SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
29 aprile 2004 *

Nel procedimento C-222/01,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

British American Tobacco Manufacturing BV

e

Hauptzollamt Krefeld,

domanda vertente sull'interpretazione della normativa comunitaria relativa alla nascita, allo sgravio ed al rimborso di un'obbligazione doganale,

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans (relatore), facente funzione di presidente della Quinta Sezione, dai sigg. A. La Pergola e S. von Bahr, giudici,

avvocato generale: sig. A. Tizzano
cancelliere: sig.ra M.-F. Contet, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la British American Tobacco Manufacturing BV, dal sig. H. Glashoff, Steuerberater;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. J.-C. Schieferer, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della British American Tobacco Manufacturing BV e della Commissione all'udienza del 6 febbraio 2003,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 26 giugno 2003,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 24 aprile 2001, pervenuta alla Corte il 5 giugno seguente, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale tedesca) ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, tre questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione della normativa comunitaria relativa alla nascita, allo sgravio e al rimborso di un'obbligazione doganale.

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la società British American Tobacco Manufacturing BV (in prosieguo: la «BAT») e lo Hauptzollamt Krefeld (ufficio delle dogane di Krefeld; in prosieguo: lo «Hauptzollamt») vertente sul rifiuto opposto da quest'ultimo alla richiesta, avanzata dalla BAT, di rimborso delle accise percepite a causa di presunte violazioni del regime di transito comunitario.

Contesto normativo comunitario

La normativa relativa al transito comunitario

3 Il regolamento (CEE) del Consiglio 13 dicembre 1976, n. 222/77, relativo al transito comunitario (GU 1977, L 38, pag. 1), come modificato, da ultimo, dal regolamento (CEE) del Consiglio 22 febbraio 1990, n. 474 (GU L 51, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento n. 222/77»), così dispone, al suo art. 11:

«Ai fini del presente regolamento, s'intende:

a) per "obbligato principale":

la persona che chiede, eventualmente tramite un rappresentante abilitato, con una dichiarazione che abbia formato oggetto delle prescritte formalità doganali, di effettuare un'operazione di transito comunitario e che, di conseguenza, si rende responsabile, nei confronti delle autorità competenti, della regolare esecuzione di tale operazione;

(...)

c) per "ufficio di partenza":

l'ufficio doganale nel quale ha inizio l'operazione di transito comunitario;

(...)

e) per "ufficio di destinazione":

l'ufficio doganale al quale devono essere ripresentate le merci per porre termine all'operazione di transito comunitario;

(...)».

4 Ai sensi dell'art. 12, nn. 1, 4 e 6, del regolamento n. 222/77:

«1. Ogni merce, per circolare vincolata alla procedura del transito comunitario esterno, deve formare oggetto, alle condizioni fissate dal presente regolamento, di una dichiarazione T 1. (...)

(...)

4. La dichiarazione T 1 è firmata dalla persona che chiede di effettuare un'operazione di transito comunitario esterno o dal suo rappresentante abilitato ed è presentata all'ufficio di partenza in almeno tre esemplari.

(...)

6. La dichiarazione T 1 è accompagnata dal documento di trasporto.

L'ufficio di partenza può dispensare dalla presentazione di tale documento quando vengano espletate le formalità doganali. Tuttavia, il documento di trasporto deve essere presentato, nel corso del trasporto, ad ogni richiesta dei servizi doganali».

5 Ai sensi dell'art. 13 del regolamento n. 222/77, «[l]'obbligato principale è tenuto a:

a) ripresentare le merci tal quali all'ufficio di destinazione nel termine fissato e a rispettare le misure di identificazione adottate dalle autorità competenti;

b) rispettare le disposizioni relative al regime del transito comunitario e quelle relative al transito in ciascuno degli Stati membri il cui territorio è toccato durante il trasporto».

6 L'art. 17, n. 1, del detto regolamento dispone quanto segue:

«L'ufficio di partenza registra la dichiarazione T 1, fissa il termine in cui le merci devono essere ripresentate all'ufficio di destinazione e adotta le misure di identificazione ritenute necessarie».

7 L'art. 18, nn. 1 e 4, dello stesso regolamento prevede quanto segue:

«1. L'identificazione delle merci è effettuata, di regola, mediante suggellamento.

(...)

4. L'ufficio di partenza può rinunciare al suggellamento quando, tenuto conto di altre eventuali misure di identificazione, la descrizione delle merci nella dichiarazione T 1 o nei documenti complementari permette la loro identificazione».

8 Secondo l'art. 19, n. 1:

«Il trasporto delle merci si effettua sotto scorta degli esemplari del documento T 1 consegnati dall'ufficio di partenza all'obbligato principale o al suo rappresentante».

9 L'art. 20 enuncia quanto segue:

«Gli esemplari del documento T 1 sono esibiti, in ogni Stato membro, ad ogni richiesta del servizio doganale, il quale può controllare l'integrità dei suggelli. Non si procede alla visita delle merci, salvo in caso di sospetto di irregolarità che possa dare adito ad abusi».

10 L'art. 25, n. 1, così prevede:

«In caso di rottura dei suggelli durante il trasporto, per causa indipendente dalla volontà del trasportatore, questi deve prontamente domandare la compilazione di un verbale di constatazione, nello Stato membro in cui si trova il mezzo di trasporto, al servizio doganale, se questo si trova in prossimità, o, in mancanza, a qualsiasi altra autorità abilitata. L'autorità che interviene appone, se possibile, nuovi suggelli».

11 Infine, ai sensi dell'art. 36, n. 1, del regolamento n. 222/77:

«Quando è accertato che, nel corso o in occasione di operazioni di transito comunitario, è stato commesso un illecito in un determinato Stato membro, l'azione per il recupero dei dazi e degli altri diritti e tributi eventualmente esigibili è posta in essere da tale Stato membro in conformità delle sue disposizioni legislative, regolamentari e amministrative, senza pregiudizio dell'esercizio delle azioni penali».

12 Il regolamento n. 222/77, entrato in vigore il 1° luglio 1977, è stato abrogato il 1° gennaio 1993, in applicazione degli artt. 46 e 47 del regolamento (CEE) del Consiglio 17 settembre 1990, n. 2726, relativo al transito comunitario (GU L 262, pag. 1). Tuttavia, dall'art. 129, primo comma, del regolamento (CEE) della Commissione 21 aprile 1992, n. 1214, recante disposizioni di applicazione e misure di semplificazione del regime di transito comunitario (GU L 132, pag. 1), risulta che le operazioni di trasporto iniziate anteriormente al 1° gennaio 1993 debbono proseguire, oltre tale data, secondo le disposizioni del regolamento n. 222/77 e della normativa adottata per la sua esecuzione.

La normativa relativa alla nascita e all'estinzione dell'obbligazione doganale

13 L'art. 1, n. 2, lett. a), del regolamento (CEE) del Consiglio 13 luglio 1987, n. 2144, riguardante l'obbligazione doganale (GU L 201, pag. 15), definisce quest'ultima come «l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo dei dazi all'importazione (obbligazione doganale all'importazione) o dei dazi all'esportazione (obbligazione doganale all'esportazione) applicabili, in virtù delle disposizioni in vigore, alle merci soggette a tali dazi».

14 Ai sensi dell'art. 2, n. 1, lett. c) e d), del regolamento n. 2144/87, «[l]'obbligazione doganale all'importazione sorge per:

(...)

c) la sottrazione di una merce soggetta a dazi all'importazione al controllo doganale che deriva dalla sua immissione in custodia temporanea o dal suo assoggettamento ad un regime doganale che preveda un controllo doganale;

d) l'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 essa è sottoposta o l'inosservanza di una delle condizioni per l'assegnazione di una merce a tale regime, sempre che non si accerti che tale inosservanza non ha avuto conseguenze effettive sul corretto funzionamento della custodia temporanea o del regime doganale considerato».

15 L'art. 3, lett. c) e d), del regolamento n. 2144/87 enuncia quanto segue:

«Il momento in cui si considera sorta l'obbligazione doganale all'importazione corrisponde:

(...)

c) nei casi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), al momento in cui la merce è sottratta al controllo doganale;

d) nei casi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), al momento in cui cessa di essere soddisfatto l'obbligo la cui inadempienza dà origine all'obbligazione doganale oppure al momento in cui la merce è stata assegnata al regime doganale considerato se risulta a posteriori che non era realmente soddisfatta una delle condizioni fissate per la concessione di tale regime;

(...)».

16 Infine, ai sensi dell'art. 8, n. 1, del regolamento n. 2144/87:

«Fatte salve le disposizioni in vigore relative, da un lato, all'estinzione dell'azione di riscossione dell'importo dell'obbligazione doganale in caso di prescrizione dell'obbligazione e d'altro lato alla mancata riscossione di tale importo nel caso di insolvibilità del debitore costatata per via giudiziaria, l'obbligazione doganale si estingue:

a) con il pagamento dell'importo dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione relativi alla merce di cui trattasi o eventualmente con lo sgravio di detto importo, in applicazione delle disposizioni comunitarie in vigore;

b) con la confisca della merce. (...)».

La normativa relativa alla determinazione delle persone tenute all'adempimento di un'obbligazione doganale

17 L'art. 4 del regolamento (CEE) del Consiglio 18 aprile 1988, n. 1031, concernente la determinazione delle persone tenute all'adempimento di un'obbligazione doganale (GU L 102, pag. 5), prevede quanto segue:

«1. Quando un'obbligazione doganale sorge ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c) del regolamento (CEE) n. 2144/87, la persona tenuta all'adempimento di tale obbligazione è la persona che ha sottratto la merce al controllo doganale.

Conformemente alle disposizioni vigenti negli Stati membri, sono egualmente tenute all'adempimento di detta obbligazione, a titolo solidale:

a) le persone che hanno partecipato alla sottrazione della merce al controllo doganale nonché le persone che hanno acquistato o detenuto la merce in questione;

b) qualsiasi altra persona la cui responsabilità è coinvolta per detta sottrazione.

2. È tenuta inoltre all'adempimento dell'obbligazione doganale, a titolo solidale, la persona tenuta all'adempimento degli obblighi derivanti, per una merce soggetta a dazi all'importazione, dalla custodia temporanea o dall'utilizzazione del regime doganale cui è stata vincolata».

18 L'art. 5 del regolamento n. 1031/88 enuncia quanto segue:

«Quando un'obbligazione doganale sorge ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera d) del regolamento (CEE) n. 2144/87, la persona tenuta all'adempimento di tale obbligazione è la persona che è tenuta, a seconda del caso, all'adempimento degli obblighi che, per una merce soggetta a dazi all'importazione, derivano dalla permanenza in custodia temporanea ovvero dall'utilizzazione del regime doganale cui è sottoposta o all'osservanza delle condizioni per l'assegnazione della merce a tale regime».

La normativa relativa al rimborso o allo sgravio dei dazi all'importazione o all'esportazione

19 L'art. 1, n. 2, lett. c) e d), del regolamento (CEE) del Consiglio 2 luglio 1979, n. 1430, relativo al rimborso o alla 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:

«Ai sensi del presente regolamento, si considerano:

(...)

c) *rimborso*: la restituzione, totale o parziale, dei diritti all'importazione o dei diritti all'esportazione che sono stati corrisposti;

d) *sgravio*: la non riscossione, totale o parziale, dei diritti all'importazione o all'esportazione che sono contabilizzati dall'autorità incaricata della loro riscossione, ma che non sono stati ancora corrisposti».

20 L'art. 2, n. 1, del regolamento n. 1430/79 così prevede:

«Si procede al rimborso o allo sgravio dei diritti all'importazione nella misura in cui viene apportata la prova, in modo soddisfacente per le autorità competenti, che l'importo di tali diritti:

— concerne merci per le quali non sia sorto alcun debito doganale o per le quali il debito doganale si sia estinto in modo diverso dal versamento dell'importo o dalla prescrizione;

— è superiore, per un qualsiasi motivo, a quello legalmente percepibile».

21 Infine, ai sensi dell'art. 13, n. 1, dello stesso regolamento:

«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, derivanti da circostanze che non implichino 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 all'articolo 25. Il rimborso o lo sgravio possono essere subordinati a condizioni particolari».

Contesto normativo nazionale

22 L'art. 10, n. 1, del Tabaksteuergesetz 1980 (legge tedesca 13 dicembre 1979, relativa all'imposta sui tabacchi, BGBl. 1979, I, 2118, nella sua versione vigente all'epoca dei fatti controversi; in prosieguo: il «TabStG») disponeva quanto segue:

«Ai tabacchi o ai pacchetti di sigarette introdotti nel territorio di imposizione [dell'accisa] si applicano per analogia le disposizioni in materia doganale per quanto riguarda il sorgere del tributo e il momento rilevante per la sua determinazione, i soggetti passivi, la responsabilità personale, la maggiorazione d'imposta in caso di inosservanza delle disposizioni tributarie, il procedimento fiscale, nonché, nei casi in cui il tributo non venga riscosso mediante bolli, la scadenza di pagamento, la dilazione del medesimo, lo sgravio ed il rimborso dell'accisa. Altrettanto vale nel caso in cui non debbano essere riscossi dazi doganali».

Causa principale e questioni pregiudiziali

23 Il 9 luglio 1992 la società Rothmans Manufacturing BV (in prosieguo: la «Rothmans»), con sede in Zevenaar (Paesi Bassi), su istruzione di una società svizzera di un gruppo al quale essa appartiene, ha sdoganato un lotto di undici

milioni di sigarette della marca «Golden American» in regime di transito comunitario esterno. Il termine di presentazione delle merci è stato fissato dall'ufficio di partenza, ossia l'ufficio doganale di Zevenaar, al 16 luglio 1992. Il documento di transito rilasciato in tale occasione non conteneva alcun riferimento alla nazionalità e all'identità del mezzo di trasporto utilizzato. Peraltro, l'indicazione, figurante su tale documento, della società di San Pietroburgo (Russia) come destinataria delle merci non corrispondeva né alle indicazioni della bolla di consegna delle dette merci, né a quelle contenute nella fattura.

24 Secondo le indicazioni fornite dal conducente dell'autocarro a bordo del quale sono state trasportate le sigarette, i documenti doganali e di trasporto gli erano stati ritirati, e poi restituiti, per ben tre volte nel corso del trasporto. Tuttavia, egli non è stato in grado di indicare se i detti documenti fossero stati sostituiti o modificati in occasione di tali ritiri temporanei, effettuati, secondo la sua versione, da cittadini dell'Europa orientale.

25 Il 16 luglio 1992 l'autocarro è stato condotto, con il suo semirimorchio, nel cortile dell'impresa di trasporti, dove è stato aperto dal conducente con una tenaglia tagliafili prestata da un dipendente della detta impresa, e poi parzialmente scaricato. Il contenuto dell'autocarro è stato quindi sottoposto ad un esame a campione, dal quale è emerso che tutti i cartoni contenevano sigarette sprovviste della fascetta recante il bollo fiscale, il che ha portato all'arresto del conducente e del secondo conducente. Infatti, alcuni agenti doganali, presenti nell'impresa di trasporti al momento dello scarico dell'autocarro da loro osservato, in un primo tempo hanno proceduto, senza rivelare la loro vera identità, ad una perquisizione personale del conducente, nel corso della quale hanno rinvenuto un piombino doganale olandese strappato. Essi hanno quindi sequestrato l'autocarro ed il suo carico al fine della loro successiva confisca ed in seguito hanno proceduto alla distruzione delle sigarette.

26 Dall'ordinanza di rinvio emerge che l'arresto dei contrabbandieri è stato reso possibile dall'infiltrazione fra loro di un agente appartenente al servizio doganale di repressione delle frodi. Quest'ultimo era stato avvicinato nel giugno 1992,

tramite un intermediario, da un venditore dell'Europa orientale — il cui nome è ignoto — al fine di acquistare un container pieno di sigarette della marca «Golden American», destinate all'esportazione verso la Polonia, che dovevano essere prive della fascetta recante il bollo fiscale. Le modalità di pagamento e di consegna della merce erano state precisate in occasione di un successivo incontro tra l'agente in incognito ed il venditore, nel corso del quale era stato convenuto che le sigarette dovevano essere consegnate il 16 luglio 1992 nell'area di una determinata impresa di trasporti con sede in Nettetal-Kaldenkirchen (Germania). In occasione di tale incontro, su richiesta dell'agente, il venditore gli aveva mostrato a distanza un semirimorcho immatricolato in Polonia a bordo del quale dovevano trovarsi le sigarette. Tuttavia, non essendo stato autorizzato ad avvicinarsi al semirimorchio, l'agente non aveva potuto vedere i sigilli doganali.

27 Il 7 agosto 1992 lo Hauptzollamt, ritenendo, alla luce di tali circostanze, che la violazione dei sigilli ed il seguente scarico delle sigarette dall'autocarro costituissero una sottrazione delle merci al controllo doganale, ha emesso, in applicazione dell'art. 10, n. 1, del TabStG, un avviso di accertamento con il quale ha invitato la Rothmans, in qualità di «obbligato principale», a pagare le accise sul tabacco per un importo pari a 1 436 776 marchi tedeschi (DEM).

28 Il 24 novembre 1992 tale società ha chiesto allo Hauptzollamt di accordarle uno sgravio da tali dazi adducendo, segnatamente, l'esistenza di una situazione particolare ai sensi dell'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79. Tale richiesta è stata respinta con decisione dello Hauptzollamt 14 gennaio 1993, modificata con decisione 4 maggio 1993, resa su impugnazione della Rothmans. Quest'ultima ha quindi presentato un ricorso dinanzi al Finanzgericht Düsseldorf (Sezione tributaria del Tribunale di Düsseldorf, Germania), diretto al rimborso delle accise percepite nel frattempo dallo Hauptzollamt, ma il detto ricorso è stato parimenti respinto in quanto il regolamento n. 1430/79, al quale rinviava l'art. 10, n. 1, del TabStG, non conferiva alla Rothmans alcun diritto di rimborso.

29 A tale proposito, il Finanzgericht ha giudicato, da un lato, che l'art. 2, n. 1, del regolamento n. 1430/79 non poteva essere invocato dalla Rothmans, in quanto un'obbligazione tributaria era certamente sorta per effetto della sottrazione al

controllo doganale delle merci in transito, sottrazione risultante, nella fattispecie, dalla mera rimozione temporanea dei documenti di transito e di trasporto. Il Finanzgericht ha precisato, in tale contesto, che l'obbligazione fiscale non si era estinta in seguito alla confisca delle sigarette da parte dei servizi doganali, poiché l'art. 10, n. 1, del TabStG non rinvierebbe, su tale punto, alle corrispondenti disposizioni comunitarie relative all'estinzione dell'obbligazione doganale.

30 Dall'altro, questo stesso giudice ha ritenuto che la Rothmans non potesse nemmeno avvalersi dell'art. 13 del regolamento n. 1430/79, in quanto il comportamento delle persone da essa incaricate dell'esecuzione del transito comunitario dimostrerebbe, per lo meno, l'esistenza di raggiri che escluderebbero uno sgravio o un rimborso dei dazi versati. In tale contesto, il Finanzgericht ha tuttavia aggiunto che, nel caso in cui si dovesse concludere per l'assenza di tali raggiri, nella fattispecie non sussisterebbero comunque i presupposti prescritti per poter beneficiare di uno sgravio o di un rimborso dei dazi all'importazione. Infatti, né i punti deboli del regime di transito comunitario né l'intervento dell'agente in incognito integrerebbero gli estremi di una circostanza particolare ai sensi del citato art. 13. Secondo tale giudice, non ci sarebbe alcuna relazione tra la nascita dell'obbligazione fiscale per effetto della rimozione dei documenti di transito e l'attività dell'agente in incognito.

31 Il 1° gennaio 2000 la Rothmans — alla quale è succeduta la BAT in corso di causa —, ritenendo, alla luce di tali circostanze, che il Finanzgericht Düsseldorf avesse travisato la portata del regolamento n. 1430/79, ha introdotto, dinanzi al Bundesfinanzhof, un ricorso in cassazione («Revision»), con il quale ha dedotto, essenzialmente, due argomenti.

32 Per quanto riguarda, innanzi tutto, l'art. 2 del regolamento n. 1430/79, la BAT fa valere, da un lato, che la temporanea rimozione dei documenti di transito nonché la violazione dei sigilli ed il seguente scarico della merce non costituiscono una sottrazione di questa alla vigilanza doganale, poiché in tali due ultime circostanze alcuni funzionari doganali avrebbero osservato ininterrottamente lo svolgimento dell'operazione. Dall'altro, la BAT rileva che, anche se un'obbligazione doganale fosse sorta a causa della sopravvenienza di uno degli eventi menzionati,

occorrerebbe in ogni caso procedere al rimborso dei dazi versati, in quanto l'art. 10, n. 1, del TabStG rinvierebbe espressamente alle disposizioni comunitarie relative allo sgravio ed al rimborso dei dazi doganali e tali ultime disposizioni, in particolare l'art. 2, n. 1, primo trattino, del regolamento n. 1430/79, prevederebbero il rimborso o lo sgravio dai dazi all'importazione allorché l'obbligazione doganale si è estinta in modo diverso dal pagamento o dalla prescrizione. Orbene, secondo la BAT, tale sarebbe precisamente il caso nella fattispecie in quanto le sigarette sono state confiscate e la confisca è uno dei modi di estinzione dell'obbligazione doganale.

33 Per quanto riguarda, in secondo luogo, l'art. 13 del regolamento n. 1430/79, la BAT sostiene che la presenza ed il comportamento dei funzionari doganali nella fattispecie nonché la confisca delle sigarette e l'impossibilità di trasferire l'imposta dovuta su terzi costituiscono innegabilmente circostanze particolari ai sensi di tale disposizione, che giustificano il rimborso dei dazi versati. Tale rimborso sarebbe escluso solo se l'interessato stesso fosse ricorso a raggiri. Orbene, nella fattispecie, nessun raggiro le sarebbe direttamente imputabile. Per tale motivo, ed in assenza di un principio comunitario o nazionale che consacri la responsabilità per fatto altrui, lo Hauptzollamt dovrebbe quindi rimborsarle i dazi versati.

34 Il Bundesfinanzhof, nonostante respinga l'affermazione della BAT secondo cui un rinvio pregiudiziale sarebbe inutile per il semplice fatto che l'obbligazione tributaria si sarebbe estinta con la confisca delle sigarette da parte dei servizi doganali, in quanto, secondo esso, l'art. 10, n. 1, del TabStG non rinvierebbe alle disposizioni comunitarie relative all'estinzione dell'obbligazione doganale, tuttavia condivide, nella sua ordinanza di rinvio, gli interrogativi di tale società relativamente sia alla sussistenza dei presupposti per la nascita dell'obbligazione tributaria, sia all'assenza di circostanze particolari che giustifichino, nella fattispecie, un rimborso dei dazi versati.

35 Per quanto riguarda, innanzi tutto, la tesi del Finanzgericht secondo la quale la temporanea rimozione dei documenti di trasporto e di transito costituirebbe «una sottrazione delle merci al controllo doganale», il Bundesfinanzhof rileva che tale ultima nozione è stata definita dalla Corte, al punto 47 della sentenza 1° febbraio 2001, causa C-66/99, D. Wandel (Racc. pag. I-873), come corrispondente a «qualsiasi azione o omissione che ha come risultato d'impedire, anche solo momentaneamente, all'autorità doganale competente di accedere ad una merce sotto sorveglianza doganale e di effettuare i controlli previsti [a tale riguardo]». Orbene, nella fattispecie, la temporanea rimozione del documento di transito non avrebbe avuto alcuna conseguenza sulla merce stessa e non avrebbe in alcun modo compromesso la capacità delle autorità doganali di identificarla, poiché le dette autorità non avrebbero, in nessun momento, reclamato l'esibizione del documento di transito e non avrebbero nemmeno accertato che tale documento non avrebbe potuto essere loro presentato, su loro richiesta, senza un considerevole ritardo.

36 Per quanto riguarda, poi, la violazione dei sigilli apposti dai servizi doganali olandesi e il successivo scarico delle merci nel cortile dell'impresa di trasporti, il Bundesfinanzhof condivide l'opinione del Finanzgericht secondo cui fatti del genere costituiscono certamente, in linea di principio, una sottrazione delle merci al controllo doganale. Tuttavia, esso dubita che tale qualificazione possa essere ammessa in circostanze come quelle della fattispecie. Infatti, da un lato, l'operazione avrebbe avuto luogo in seguito ad un incontro convenuto dai contrabbandieri con un agente del servizio doganale in incognito e, dall'altro, tale operazione sarebbe stata costantemente sorvegliata da funzionari del detto servizio. Le autorità doganali avrebbero quindi avuto, in ogni momento, la possibilità di mettere le mani sulla merce, il che, del resto, sarebbe di fatto avvenuto, con il sequestro delle sigarette, seguito dalla loro distruzione.

37 Infine, anche se si dovesse ammettere che un'obbligazione doganale sia effettivamente sorta in seguito alla sopravvenienza di uno degli eventi menzionati, il Bundesfinanzhof ritiene, a differenza del Finanzgericht, che nella fattispecie sussistano circostanze particolari che giustificano il rimborso dei dazi versati dalla BAT. Da un lato, infatti, la violazione del regime di transito comunitario sarebbe stata provocata proprio dall'attività dell'agente in incognito, con il risultato che l'obbligato principale verrebbe a trovarsi, in forza della giurisprudenza della Corte, in particolare delle sentenze 25 febbraio 1999, causa C-86/97, Trans-Ex-Import (Racc. pag. I-1041), e 7 settembre 1999, causa C-61/98, De Haan (Racc.

pag. I-5003), in una situazione eccezionale rispetto agli altri operatori che esercitano la stessa attività. Dall'altro, risulterebbe sempre dagli accertamenti eseguiti dal Finanzgericht che la BAT non ha commesso alcun illecito di per sé, né ha dato prova di negligenza manifesta, in quanto solo le persone che hanno eseguito il trasporto per suo conto sarebbero, eventualmente, imputabili di un comportamento colpevole.

38 Alla luce di tali circostanze il Bundesfinanzhof, ritenendo che per la soluzione della controversia dinanzi ad esso pendente fosse necessaria l'interpretazione del diritto comunitario, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se una merce presentata in dogana per un procedimento di transito comunitario sia sottratta alla vigilanza doganale qualora il documento di trasporto T1 venga temporaneamente rimosso dalla partita oggetto della spedizione.

2) In caso di soluzione negativa alla questione sub 1) da parte della Corte di giustizia:

Se una merce presentata in dogana per un procedimento di transito comunitario sia sottratta alla vigilanza doganale qualora il sigillo doganale apposto a garanzia della sua identificazione venga aperto e la merce in parte scaricata, senza che la partita oggetto della spedizione venga previamente esibita nelle debite forme, sebbene il fatto sia stato concertato con gli interessati da funzionari inquirenti del servizio doganale di repressione delle frodi in servizio in incognito e da costoro osservato in tutti i particolari.

3) In caso di soluzione affermativa da parte della Corte di giustizia a una delle questioni sub 1) e 2):

Se ricorrano le circostanze particolari ai sensi dell'art. 13 del regolamento n. 1430/79 qualora un agente in incognito del servizio doganale per la repressione delle frodi abbia provocato infrazioni della procedura di transito comunitario. Se i raggiri o la negligenza manifesta di coloro ai quali l'obbligato principale ha affidato l'attività inerente all'adempimento degli obblighi che gli derivano dalla procedura di transito comunitario escludano il rimborso all'obbligato principale dei dazi dovuti a causa della sottrazione alla vigilanza doganale delle merci presentate per il procedimento di transito comunitario».

Sulla ricevibilità delle questioni pregiudiziali

39 Poiché la controversia principale ha come oggetto il rimborso dei diritti d'accisa dovuti in forza della sola legislazione nazionale, occorre, in via preliminare, interrogarsi sulla ricevibilità delle questioni sottoposte alla Corte dal giudice del rinvio che vertono, da parte loro, sull'interpretazione della normativa comunitaria in materia doganale.

40 A tale proposito occorre ricordare che la Corte, adita per altre cause nelle quali la normativa comunitaria di cui si richiedeva l'interpretazione era applicabile solo in forza di un rinvio operato dal diritto interno, ha giudicato costantemente che quando una normativa nazionale si conforma, per le soluzioni che essa apporta ad una situazione interna, a quelle adottate in diritto comunitario, al fine, in particolare, di assicurare una procedura unica in situazioni analoghe, esiste un interesse comunitario certo a che, per evitare future divergenze di interpretazione, le disposizioni o le nozioni riprese dal diritto comunitario ricevano un'interpretazione uniforme, a prescindere dalle condizioni in cui verranno applicate (v. in particolare, in tal senso, sentenze 18 ottobre 1990, cause riunite C-297/88 e C-197/89, Dzodzi, Racc. pag. I-3763, punto 37; 17 luglio 1997, causa C-130/95, Giloy, Racc. pag. I-4291, punto 28, e 15 maggio 2003, causa C-300/01, Salzmann, Racc. pag. I-4899, punto 34).

41 Orbene, nella fattispecie è pacifico che la normativa nazionale si è conformata, per le soluzioni che essa apporta ad una situazione interna, a quelle adottate in diritto comunitario, poiché il TabStG ha operato un rinvio globale al diritto comunitario per quanto riguarda sia le condizioni di nascita dell'obbligazione doganale, sia le disposizioni relative allo sgravio ed al rimborso di questa. Tale analisi non è messa in discussione dalla circostanza che la detta normativa non opera un analogo rinvio al diritto comunitario per quanto riguarda le condizioni di estinzione dell'obbligazione doganale.

42 Alla luce di quanto precede le questioni pregiudiziali sono ricevibili.

Sulla prima questione

43 Con la sua prima questione il giudice del rinvio cerca, in sostanza, di sapere se una merce presentata in dogana per un procedimento di transito comunitario esterno sia sottratta al controllo doganale ai sensi dell'art. 2, n. 1, lett. c), del regolamento n. 2144/87 in caso di temporanea rimozione del documento di transito T 1 di tale merce, in particolare qualora la detta rimozione non abbia avuto conseguenze sulla merce stessa e non abbia compromesso la capacità delle autorità doganali di identificare quest'ultima, poiché le dette autorità non hanno né richiesto il documento di transito in questione né hanno accertato che esso non avrebbe potuto essere loro presentato, su loro richiesta, senza un considerevole ritardo.

44 Per la BAT, occorre dare una risposta negativa a tale questione, in quanto la temporanea rimozione del documento di transito non causerebbe un trattamento illecito della merce trasportata e non osterebbe nemmeno a che essa sia ripresentata all'ufficio di destinazione ed esaminata da parte di quest'ultimo.

45 Secondo la Commissione, invece, tale temporanea rimozione dei documenti di transito e di trasporto costituisce certamente una sottrazione delle merci interessate al controllo doganale, qualora, contrariamente a quanto prescritto, in particolare, dagli artt. 12, n. 6, 19, n. 1, e 20 del regolamento n. 222/77, i detti documenti non possano essere presentati alla prima richiesta delle autorità doganali competenti. Al di fuori dell'ipotesi particolare prevista dall'art. 18, n. 4, del regolamento citato, il controllo doganale sarebbe quindi efficace solo se gli agenti doganali potessero, in qualsiasi momento, nel corso del procedimento di transito, verificare simultaneamente i sigilli doganali ed i documenti di transito e di trasporto.

46 Occorre preliminarmente rilevare che il legislatore comunitario, benché abbia previsto, tra i casi di insorgenza di un'obbligazione doganale all'importazione, la sottrazione di una merce al controllo doganale che deriva dalla sua immissione in custodia temporanea o dal suo assoggettamento ad un regime doganale che preveda un tale controllo [v. art. 2, n. 1, lett. c), del regolamento n. 2144/87], non ha tuttavia definito tale nozione di sottrazione, né enumerato le condizioni la cui inosservanza farebbe nascere, in ogni caso, una tale obbligazione doganale.

47 La Corte, investita di cause aventi ad oggetto merci assoggettate, le une, al regime di transito comunitario esterno, le altre, al regime di deposito doganale, ha dichiarato che occorreva intendere la detta nozione di sottrazione al controllo doganale come comprendente qualsiasi azione o omissione che abbia come risultato d'impedire, anche solo momentaneamente, all'autorità doganale competente di accedere ad una merce sotto vigilanza doganale e di effettuare i controlli previsti dalla normativa doganale comunitaria (v. sentenze D. Wandel, cit., punto 47; 11 luglio 2002, causa C-371/99, Liberexim, Racc. pag. I-6227, punto 55, e 12 febbraio 2004, causa C-337/01, Hamann International, Racc. pag. I-1791, punto 31).

48 Alla luce di tale giurisprudenza, occorre esaminare le finalità perseguite dal regime di transito comunitario esterno ed il ruolo svolto, in particolare in tale contesto, dal documento di transito T 1 al fine di valutare se la rimozione di questo dalla merce alla quale si riferisce comprometta o meno le capacità di controllo delle autorità doganali.

49 A tale proposito occorre ricordare che, così come emerge, in particolare, dal quinto e dal sesto 'considerando' del regolamento n. 222/77, il regime di transito comunitario esterno è un regime che mira ad incrementare la fluidità di movimento delle merci all'interno della Comunità permettendo il trasporto delle dette merci dal luogo d'introduzione nella Comunità fino al luogo di destinazione o, nel caso di attraversamento della Comunità, fino all'ufficio di uscita, senza che occorra ripetere le formalità doganali all'atto del passaggio da uno Stato membro all'altro.

50 A tal fine, il regolamento n. 222/77 prevede, in particolare, il deposito, presso l'ufficio di partenza, di una dichiarazione sottoscritta dalla persona che chiede di effettuare l'operazione di transito in questione o da un suo rappresentante abilitato. Tale dichiarazione viene formalmente registrata dall'ufficio summenzionato che fissa il termine per la ripresentazione delle merci e adotta le misure di identificazione ritenute necessarie (v., rispettivamente, artt. 12, nn. 1 e 4, e 17, n. 1, del citato regolamento).

51 Gli artt. 19, n. 1, e 20 del regolamento n. 222/77 precisano, peraltro, che il trasporto delle merci assoggettate al regime di transito comunitario esterno si effettua sulla scorta degli esemplari del documento T 1 consegnati dall'ufficio di partenza all'obbligato principale o al suo rappresentante, che è tenuto, in ogni Stato membro, ad esibire i detti esemplari ad ogni eventuale richiesta del servizio doganale.

52 Alla luce di tali disposizioni, nonché del tenore letterale dell'art. 13, lett. a), del regolamento n. 222/77, ai sensi del quale l'obbligato principale è tenuto, in particolare, a ripresentare le merci tali e quali all'ufficio di destinazione, il documento di transito T 1, sulla cui scorta si effettua il trasporto delle merci assoggettate al regime di transito comunitario esterno, svolge incontestabilmente un ruolo essenziale al buon funzionamento del detto regime. Così, una rimozione, quand'anche temporanea, di tale documento è di natura tale da compromettere gli obiettivi stessi di tale regime allorché impedisce, contrariamente a quanto prescrive l'art. 20 del regolamento n. 222/77, l'esibizione di tale documento ad ogni eventuale richiesta del servizio doganale. Una tale rimozione complica inoltre parimenti l'identificazione sia delle merci oggetto del procedimento di transito, sia del regime doganale applicabile a queste.

53 In simili condizioni, la temporanea rimozione del documento di transito T 1 dalle merci alle quali si riferisce va qualificato come «sottrazione» delle dette merci al controllo doganale. Conformemente all'interpretazione formulata dalla Corte nelle citate sentenze D. Wandel, Liberexim e Hamann International, tale rimozione, infatti, costituisce certamente un'azione che ha come risultato d'impedire, anche se solo momentaneamente, all'autorità doganale competente di accedere ad una merce sotto controllo doganale e di effettuare i controlli previsti dalla normativa doganale comunitaria.

54 Peraltro, per quanto riguarda l'osservazione del giudice del rinvio secondo la quale la rimozione del documento di transito non ha comportato, nella fattispecie, alcuna conseguenza concreta sulla capacità delle autorità doganali di identificare la merce, poiché queste ultime non avrebbero in nessun momento reclamato la produzione effettiva del detto documento o accertato che esso non avrebbe potuto essere loro presentato senza un considerevole ritardo, è sufficiente ricordare che, in forza di una costante giurisprudenza, la sottrazione di una merce alla vigilanza doganale presuppone solo che siano soddisfatte condizioni di natura obiettiva quali, per esempio, l'assenza fisica della merce dal luogo di custodia autorizzato nel momento in cui l'autorità doganale intende procedere all'esame di tale merce (v. citate sentenze D. Wandel, punto 48, e Liberexim, punto 60).

55 Come l'avvocato generale ha rilevato al paragrafo 30 delle sue conclusioni, per configurare una «sottrazione al controllo doganale» è quindi sufficiente che la merce sia stata obiettivamente sottratta a possibili controlli doganali, indipendentemente dal fatto che questi siano stati effettivamente svolti dalle autorità competenti.

56 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, occorre dunque rispondere alla prima questione dichiarando che, qualora la temporanea rimozione del documento di transito T 1 dalla merce alla quale esso si riferisce impedisca l'esibizione di detto documento ad ogni eventuale richiesta del servizio doganale, una tale rimozione costituisce una sottrazione di tale merce al controllo doganale ai sensi dell'art. 2, n. 1, lett. c), del regolamento n. 2144/87, quand'anche le autorità doganali non abbiano reclamato la produzione effettiva di tale documento o accertato che esso non avrebbe potuto essere loro presentato senza un considerevole ritardo.

Sulla seconda questione

57 Poiché è stata posta solo in caso di risposta negativa alla prima, la seconda questione non va esaminata.

Sulla prima parte della terza questione

58 Con la prima parte della sua terza questione il giudice del rinvio cerca in sostanza di sapere se la circostanza che gli illeciti nel procedimento di transito comunitario siano stati originati dal comportamento di un agente del servizio doganale in incognito costituisca una situazione particolare ai sensi dell'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79, tale da giustificare, eventualmente, lo sgravio o il rimborso dei dazi versati dall'obbligato principale.

59 Secondo la BAT, occorrerebbe rispondere affermativamente a tale questione in quanto il comportamento degli agenti appartenenti al servizio doganale di repressione delle frodi avrebbe, nella fattispecie, ampiamente superato i limiti del normale rischio commerciale che un operatore economico deve sopportare. Essa fa valere, a tale proposito, che, se la violazione dei sigilli ed il successivo scarico della merce erano senza dubbio inevitabili per ragioni legate all'efficacia dell'inchiesta, l'amministrazione doganale era tuttavia tenuta ad adottare le misure necessarie per prevenire qualsiasi danno che le potesse essere arrecato. Non essendo state adottate simili misure nella fattispecie e non avendo la BAT partecipato in prima persona all'illecito, quest'ultima si troverebbe, nella sua qualità di obbligato principale, in una situazione eccezionale rispetto ad altri operatori che esercitano la stessa attività, per cui occorrerebbe procedere al rimborso dei dazi da essa versati, in applicazione della giurisprudenza della Corte.

60 Per la Commissione, invece, tale rimborso sarebbe giustificato solo se la sottrazione delle merci al controllo doganale e l'insorgere correlato dell'obbligazione doganale risultassero dalla mera violazione dei sigilli e dallo scarico consecutivo delle merci sotto la sorveglianza dei funzionari appartenenti al servizio doganale di repressione delle frodi. Nella fattispecie, tuttavia, numerosi elementi del fascicolo tenderebbero a supportare la tesi secondo cui gli illeciti nel procedimento di transito comunitario sarebbero anteriori alla violazione dei sigilli, in quanto l'obbligato principale stesso sarebbe un produttore di sigarette, che avrebbe assoggettato le medesime al regime di transito comunitario esterno in circostanze particolari, su istruzione di una società svizzera appartenente al suo stesso gruppo. Secondo la Commissione, spetterebbe quindi al giudice del rinvio, chiamato a pronunciarsi sull'eventuale esistenza di una situazione particolare tale da giustificare il rimborso dei dazi versati dalla BAT, valutare preliminarmente se il procedimento di transito di cui alla causa principale sia stato originato unicamente dall'azione dell'agente in incognito dei servizi doganali o dall'intenzione preesistente della BAT di vendere sigarette senza preoccuparsi assolutamente della legalità dell'operazione di transito in questione.

61 A tale proposito occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 13, n. 1, primo comma, del regolamento n. 1430/79, «[s]i può procedere al rimborso o allo sgravio dei

diritti all'importazione in situazioni particolari (...) derivanti da circostanze che non implichino alcuna simulazione o negligenza manifesta da parte dell'interessato».

62 Come ripetutamente sottolineato dalla Corte, l'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79 costituisce una clausola equitativa generale destinata a comprendere le situazioni diverse da quelle che ricorrono più frequentemente nella pratica e che, al momento dell'adozione del regolamento, potevano dar luogo ad una normativa particolare (v., in particolare, sentenze 12 marzo 1987, cause riunite 244/85 e 245/85, Cerealmangimi e Italgrani/Commissione, Racc. pag. 1303, punto 10, e 18 gennaio 1996, causa C-446/93, SEIM, Racc. pag. I-73, punto 41).

63 In tale ottica, la Corte ha in particolare precisato, da un lato, che tale articolo va applicato allorché le circostanze che caratterizzano il rapporto tra l'operatore economico e l'amministrazione sono tali che non sarebbe equo accollare al detto operatore un danno che, normalmente, non avrebbe subito (v. sentenza 26 marzo 1987, causa 58/86, Coopérative agricole d'approvisionnement des Avirons, Racc. pag. 1525, punto 22).

64 In una causa relativa all'omessa informazione dell'obbligato principale da parte delle autorità doganali sull'esistenza di un rischio di frode in cui quest'ultimo non era implicato, ma la cui realizzazione poteva far sorgere a suo carico un'obbligazione doganale, la Corte ha dichiarato, d'altro lato, che, pur essendo vero che il diritto comunitario non impone alle autorità doganali alcun obbligo di avvertire l'obbligato principale del fatto che egli potrebbe divenire debitore di dazi doganali in ragione di tale frode, le esigenze di un'inchiesta condotta dalle autorità doganali o di polizia, in assenza di qualunque raggiro o negligenza imputabile al debitore e allorché quest'ultimo non è stato informato dello svolgimento dell'inchiesta, possono tuttavia integrare gli estremi di una situazione particolare ai sensi dell'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79. Infatti, se può essere legittimo che le autorità nazionali consentano deliberatamente la commissione di infrazioni o irregolarità per meglio smantellare una rete, identificare i truffatori e

raccogliere o corroborare gli elementi di prova, il fatto di accollare al debitore l'obbligazione doganale derivante da tali scelte connesse al perseguimento delle infrazioni contrasta con la finalità di equità sottesa alla normativa comunitaria rilevante, ponendo il debitore in una situazione eccezionale rispetto agli altri operatori che esercitano la sua stessa attività (v., in tal senso, sentenza De Haan, cit., punti 36 e 53).

65 Una conclusione del genere vale, a fortiori, quando le violazioni del regime di transito comunitario sono state commesse o provocate dalle autorità doganali stesse. Infatti, quando la sottrazione delle merci al controllo doganale, che implica l'assoggettamento di queste al regime di transito comunitario esterno, deriva dal comportamento di un agente in incognito appartenente ai servizi doganali di repressione delle frodi e nessun raggiro o negligenza manifesta è imputabile all'obbligato principale, aspetto questo la cui verifica spetta al giudice nazionale, detto obbligato si trova parimenti, rispetto ad altri operatori che esercitano la sua stessa attività, in una situazione eccezionale che giustifica, eventualmente, lo sgravio o il rimborso dei dazi versati.

66 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, occorre quindi rispondere alla prima parte della terza questione dichiarando che la circostanza che gli illeciti nella procedura di transito comunitario siano stati originati dal comportamento di un agente in incognito del servizio doganale costituisce una situazione particolare ai sensi dell'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79 che giustifica, eventualmente, lo sgravio o il rimborso dei dazi versati dall'obbligato principale, a condizione che nessun raggiro o negligenza manifesta gli sia imputabile.

Sulla seconda parte della terza questione

67 Con la seconda parte della sua terza questione, posta nel caso in cui si ritenga che l'intervento di un agente dei servizi doganali in incognito possa costituire una

situazione particolare ai sensi dell'art. 13, n. 1, del regolamento n. 1430/79, il giudice del rinvio cerca infine di sapere se sia escluso il rimborso dei dazi previsto da tale disposizione in presenza di raggiri o di negligenza manifesta ad opera non dello stesso obbligato principale, ma di coloro ai quali egli ha affidato l'attività inerente all'adempimento degli obblighi che gli derivano dalla procedura di transito comunitario esterno.

68 A tale proposito occorre constatare che dalla giurisprudenza della Corte, in particolare dalla citata sentenza De Haan, risulta che la circostanza che un raggiro o una negligenza manifesta sia stata commessa da coloro ai quali l'obbligato principale ha affidato l'attività inerente all'adempimento degli obblighi che gli derivano dalla procedura di transito comunitario esterno non esclude, di per sé, il rimborso dei dazi da lui versati. Nella causa giudicata con tale ultima sentenza, infatti, la Corte ha dichiarato, in sostanza, che erano soddisfatte le condizioni che giustificano il rimborso dei dazi versati dall'obbligato principale, al quale non era imputabile nessun raggiro o negligenza manifesta, nonostante un membro del suo personale sembrasse coinvolto nelle irregolarità commesse durante il procedimento di transito.

69 Una simile conclusione deve essere tratta, a fortiori, per quanto riguarda le irregolarità commesse da persone estranee all'impresa dell'obbligato principale, alle quali quest'ultimo ha affidato l'attività inerente all'adempimento degli obblighi che gli derivano dall'assoggettamento delle merci al regime del transito comunitario esterno. Simili irregolarità non escludono quindi, in linea di principio, il rimborso dei dazi versati dall'obbligato principale qualora nessun raggiro o negligenza manifesta gli sia imputabile.

70 Nella fattispecie, tuttavia, gli elementi forniti dal giudice del rinvio non permettono di concludere con certezza che tale ultima condizione sia soddisfatta, poiché, così come è stato rilevato al punto 23 della presente sentenza, il

documento di transito consegnato dall'ufficio di partenza non conteneva alcun riferimento alla nazionalità e all'identità del mezzo di trasporto utilizzato, mentre l'indicazione della società figurante su tale documento quale destinataria delle merci non corrispondeva né alle indicazioni figuranti sulla bolla di consegna delle dette merci né a quelle contenute nella fattura.

71 Riguardo a tali elementi spetta quindi al giudice del rinvio valutare se un raggiro o una negligenza manifesta sia imputabile all'obbligato principale tenendo conto delle obbligazioni ad esso incombenti in forza della normativa comunitaria rilevante, in particolare dell'art. 13, lett. a), del regolamento n. 222/77, ai sensi del quale l'obbligato principale è tenuto a ripresentare le merci tali e quali all'ufficio di destinazione nel termine fissato e a rispettare le misure di identificazione adottate dalle autorità competenti, nonché dell'esperienza professionale dell'obbligato principale, del grado di attenzione con cui ha scelto le persone alle quali ha affidato il trasporto delle merci e, eventualmente, della diligenza di cui abbia dato prova nell'ipotesi che vengano riscontrate irregolarità.

72 In tale contesto, una particolare attenzione va parimenti accordata alla natura delle merci trasportate in quanto, come già rilevato dalla Corte, il mercato delle sigarette si presta particolarmente allo sviluppo di un commercio illegale (v. sentenza 10 dicembre 2002, causa C-491/01, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco, Racc. pag. I-11453, punto 87).

73 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, occorre rispondere alla seconda parte della terza questione dichiarando che un raggiro o una negligenza manifesta da parte di coloro ai quali l'obbligato principale ha affidato l'attività inerente all'adempimento di obblighi che gli derivano dalla procedura di transito comunitario esterno non esclude, di per sé, il rimborso a quest'ultimo dei dazi

dovuti a causa della sottrazione al controllo doganale delle merci assoggettate a tale regime, purché nessun raggiro o negligenza manifesta gli sia imputabile.

Sulle spese

74 Le spese sostenute dalla Commissione, che ha 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 sulle questioni sottopostele dal Bundesfinanzhof con ordinanza 24 aprile 2001, dichiara:

1) **Qualora la temporanea rimozione del documento di transito T 1 dalla merce alla quale esso si riferisce impedisce l'esibizione di detto documento ad ogni**

eventuale richiesta del servizio doganale, una tale rimozione costituisce una sottrazione di tale merce al controllo doganale ai sensi dell'art. 2, n. 1, lett. c), del regolamento (CEE) del Consiglio 13 luglio 1987, n. 2144, riguardante l'obbligazione doganale, quand'anche le autorità doganali non abbiano reclamato la produzione effettiva di tale documento o accertato che esso non avrebbe potuto essere loro presentato senza un considerevole ritardo.

2) La circostanza che gli illeciti nella procedura di transito comunitario siano stati originati dal comportamento di un agente in incognito del servizio doganale costituisce 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, che giustifica, eventualmente, lo sgravio o il rimborso dei dazi versati dall'obbligato principale, a condizione che nessun raggiro o negligenza manifesta gli sia imputabile.

3) Un raggiro o una negligenza manifesta da parte di coloro ai quali l'obbligato principale ha affidato l'attività inerente all'adempimento di obblighi che gli derivano dalla procedura di transito comunitario esterno non esclude, di per sé, il rimborso a quest'ultimo dei dazi dovuti a causa della sottrazione al controllo doganale delle merci assoggettate a tale regime, purché nessun raggiro o negligenza manifesta gli sia imputabile.

Timmermans La Pergola von Bahr

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 29 aprile 2004.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente

V. Skouris