1990, n. 2726, relativo al transito comunitario (GU L 262, pag. 1), disciplina, al titolo V, la procedura del transito comunitario esterno. L'art. 10 dispone, in particolare, che qualsiasi merce, per circolare nell'ambito di tale procedura, deve formare oggetto di una dichiarazione T1, sottoscritta dall'obbligato principale.
- 16 Ai sensi dell'art. 11, n. 1, di tale regolamento:

«L'obbligato principale è tenuto a:

- a) presentare le merci intatte e il documento T1 all'ufficio di destinazione nel termine fissato e a rispettare le misure di identificazione prese dalle autorità competenti;
- b) rispettare le disposizioni relative al regime del transito comunitario;

c) pagare i dazi e le altre somme eventualmente esigibili in seguito a infrazione o irregolarità commessa nel corso o in occasione di un'operazione di transito comunitario».

17 Peraltro, ai sensi dell'art. 3, n. 3, del regolamento (CEE) del Consiglio 14 giugno 1989, n. 1854, relativo alla contabilizzazione e alle condizioni di pagamento degli importi dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione risultanti da un'obbligazione doganale (GU L 186, pag. 1),

«qualora un'obbligazione doganale sorga (...) la contabilizzazione dell'importo corrispondente deve aver luogo entro il termine di due giorni a decorrere dalla data in cui l'autorità doganale è in grado:

a) di calcolare l'importo dei dazi in questione, e

b) di determinare la persona tenuta al pagamento di detto importo».

18 Ai sensi dell'art. 6, n. 1, dello stesso regolamento:

«Non appena contabilizzato, l'importo dei dazi deve essere comunicato alla persona tenuta al suo pagamento, secondo modalità appropriate».

- 19 Per quanto riguarda il recupero dei dazi all'importazione, l'art. 2, n. 1, del regolamento (CEE) del Consiglio 24 luglio 1979, n. 1697, relativo al recupero a posteriori dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione che non sono stati corrisposti dal debitore per le merci dichiarate per un regime doganale comportante l'obbligo di effettuarne il pagamento (GU L 197, pag. 1), dispone quanto segue:

«Quando le autorità competenti accertano che i dazi all'importazione (...) legalmente dovuti (...) non sono stati richiesti in tutto o in parte al debitore, esse iniziano un'azione di recupero dei dazi non riscossi.

Tuttavia, tale azione non può più essere avviata dopo la scadenza di un termine di tre anni a decorrere dalla data di contabilizzazione (...) ovvero, se non vi è stata contabilizzazione, a decorrere dalla data in cui è nato il debito doganale relativo alla merce in questione».

- 20 Tuttavia, due disposizioni prevedono situazioni in cui i dazi all'importazione non devono essere riscossi. In primo luogo, l'art. 5, n. 2, del regolamento n. 1697/79 così dispone:

«Le autorità competenti hanno la facoltà di non procedere al recupero a posteriori dell'importo dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione qualora tali dazi non siano stati riscossi a causa di un errore delle autorità competenti medesime che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore, purché questi abbia, dal canto suo, agito in buona fede e osservato tutte le disposizioni previste, per la sua dichiarazione in dogana, dalla regolamentazione vigente.

I casi in cui si possono applicare le disposizioni del primo comma sono definiti conformemente alle disposizioni d'applicazione (...)».

21 L'art. 2 del regolamento (CEE) della Commissione 23 luglio 1991, n. 2164, che stabilisce le disposizioni di applicazione dell'art. 5, paragrafo 2, del regolamento n. 1697/79 (GU L 201, pag. 16), precisa tre situazioni in cui l'autorità competente dello Stato membro in cui sia stato commesso o constatato l'errore che ha condotto alla riscossione di un importo inferiore al dovuto decide essa stessa di non procedere al recupero a posteriori:

- qualora un contingente tariffario o un massimale tariffario sia stato raggiunto al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana senza che ne fosse stata data comunicazione mediante pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale delle Comunità europee*;
- qualora l'autorità ritenga soddisfatte tutte le condizioni previste dall'articolo 5, paragrafo 2, purché l'importo non riscosso sia inferiore a 2 000 ECU;
- qualora lo Stato membro interessato sia stato autorizzato dalla Commissione a non recuperare i dazi.

22 In secondo luogo, in assenza di errore imputabile alle autorità competenti stesse, l'art. 13, n. 1, del regolamento (CEE) del Consiglio 2 luglio 1979, n. 1430, relativo al rimborso o allo sgravio dei diritti all'importazione o all'esportazione (GU L 175, pag. 1), come modificato dal regolamento (CEE) del Consiglio 7 ottobre 1986, n. 3069 (GU L 286, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento n. 1430/79»), dispone quanto segue:

«Si può procedere al rimborso o allo sgravio dei diritti all'importazione in situazioni particolari, diverse da quelle previste nelle sezioni da A a D [non pertinenti ai fini della presente controversia] derivanti da circostanze che non implicino alcuna simulazione o negligenza manifesta da parte dell'interessato.

Le situazioni in cui è possibile applicare il primo comma, nonché le modalità delle procedure da seguire a tal fine, sono definite secondo la procedura prevista [per l'adozione delle misure d'applicazione]. Il rimborso o lo sgravio possono essere subordinati a condizioni particolari».

- 23 L'art. 4 del regolamento (CEE) della Commissione 12 dicembre 1986, n. 3799, che fissa le disposizioni d'applicazione degli articoli 4 bis, 6 bis, 11 bis e 13 del regolamento n. 1430/79 (GU L 352, pag. 19), elenca una serie di situazioni particolari ai sensi dell'art. 13, n. 1, dello stesso, derivanti da circostanze che non implicino alcuna simulazione o negligenza manifesta da parte dell'interessato. Altre situazioni ancora vanno valutate caso per caso, ma, allora, nell'ambito di una procedura che richiede l'intervento della Commissione.
- 24 Per quanto riguarda, più specificamente, il procedimento da seguire in caso di applicazione dell'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79, occorre far riferimento agli artt. 905-909 del regolamento n. 2454/93, applicabili dal 1° gennaio 1994. In tal senso, a norma dell'art. 905, n. 1:

«Quando l'autorità doganale di decisione, alla quale è stata presentata la domanda di rimborso o di sgravio in virtù dell'articolo 239, paragrafo 2 del codice [che corrisponde, in sostanza, all'articolo 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79], non sia in grado di decidere, sulla base dell'articolo 899 [corrispondente all'art. 4 del regolamento n. 3799/86], e la domanda sia corredata di giustificazioni tali da costituire una situazione particolare risultante da circostanze che non implicano alcuna manovra fraudolenta o negligenza manifesta da parte dell'interessato, lo Stato membro da cui dipende tale autorità trasmette il caso alla Commissione affinché sia evaso conformemente alla procedura di cui agli articoli da 906 a 909».

- 25 L'art. 908, n. 2, precisa che l'autorità doganale delibera sulla domanda presentata sulla base della decisione della Commissione. Ove quest'ultima non abbia adottato la propria decisione entro sei mesi dalla ricezione della pratica trasmessa dallo Stato membro interessato, ai sensi dell'art. 905, o non abbia comunicato

alcuna decisione a tale Stato entro trenta giorni dalla scadenza del predetto termine di sei mesi, l'autorità doganale, ai sensi dell'art. 909, dà seguito favorevole alla domanda di rimborso o di sgravio.

- 26 Nel caso di specie, occorre rilevare che una domanda del genere è stata indirizzata dal Regno dei Paesi Bassi alla Commissione, che l'ha respinta con decisione del 18 febbraio 1998, C(98) 372 def.

Sulla questione pregiudiziale

- 27 Con la sua questione il giudice a quo domanda sostanzialmente se, nell'ambito di una procedura di transito esterno, le autorità doganali siano tenute ad informare l'obbligato principale dell'esistenza di un rischio di frode, nella quale quest'ultimo non è implicato, ma la cui realizzazione può far sorgere a suo carico un'obbligazione doganale e, in caso affermativo, quali conseguenze discendano dalla violazione di tale obbligo.
- 28 Per fornire al giudice a quo una risposta utile alla soluzione della controversia principale, è opportuno ampliare la seconda parte della questione chiedendosi se, in caso di omissione delle autorità doganali nell'informare l'obbligato principale dell'esistenza di un siffatto rischio di frode, il diritto comunitario e, in particolare, gli artt. 5, n. 2, del regolamento n. 1697/79 o 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79 consentano di dispensare quest'ultimo dal pagamento dell'obbligazione doganale sorta a causa della detta frode.

Sull'obbligo delle autorità doganali di informare l'obbligato principale dell'esistenza di un rischio di frode

- 29 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 (v., segnatamente, sentenze 15 luglio 1964, causa 100/63, *Van der Veer*, Racc. pag. 1091, 1106, e 11 luglio 1985, causa 137/84, *Mutsch*, Racc. pag. 2681, punto 6).
- 30 Occorre inoltre rilevare che l'art. 11, n. 1, lett. c), del regolamento n. 2726/90 prevede che l'obbligato principale è in via di principio tenuto al pagamento dei dazi esigibili «in seguito a infrazione o irregolarità commessa nel corso, o in occasione, di un'operazione di transito comunitario», senza esigere che, per la nascita dell'obbligazione doganale, sia dimostrata l'esistenza di una colpa a suo carico o che sia imposto alle autorità doganali qualsiasi obbligo di informare l'obbligato principale dello svolgimento dell'inchiesta sfociata nell'accertamento dell'infrazione o dell'irregolarità.
- 31 Vero è che, in circostanze come quelle della causa a qua, se le autorità doganali avessero informato il soggetto passivo dell'eventualità di una frode commessa dai suoi clienti, quest'ultimo avrebbe potuto cautelarsi, se non per evitare l'insorgere dell'obbligazione doganale, quantomeno per impedirne o limitarne l'aumento.
- 32 Tuttavia, a prescindere dalla questione se tali circostanze siano atte a giustificare un mancato recupero, il rimborso o lo sgravio di dazi all'importazione, questione che sarà esaminata ai punti 37-55 della presente sentenza, è giocoforza constatare che le esigenze di un'inchiesta volta ad identificare e arrestare gli autori o i complici di una frode perpetrata o in preparazione possono legittimamente giustificare l'omissione deliberata di informare, in tutto o in parte, l'obbligato principale degli elementi dell'inchiesta, quand'anche quest'ultimo non sia affatto implicato nella commissione degli atti fraudolenti.

- 33 La De Haan sostiene tuttavia che, conformemente al combinato disposto degli artt. 3, n. 3, e 6, n. 1, del regolamento n. 1854/89, i dazi avrebbero dovuto essere contabilizzati entro due giorni dalla data in cui l'autorità doganale era in grado di calcolarne l'importo e di determinare la persona tenuta al pagamento e che tale importo avrebbe dovuto esserle comunicato fin dal momento in cui era stato contabilizzato.
- 34 Questo argomento non può essere accolto. Infatti, come la Corte ha già dichiarato nella sentenza 26 novembre 1998, causa C-370/96, Covita (Racc. pag. I-7711, punti 36 e 37), l'inosservanza da parte delle autorità doganali, all'atto del recupero a posteriori dei dazi doganali, dei termini stabiliti dagli artt. 3 e 5 del regolamento n. 1854/89 non pregiudica la facoltà delle stesse autorità di procedere a tale recupero qualora quest'ultimo venga effettuato rispettando il termine di tre anni ai sensi dell'art. 2, n. 1, del regolamento n. 1697/79. Tale termine ha infatti come unico obiettivo quello di garantire un'applicazione rapida e uniforme, da parte delle autorità amministrative competenti, delle modalità tecniche di contabilizzazione degli importi dei dazi all'importazione o all'esportazione. Benché l'inosservanza di tali termini da parte delle autorità doganali possa dar luogo al pagamento di interessi di mora da parte dello Stato membro interessato alle Comunità, nell'ambito della messa a disposizione delle risorse proprie, essa non pregiudica l'esigibilità dell'obbligazione doganale né la facoltà di tale autorità di procedere al recupero.
- 35 Lo stesso vale per il termine previsto dall'art. 6, n. 1, del regolamento n. 1854/89. Anche ammettendo che le autorità doganali non abbiano, nel caso di specie, informato l'obbligato principale dell'importo dei dazi fin dal momento in cui quest'ultimo era stato effettivamente contabilizzato — cosa che non risulta dagli atti —, tale violazione dell'art. 6, n. 1, non può, di per sé, ostare al recupero dei dazi dovuti, ove quest'ultimo avvenga entro il termine di tre anni previsto dall'art. 2, n. 1, del regolamento n. 1697/79.
- 36 Alla luce di quanto precede, la prima parte della questione dev'essere risolta nel senso che il diritto comunitario non impone alle autorità doganali, che siano informate dell'eventualità di una frode nell'ambito del regime di transito esterno,

alcun obbligo di avvertire l'obbligato principale del fatto che egli potrebbe divenire debitore di dazi doganali in ragione di tale frode, quand'anche l'interessato abbia agito in buona fede.

Sulle circostanze atte a giustificare l'omesso recupero, il rimborso o lo sgravio dei dazi

- 37 Giova rammentare che la normativa comunitaria comprende due categorie di eccezioni specifiche al pagamento dell'obbligazione doganale.
- 38 La prima è prevista dall'art. 5, n. 2, del regolamento n. 1697/79.
- 39 Tale disposizione subordina la possibilità per le autorità doganali di non procedere al recupero a tre condizioni (v., in particolare, sentenze 1° aprile 1993, causa C-250/91, Hewlett Packard France, Racc. pag. I-1819, punti 12 e 13, e Covita, citata, punti 24-28).
- 40 Anzitutto, occorre che i dazi non siano stati riscossi in seguito ad errore commesso dalle stesse autorità competenti. Inoltre, l'errore commesso da queste ultime dev'essere tale da non poter ragionevolmente essere rilevato dal debitore in buona fede, nonostante la sua esperienza professionale e la diligenza di cui sarebbe tenuto a dar prova. Infine, quest'ultimo deve aver rispettato tutte le prescrizioni della normativa in vigore relative alla sua dichiarazione in dogana.
- 41 In proposito, sebbene spetti al giudice a quo verificare se, alla luce delle circostanze del caso, ricorrano i tre presupposti sanciti dall'art. 5, n. 2, del regolamento n. 1697/79 (v. sentenza 12 dicembre 1996, cause riunite da C-47/95

a C-50/95, C-60/95, C-81/95, C-92/95 e C-148/95, Olasagasti e a., Racc. pag. I-6579, punti 33-35), risulta già dal punto 32 della presente sentenza che l'omissione deliberata da parte delle autorità doganali, nell'interesse dell'inchiesta, di informare l'obbligato principale dell'eventualità di una frode, in cui egli non sarebbe implicato, non può in ogni caso essere qualificata come errore delle autorità competenti.

- 42 La seconda categoria di eccezioni al pagamento dei dazi all'importazione o all'esportazione è prevista dall'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79. Tale norma, che non richiede l'esistenza di un errore da parte delle stesse autorità competenti, subordina il rimborso o lo sgravio dei dazi all'importazione a due condizioni cumulative, vale a dire l'esistenza di una situazione particolare e l'assenza di simulazioni o di negligenza manifesta da parte dell'operatore economico.
- 43 In proposito occorre ricordare che, come precisa espressamente il suo primo comma, l'enumerazione fatta dall'art. 4 del regolamento n. 3799/86 delle situazioni particolari ai sensi dell'art. 13 del regolamento n. 1430/79 non ha carattere esaustivo (v., in tal senso, sentenza Covita, citata, punto 31).
- 44 Spetta quindi alle autorità doganali valutare caso per caso se una situazione, come quella della causa a qua, che non è menzionata nel citato elenco, presenti nondimeno un carattere particolare ai sensi della normativa comunitaria applicabile, nel qual caso lo Stato membro dal quale tale autorità dipende trasmette la pratica alla Commissione affinché sia evasa in conformità alla procedura prevista dagli artt. 906 e 909 del regolamento n. 2454/93.
- 45 Uno degli elementi da valutare, sottolineato dal giudice a quo, che caratterizza la situazione di cui trattasi attiene al fatto che, qualora il debitore fosse stato informato dalle autorità doganali dei loro sospetti sull'esistenza di una frode, dopo la sottrazione fraudolenta della prima partita di sigarette avrebbe potuto

adottare i provvedimenti necessari ad evitare l'insorgere a suo carico di un'obbligazione doganale per le sei spedizioni successive.

- 46 Poiché alle autorità doganali era stata presentata una domanda di sgravio dei dazi, accompagnata da giustificazioni atte a costituire una situazione particolare ai sensi dell'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79, ed esse non erano in grado di adottare una decisione in base all'art. 4 del regolamento n. 3799/86, la Commissione è stata invitata dal Regno dei Paesi Bassi a pronunciarsi sull'esistenza di una «situazione particolare» ai sensi di tale disposizione. Con decisione 18 febbraio 1998 essa ha dichiarato che non ricorreva nella fattispecie una situazione del genere.
- 47 Inoltre, sebbene il giudice a quo non faccia riferimento a tale decisione, la cui esistenza e ancor più il cui contenuto — vista la data della sua adozione — non gli erano probabilmente noti al momento in cui ha emesso l'ordinanza di rinvio, è opportuno, al fine di fornirgli una risposta utile per la soluzione della controversia, accertarne la validità esaminando se effettivamente ricorrano, in un caso quale quello di cui è adito il giudice a quo, i presupposti per l'applicazione dell'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79.
- 48 Va precisato in proposito che l'autorità doganale dovrà deliberare sul fondamento delle decisione della Commissione, in conformità all'art. 908 del regolamento n. 2454/93. Tuttavia, se la Corte dovesse dichiararla invalida, spetterà alla Commissione trarne le conseguenze, riesaminando l'applicabilità dell'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79 alle circostanze della causa a qua alla luce della sentenza della Corte, considerando che i termini previsti dagli artt. 907 e 909 del regolamento n. 2454/93 cominciano a decorrere dalla pronuncia della sentenza. Tali considerazioni implicano inoltre che il giudice a quo, che non può sostituire la propria valutazione a quella della Commissione, possa sospendere il procedimento in attesa della decisione della Commissione o della scadenza di tali termini.

- 49 Nel caso di specie l'esame della decisione della Commissione, che è stata peraltro prodotta dinanzi alla Corte ed ha formato oggetto di osservazioni sia scritte sia orali, è, inoltre, conforme al principio dell'economia processuale, giacché la Corte è, peraltro, direttamente adita della questione di legittimità della detta decisione nella causa C-157/98, Paesi Bassi/Commissione, il cui procedimento è attualmente sospeso in attesa della presente sentenza.
- 50 Per giungere alla conclusione che la situazione del dichiarante non poteva essere considerata situazione particolare ai sensi dell'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79, la Commissione ha rilevato che la De Haan era responsabile del corretto svolgimento della procedura doganale e che la possibilità di subire un danno a seguito di eventuali atti fraudolenti rappresenta un rischio normale per gli operatori economici; essa ha inoltre, da una parte, preso in considerazione la duplice circostanza che, sebbene la De Haan non fosse essa stessa implicata nella frode, lo era uno dei suoi collaboratori, di cui essa era responsabile, e che il coinvolgimento di un funzionario delle dogane belghe non era dimostrato, mentre, d'altra parte, ha ritenuto che il fatto che il FIOD si fosse astenuto, per condurre a termine la sua indagine, dal rivelare alla De Haan le sue informazioni non potesse costituire una situazione particolare atta a giustificare lo sgravio dei dazi all'importazione ai sensi dell'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79.
- 51 In proposito occorre in primo luogo rilevare che, secondo il giudice a quo, non contraddetto sul punto dalla Commissione, alla De Haan non è imputabile alcuna negligenza o simulazione.
- 52 Occorre rilevare in secondo luogo come la Corte abbia dichiarato, nella sentenza 25 febbraio 1999, causa C-86/97, Trans-Ex-Import (Racc. pag. I-1041, punti 18-21), che l'art. 905 del regolamento n. 2454/93, sul fondamento del quale la Commissione è invitata dallo Stato membro da cui dipende l'autorità doganale a valutare, sulla base degli elementi trasmessile, la sussistenza di una situazione particolare atta a giustificare lo sgravio dei dazi, introduce una clausola generale di equità intesa ad abbracciare la situazione eccezionale nella quale venga a trovarsi il dichiarante rispetto ad altri operatori che esercitano la stessa attività, qualora l'autorità doganale non sia in grado, alla luce dei motivi che sono stati adottati, di prendere essa stessa una decisione di sgravio dei dazi in base all'art. 4

del regolamento n. 3799/86 o all'art. 899 del regolamento n. 2454/93, a seconda che l'uno o l'altro sia applicabile *ratione temporis* alla situazione del debitore.

- 53 A tal proposito, le esigenze di un'inchiesta condotta dalle autorità doganali o di polizia, in assenza di qualunque simulazione o negligenza imputabile al debitore e allorché quest'ultimo non è stato informato dello svolgimento dell'inchiesta, integrano gli estremi di una situazione particolare ai sensi dell'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79. Se, infatti, può essere legittimo che le autorità nazionali consentano deliberatamente di commettere infrazioni o irregolarità per meglio smantellare una rete, identificare i frodatori e stabilire o corroborare i mezzi di prova, il fatto di accollare al debitore l'obbligazione doganale derivante da tali scelte connesse al perseguimento delle infrazioni confligge con la finalità di equità sottesa all'art. 905, n. 1, del regolamento n. 2454/93, ponendo il debitore in una situazione eccezionale rispetto agli altri operatori che svolgono la stessa attività.
- 54 Orbene, dal tenore della decisione 18 febbraio 1998 emerge che la Commissione non ha valutato correttamente, alla luce della finalità di equità testé citata e delle circostanze in cui la frode è avvenuta, il fatto che la De Haan si trovasse in una situazione eccezionale rispetto agli altri operatori che svolgono la stessa attività.
- 55 La decisione della Commissione dev'essere pertanto dichiarata invalida.
- 56 Tenuto conto di quanto precede, la seconda parte della questione dev'essere risolta nel senso che:

— le esigenze di un'inchiesta condotta dalle autorità nazionali possono, in assenza di qualunque simulazione o negligenza imputabile al debitore e allorché quest'ultimo non è stato informato dello svolgimento dell'inchiesta,

integrare gli estremi di una situazione particolare ai sensi dell'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79, qualora la circostanza che le autorità nazionali abbiano, nell'interesse dell'inchiesta, deliberatamente consentito il perpetrarsi di infrazioni e di irregolarità, facendo così sorgere un'obbligazione doganale a carico dell'obbligato principale, ponga quest'ultimo in una situazione eccezionale rispetto agli altri operatori che svolgono la stessa attività;

— la decisione della Commissione 18 febbraio 1998, C(98) 372 def., è invalida.

Sulle spese

- ⁵⁷ Le spese sostenute dai governi olandese e dal Regno Unito, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dalla Tariefcommissie con ordinanza 24 febbraio 1998, dichiara:

- 1) Il diritto comunitario non impone alle autorità doganali, che siano informate dell'eventualità di una frode nell'ambito del regime di transito esterno, alcun obbligo di avvertire l'obbligato principale del fatto che egli potrebbe divenire debitore di dazi doganali a causa di tale frode, quand'anche l'interessato abbia agito in buona fede.

- 2) Le esigenze di un'inchiesta condotta dalle autorità nazionali possono, in assenza di qualunque simulazione o negligenza imputabile al soggetto passivo e allorché quest'ultimo non è stato informato dello svolgimento dell'inchiesta, integrare gli estremi di una situazione particolare ai sensi dell'art. 13, n. 1, del regolamento (CEE) del Consiglio 2 luglio 1979, n. 1430, relativo al rimborso o allo sgravio dei diritti all'importazione o all'esportazione, come modificato dal regolamento (CEE) del Consiglio 7 ottobre 1986, n. 3069, qualora la circostanza che le autorità nazionali abbiano, nell'interesse dell'inchiesta, deliberatamente consentito il perpetrarsi delle infrazioni e delle irregolarità, facendo così sorgere un'obbligazione doganale a carico dell'obbligato principale, ponga quest'ultimo in una situazione eccezionale rispetto agli altri operatori che svolgono la stessa attività.

- 3) La decisione della Commissione 18 febbraio 1998, C(98) 372 def., è invalida.

Puissochet

Moitinho de Almeida

Gulmann

Edward

Wathelet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 7 settembre 1999.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

J.-P. Puissochet