Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

20 dicembre 2017*

«Rinvio pregiudiziale – Principio del rispetto dei diritti della difesa – Diritto di essere ascoltato – Regolamento (CEE) n. 2913/92 – Codice doganale comunitario – Articolo 244 – Recupero di un debito in materia doganale – Mancata previa audizione del destinatario prima dell'emissione di un avviso di rettifica dell'accertamento – Diritto del destinatario di ottenere la sospensione dell'esecuzione dell'avviso di rettifica – Mancata sospensione automatica in caso di proposizione di un ricorso amministrativo – Rinvio alle condizioni previste all'articolo 244 del codice doganale»

Nella causa C-276/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Corte suprema di cassazione (Italia), con ordinanza del 17 marzo 2016, pervenuta in cancelleria il 17 maggio 2016, nel procedimento

Prequ' Italia Srl

contro

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da A. Rosas (relatore), presidente di sezione, C. Toader e A. Prechal, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da G. Albenzio, avvocato dello Stato,

– per la Commissione europea, da F. Tomat e L. Grønfeldt, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: l'italiano.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 2700/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000 (GU 2000, L 311, pag. 17) (in prosieguo: il «codice doganale»), e del principio del rispetto dei diritti della difesa conformemente al diritto dell'Unione.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Prequ' Italia Srl e l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Italia) (in prosieguo: l'«Agenzia delle Dogane») in merito ad avvisi di accertamento emessi da quest'ultima, per la ripresa a tassazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) all'importazione per il mancato rispetto dell'obbligo di introdurre fisicamente le merci in un deposito fiscale.

Contesto normativo

Codice doganale

3 L'articolo 243 del codice doganale prevede quanto segue:

«1. Chiunque ha il diritto di proporre ricorso contro le decisioni prese dall'autorità doganale, concernenti l'applicazione della normativa doganale, quando esse lo riguardino direttamente e individualmente.

(...)

Il ricorso è introdotto nello Stato membro in cui la decisione è stata presa o sollecitata.

2. Il ricorso può essere esperito:

a) in una prima fase, dinanzi all'autorità doganale designata a tale scopo dagli Stati membri;

b) in una seconda fase, dinanzi ad un'istanza indipendente, che può essere un'autorità giudiziaria o un organo specializzato equivalente, in conformità delle disposizioni vigenti negli Stati membri».

4 Ai sensi dell'articolo 244 del codice doganale:

«La presentazione di un ricorso non sospende l'esecuzione della decisione contestata.

Tuttavia, l'autorità doganale può sospendere, in tutto o in parte, l'esecuzione della decisione quando abbia fondati motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato.

Quando la decisione impugnata abbia per effetto l'applicazione di dazi all'importazione o di dazi all'esportazione, la sospensione dell'esecuzione è subordinata all'esistenza o alla costituzione di una garanzia. Tuttavia si può non esigere detta garanzia qualora, a motivo della situazione del debitore, ciò possa provocare gravi difficoltà di carattere economico o sociale».

5 L'articolo 245 del codice doganale recita quanto segue:

«Le norme di attuazione della procedura di ricorso sono adottate dagli Stati membri».

Diritto italiano

6 Il decreto legislativo dell'8 novembre 1990, n. 374, recante riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo (GURI n. 291 del 14 dicembre 1990; supplemento ordinario alla GURI n. 80; in prosieguo: il «decreto legislativo n. 374/1990»), dispone, all'articolo 11, intitolato «Revisione dell'accertamento, attribuzioni e poteri degli uffici [doganali]», nella versione in vigore al momento dei fatti di cui al procedimento principale:

«1. L'ufficio doganale può procedere alla revisione dell'accertamento divenuto definitivo, ancorché le merci che ne hanno formato l'oggetto siano state lasciate alla libera disponibilità dell'operatore o siano già uscite dal territorio doganale. La revisione è eseguita d'ufficio, ovvero quando l'operatore interessato ne abbia fatta richiesta (...).

2. L'ufficio doganale, ai fini della revisione dell'accertamento, può invitare gli operatori (...) a comparire di persona o a mezzo di rappresentante, ovvero a fornire, entro lo stesso termine, notizie e documenti (...) inerenti le merci che hanno formato oggetto di operazioni doganali. (...)

(...)

5. Quando dalla revisione, eseguita sia d'ufficio che su istanza di parte, emergono (...) errori relativi agli elementi presi a base dell'accertamento, l'ufficio procede alla relativa rettifica e ne dà comunicazione all'operatore interessato, notificando apposito avviso. (...)

5-bis. La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. (...). L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la motivazione di cui al presente comma.

(...)

7. La rettifica può essere contestata dall'operatore entro trenta giorni dalla data di notifica dell'avviso. Al momento della contestazione è redatto il relativo verbale, ai fini della eventuale instaurazione dei procedimenti amministrativi per la risoluzione delle controversie previsti dagli articoli 66 e seguenti del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43.

8. Divenuta definitiva la rettifica l'ufficio procede al recupero dei maggiori diritti dovuti dall'operatore ovvero promuove d'ufficio la procedura per il rimborso di quelli pagati in più. La rettifica dell'accertamento comporta, ove ne ricorrano gli estremi, la contestazione delle violazioni per le dichiarazioni infedeli o delle più gravi infrazioni eventualmente rilevate.

(...)».

7 La legge del 27 luglio 2000, n. 212, recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, nella versione in vigore al momento dei fatti di cui al procedimento principale (GURI n. 177 del 31 luglio 2000; in prosieguo: la «legge n. 212/2000»), al paragrafo 7 dell'articolo 12, intitolato «Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali», prevede quanto segue:

«Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza».

8 Dall'ordinanza di rinvio risulta che, nel 2012, successivamente ai fatti di cui al procedimento principale, il legislatore nazionale ha abrogato il paragrafo 7 dell'articolo 11 del decreto legislativo n. 374/1990, sostituendo il sistema di ricorso interno con un procedimento analogo a quello previsto all'articolo 12 della legge n. 212/2000.

9 Il decreto del Presidente della Repubblica del 23 gennaio 1973, n. 43, recante approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (GURI n. 80 del 28 marzo 1973, in prosieguo: il «testo unico delle leggi doganali»), all'articolo 66, intitolato «Procedimento amministrativo di prima istanza per la risoluzione delle controversie», così dispone:

«Entro trenta giorni dalla sottoscrizione del verbale di cui al precedente articolo [che constata che il proprietario della merce si oppone alla decisione del capo dell'ufficio doganale], a pena di decadenza, l'operatore può chiedere al capo del compartimento doganale di provvedere alla risoluzione della controversia. A tal fine deve presentare apposita istanza alla competente dogana, producendo i documenti ed indicando i mezzi di prova ritenuti utili. L'istanza – unitamente al verbale (...) ed alle proprie controdeduzioni – è trasmessa dalla dogana entro i successivi dieci giorni al capo del compartimento doganale, che decide sulla controversia con provvedimento motivato (...). Copia delle controdeduzioni della dogana deve essere fatta pervenire all'operatore interessato. Decorso inutilmente il termine indicato nel primo comma, si intende accettata la pretesa della dogana (...)».

10 L'articolo 68 del testo unico delle leggi doganali, intitolato «Procedimento amministrativo di seconda istanza per la risoluzione di controversie», prevede quanto segue:

«La decisione del capo del compartimento doganale deve essere emessa nel termine di quattro mesi dalla data di presentazione della formale istanza di cui all'[articolo] 66 e deve essere subito notificata all'interessato dalla competente dogana. Avverso la decisione del capo del compartimento doganale è ammesso ricorso al Ministro per le finanze; (...). Il Ministro decide con provvedimento motivato dopo aver sentito il collegio consultivo centrale dei periti doganali, costituito a norma del successivo articolo. Decorso inutilmente il termine indicato nel secondo comma, si intende accettata la decisione di prima istanza. In tal caso la dogana procede ai sensi dell'[articolo] 61, ultimo comma».

11 La circolare n. 41 D dell'Agenzia delle Dogane, del 17 giugno 2002 ha fornito precisazioni sui procedimenti amministrativi per la risoluzione delle controversie doganali di cui all'articolo 66 e seguenti del testo unico delle leggi doganali. Ne risulta che, qualora l'operatore decida di avviare il procedimento amministrativo per la soluzione della controversia, il termine di sessanta giorni per impugnare l'accertamento dinanzi al giudice tributario inizia a decorrere soltanto al termine di detto procedimento amministrativo, ossia in seguito alla notifica della decisione del Direttore regionale dell'Agenzia delle Dogane competente che rende definitivo l'accertamento. L'operatore può decidere di non avvalersi del procedimento amministrativo previsto dal testo unico delle leggi doganali. In tale caso, l'avviso di rettifica dell'accertamento deve essere impugnato nel termine di sessanta giorni dalla data di notifica di detto avviso.

12 Rispetto agli avvisi di rettifica dell'accertamento di cui all'articolo 11, paragrafo 5, del decreto legislativo n. 374/1990, detta circolare n. 41 D precisa che:

«(...) detti atti impositivi – a norma dell'articolo 244 (...) del codice doganale (...) sono immediatamente esecutivi nei confronti del contribuente e, come tali, autonomamente impugnabili avanti le Commissioni tributarie, nel termine decadenziale sopra citato. A tale riguardo merita rammentare che la contestazione della rettifica dell'accertamento, mediante instaurazione della controversia doganale ovvero proposizione del ricorso alla competente Commissione tributaria provinciale, non ne sospende l'esecuzione ([v.] citato [articolo] 244 del [codice doganale]). Resta salva, tuttavia, la facoltà degli uffici dell'Agenzia [delle Dogane] di concedere – a seguito di apposita istanza dell'Operatore interessato – la sospensione cautelare, in via amministrativa, al ricorrere delle condizioni previste dalla citata norma comunitaria (...)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

13 La Prequ' Italia ha effettuato operazioni di importazione di merci in sospensione dell'IVA. Essa si era avvalsa della facoltà di non versare l'IVA nell'espletamento delle formalità doganali impegnandosi, nelle proprie dichiarazioni di importazione, a depositare la merce acquistata in un determinato deposito fiscale. Le merci importate non sono state tuttavia introdotte fisicamente in tale deposito.

14 Dopo aver accertato l'utilizzo meramente virtuale del deposito fiscale da parte della Prequ' Italia, l'Ufficio delle Dogane di Livorno ha emesso nei confronti di quest'ultima, il 13 novembre 2009, dieci avvisi di rettifica per la ripresa a tassazione dell'IVA all'importazione.

15 In ciascuno di tali avvisi veniva precisato che il contribuente poteva esperire, conformemente all'articolo 11, paragrafo 7, del decreto legislativo n. 374/1990, un ricorso amministrativo disciplinato dagli articoli 66 e seguenti del testo unico delle leggi doganali, all'esito del quale il contribuente aveva la facoltà di proporre ricorsi giurisdizionali.

16 Gli stessi avvisi chiarivano che era possibile, laddove ricorrano le condizioni previste dall'articolo 244 del codice doganale, ottenere la sospensione dell'esecuzione dell'avviso di accertamento, presentando istanza al Direttore regionale dell'Agenzia delle Dogane, corredata da idonea garanzia in funzione dei maggiori diritti doganali che erano stati accertati.

17 L'ordinanza di rinvio non precisa se, nel caso di specie, la Prequ' Italia si sia avvalsa della facoltà, riconosciutale dall'articolo 11, paragrafo 7, del decreto legislativo n. 374/1990, di contestare gli avvisi di rettifica dell'accertamento entro i trenta giorni successivi alla data della loro notifica ed abbia avviato un procedimento amministrativo per la risoluzione della controversia doganale ai sensi dell'articolo 66 del testo unico delle leggi doganali.

18 In ogni caso, la Prequ' Italia ha presentato, nel febbraio del 2010, un ricorso giurisdizionale avverso i dieci avvisi di rettifica dell'accertamento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Livorno, che lo ha respinto con decisione del 24 febbraio 2011.

19 La Prequ' Italia ha impugnato tale sentenza dinanzi alla Commissione tributaria regionale di Firenze (Italia), che ha respinto il suo ricorso con decisione del 13 dicembre 2012.

20 Dal fascicolo trasmesso alla Corte risulta che, nell'ambito di tali ricorsi giurisdizionali, la Prequ' Italia ha fatto valere la violazione del suo diritto ad essere ascoltata sostenendo, in sostanza, che gli avvisi di rettifica avrebbero dovuto essere adottati sulla base dell'articolo 12, paragrafo 7, della legge n. 212/2000, e non ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 7, del decreto legislativo n. 374/1990.

21 Sia la Commissione tributaria provinciale di Livorno che la Commissione tributaria regionale di Firenze hanno confermato la decisione dell'autorità doganale applicando una giurisprudenza della Corte suprema di cassazione (Italia) secondo la quale l'articolo 12, paragrafo 7, della legge n. 212/2000 non può essere applicato in materia doganale.

22 La Prequ' Italia ha quindi presentato ricorso dinanzi alla Corte suprema di cassazione.

23 Tra i mezzi sollevati dinanzi alla Corte suprema di cassazione, la Prequ' Italia deduce la violazione dei suoi diritti della difesa, in quanto gli avvisi di rettifica dell'accertamento impugnati sarebbero stati adottati dall'Ufficio doganale in assenza di un preventivo contradditorio amministrativo. Essa sostiene che avrebbe dovuto essere applicato l'articolo 12, paragrafo 7, della legge n. 212/2000, che riconosce al contribuente il diritto al contraddittorio e gli consente l'invio di osservazioni all'amministrazione competente.

24 Nel suo controricorso, l'Agenzia delle Dogane sostiene che i motivi dedotti dalla Prequ' Italia sono privi di fondamento. Per quanto riguarda la questione relativa alla lesione del diritto al contraddittorio in materia doganale, essa sottolinea che, conformemente alla giurisprudenza della Corte suprema di cassazione, l'articolo 12, paragrafo 7, della legge n. 212/2000 non si applica ai procedimenti in materia doganale. Inoltre, la disciplina di cui all'articolo 11, paragrafo 7, del decreto legislativo n. 374/1990 sarebbe idonea a tutelare il diritto al contraddittorio.

25 A tale riguardo, il giudice del rinvio indica, in primo luogo, che, secondo la giurisprudenza, l'articolo 12, paragrafo 7, della legge n. 212/2000, volto a garantire al contribuente il rispetto del principio del contraddittorio, è inapplicabile prima della proposizione di un ricorso giurisdizionale avverso un avviso di accertamento ed è, in ogni caso, inapplicabile in materia doganale.

26 Tale giudice aggiunge di avere ripetutamente dichiarato, in merito alla specificità della materia doganale rispetto al tema del contraddittorio procedimentale, che il rispetto del principio del contraddittorio anche nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente richiamato dal codice doganale, si evince dalle espresse previsioni dell'articolo 11 del decreto legislativo n. 374/1990 e costituisce un principio generale del diritto dell'Unione che trova applicazione ogni qualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto che gli arrechi un pregiudizio.

27 Il giudice del rinvio precisa inoltre che, nella sua giurisprudenza, ha ripetutamente dichiarato che il rispetto del principio del contraddittorio è pienamente garantito dai procedimenti amministrativi di cui agli articoli 66 e seguenti del testo unico delle leggi doganali, ai quali rinvia l'articolo 11 del decreto legislativo n. 374/1990. Tali procedimenti consentirebbero di instaurare, in via preventiva, il contraddittorio con il contribuente, in quanto, da un lato, l'articolo 66 del testo unico delle leggi doganali prevede che l'operatore presenti ricorso gerarchico avverso l'avviso di rettifica «producendo i documenti ed indicando i mezzi di prova ritenuti utili» e, dall'altro, è soltanto all'esito del procedimento amministrativo contenzioso, in caso di decisione parzialmente o totalmente sfavorevole al ricorrente gerarchico, che si determina la «definitività» dell'avviso di rettifica e che il contribuente può presentare un ricorso giurisdizionale avverso tale avviso di rettifica.

28 In secondo luogo, il giudice del rinvio fa riferimento alla giurisprudenza della Corte relativa al diritto di essere ascoltato e, in particolare, alla sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041).

29 Nel richiamare i principi stabiliti dalla Corte nell'ambito di una causa nella quale una circolare ministeriale prevedeva la sospensione di un'intimazione di pagamento, adottata senza rispettare il diritto di essere previamente ascoltato, il giudice del rinvio si chiede cosa avvenga quando, come nella presente causa, la normativa interna si limiti a prevedere la sospensione dell'esecuzione di un atto adottato senza previa audizione dell'interessato rinviando solamente alle disposizioni di cui all'articolo 244 del codice doganale, senza prevedere una normativa specifica nell'attuazione di tali disposizioni.

30 Il giudice del rinvio sottolinea, a tale riguardo, che la sospensione di un atto doganale adottato senza la previa audizione del contribuente non è una conseguenza automatica della proposizione del ricorso amministrativo, ma soltanto una misura che l'amministrazione può disporre quando ricorrono le condizioni previste da detto articolo 244.

31 Il giudice del rinvio si chiede, pertanto, se i principi relativi al rispetto del diritto di essere ascoltati in materia doganale, come formulati nella sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041), ostino ad una normativa nazionale, come quella applicabile alla data dei fatti di cui al procedimento principale, che prevede la possibilità per il destinatario di un avviso di accertamento adottato in assenza di preventivo contraddittorio di ottenere la sospensione dell'esecuzione dell'atto alla data della presentazione del

ricorso, rinviando alle condizioni di cui all'articolo 244 del codice doganale e senza prevedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato come conseguenza normale della proposizione di un ricorso amministrativo.

32 In tali circostanze, la Corte suprema di cassazione ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se contrasta con il principio generale del contraddittorio procedimentale [riconosciuto dal diritto dell'Unione europea] la normativa italiana [di cui al procedimento principale] laddove non prevede, in favore del contribuente che non sia stato ascoltato prima dell'adozione dell'atto fiscale da parte dell'amministrazione doganale, la sospensione dell'atto come conseguenza normale della proposizione dell'impugnazione».

Sulla questione pregiudiziale

Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

33 Il governo italiano e la Commissione europea contestano la ricevibilità della questione pregiudiziale.

34 Il governo italiano eccepisce l'irricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale per il motivo che l'argomento della Prequ' Italia relativo alla presunta violazione dei suoi diritti della difesa è privo di fondamento in quanto, prima dell'emissione degli avvisi di rettifica dell'accertamento, tale società è stata informata dell'avvio del procedimento amministrativo e del suo diritto di depositare osservazioni entro il termine di 30 giorni, beneficiando così di un contraddittorio.

35 La Commissione si domanda se il giudice del rinvio abbia sufficientemente definito l'ambito di fatto e di diritto in cui si inserisce la questione sollevata, affinché la Corte disponga degli elementi di fatto e di diritto che devono permetterle di rispondere in modo utile a detta questione.

36 Essa rileva, in tale contesto, che il giudice del rinvio si è limitato ad esporre succintamente i fatti rilevanti e gli elementi di tipo procedurale che hanno dato luogo al rinvio pregiudiziale. Non risulta quindi in modo chiaro se la Prequ' Italia abbia contestato gli avvisi di rettifica dell'accertamento, come le consente l'articolo 11, paragrafo 7, del decreto legislativo n. 374/1990, e se abbia successivamente avviato il procedimento amministrativo di risoluzione della controversia. Non sarebbe inoltre indicato se la Prequ' Italia abbia chiesto la sospensione dell'esecuzione di detti atti e, se del caso, se tale richiesta sia stata accolta o respinta.

37 A tale riguardo, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza consolidata, il procedimento ai sensi dell'articolo 267 TFUE è uno strumento di cooperazione fra la Corte e i giudici nazionali, che conferisce a questi ultimi la responsabilità di valutare, tenendo conto delle peculiarità di ciascuna causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per poter emettere la loro sentenza sia la rilevanza delle questioni che sottopongono alla Corte (sentenza del 12 ottobre 2017, Kubicka, C-218/16, EU:C:2017:755, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

38 Se la decisione di rinvio, a pena di essere dichiarata irricevibile, deve soddisfare i requisiti di cui all'articolo 94 del regolamento di procedura della Corte (v., in tal senso, sentenza del 5 luglio 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, punti 18, 19 e 21), il rifiuto di statuire su una questione pregiudiziale proposta da un giudice nazionale è tuttavia possibile solo qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto del procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica oppure, ancora,

qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte (sentenza del 12 ottobre 2017, Kubicka, C-218/16, EU:C:2017:755, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

39 Nella fattispecie, occorre rilevare che la questione sollevata nella presente causa riguarda chiaramente la possibilità di ottenere, nell'ambito del procedimento amministrativo relativo alla definizione di una controversia in materia doganale e, pertanto, in una fase anteriore alla proposizione di un ricorso giurisdizionale, la sospensione dell'esecuzione di avvisi di accertamento in materia doganale e presenta una connessione con la risposta che la Corte ha fornito alla seconda questione esaminata nella sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041).

40 Il giudice del rinvio ritiene che i principi enunciati in tale sentenza possano applicarsi alla controversia pendente dinanzi ad esso, pur nutrendo dubbi in merito alla questione se, per poter escludere l'illegittimità di una misura adottata, in materia doganale, senza previa audizione del contribuente, sia necessario che la normativa nazionale garantisca a tale contribuente, da un lato, la facoltà di contestare l'atto in questione nell'ambito di un ricorso amministrativo e, dall'altro, la sospensione di tale atto come conseguenza normale della proposizione di tale ricorso.

41 Di conseguenza, il contesto di fatto e di diritto presentato nell'ordinanza di rinvio fornisce la motivazione che ha indotto il giudice del rinvio ad adire la Corte ed è sufficiente a chiarire la questione posta dal giudice del rinvio, relativa alla compatibilità con il diritto di essere ascoltato di una normativa nazionale in forza della quale il destinatario di un avviso di rettifica dell'accertamento ha la facoltà di contestare tale atto nell'ambito di un ricorso amministrativo e di chiedere la sospensione dell'esecuzione di tale atto, senza che la sospensione di detto atto sia la conseguenza normale e automatica della proposizione di tale ricorso amministrativo.

42 Peraltro, riguardo agli argomenti del governo italiano, occorre osservare che dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che l'interpretazione, in materia doganale, del principio del rispetto del diritto di essere ascoltato, è necessaria per il giudice del rinvio. In ogni caso, alla luce dell'ordinanza di rinvio, non sembra che la questione posta non sia rilevante ai fini della definizione della controversia di cui è investito il giudice del rinvio.

43 Alla luce di quanto precede, la questione pregiudiziale deve essere dichiarata ricevibile.

Nel merito

44 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima dell'adozione di una decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi debba essere interpretato nel senso che i diritti della difesa del destinatario di un avviso di rettifica dell'accertamento, adottato dall'autorità doganale in mancanza di una previa audizione dell'interessato, sono violati se la normativa nazionale che consente all'interessato di contestare tale atto nell'ambito di un ricorso amministrativo si limita a prevedere la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione di tale atto fino alla sua eventuale riforma rinviando all'articolo 244 del codice doganale, e non prevede che la presentazione di un ricorso amministrativo sospende automaticamente l'esecuzione di tale atto.

45 A tale riguardo, occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, il rispetto dei diritti della difesa è un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto di essere ascoltato in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante (sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

46 In forza di tale principio, che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione (sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

47 Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera di applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa applicabile non preveda espressamente siffatta formalità (v., in tal senso, sentenze del 18 dicembre 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, punto 38, nonché del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 31).

48 Ebbene, nel procedimento principale, la normativa nazionale in questione non impone all'amministrazione che procede ai controlli doganali l'obbligo di ascoltare i destinatari degli avvisi di rettifica dell'accertamento prima di procedere alla revisione degli accertamenti ed alla loro eventuale rettifica. Essa comporta quindi, in linea di principio, una limitazione al diritto dei destinatari di tali avvisi di rettifica di essere ascoltati, malgrado essi possano fare valere la loro posizione nel corso di una fase di reclamo amministrativo ulteriore.

49 La Corte ha ricordato, a tale riguardo, che la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di rendere l'autorità competente in grado di tenere utilmente conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, detta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere tali elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro (v., in tal senso, sentenze del 18 dicembre 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, punto 49, nonché del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 38).

50 Tuttavia, secondo una costante giurisprudenza, il principio generale del diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa non si configura come una prerogativa assoluta, ma può soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente a obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti (v., in tal senso, sentenze del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 42, nonché del 9 novembre 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punto 35).

51 La Corte ha già riconosciuto che l'interesse generale dell'Unione europea, e, in particolare, l'interesse a recuperare tempestivamente le entrate proprie, impone che i controlli possano essere realizzati prontamente ed efficacemente (v., in tal senso, sentenze del 18 dicembre 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, punto 41, nonché del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistic, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 54).

52 È questo il caso delle decisioni delle autorità doganali.

53 Ai sensi dell'articolo 243, paragrafo 1, del codice doganale, chiunque ha il diritto di proporre ricorso contro le decisioni prese dall'autorità doganale, concernenti l'applicazione della normativa doganale, quando esse lo riguardino direttamente e individualmente. Tuttavia, la proposizione di un ricorso, effettuata in applicazione dell'articolo 243 del codice doganale, non è, in linea di principio, sospensiva dell'esecuzione della decisione impugnata, in forza dell'articolo 244, primo comma, di tale codice. Poiché siffatto ricorso è sprovvisto di carattere sospensivo, esso non osta all'immediata esecuzione di tale decisione. Il secondo comma dell'articolo 244 del codice doganale autorizza tuttavia l'autorità

doganale a sospendere, in tutto o in parte, l'esecuzione di una decisione doganale quando abbia fondati motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato.

54 Nell'ordinanza di rinvio, il giudice nazionale rileva che il procedimento nazionale di reclamo amministrativo avverso gli atti emessi dalle autorità doganali non ha l'effetto di sospendere automaticamente l'esecuzione della decisione lesiva, né di renderla immediatamente inapplicabile.

55 Come risulta dalla giurisprudenza della Corte, tale circostanza può assumere una certa importanza nella valutazione di un'eventuale giustificazione della restrizione del diritto di essere ascoltati prima dell'adozione di una decisione lesiva (sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 65).

56 Tuttavia, in mancanza di un'audizione prima dell'adozione di un'intimazione di pagamento, la proposizione di un reclamo o di un ricorso amministrativo avverso tale intimazione di pagamento non dovrebbe necessariamente avere l'effetto di sospendere automaticamente l'esecuzione di detta intimazione di pagamento al fine di garantire il rispetto del diritto di essere ascoltati nel contesto di siffatto reclamo o ricorso (sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistic, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 67).

57 Per contro, occorre che il procedimento nazionale di reclamo amministrativo avverso gli atti emessi dall'autorità doganale garantisca la piena efficacia del diritto dell'Unione e, nel caso di specie, delle disposizioni di cui all'articolo 244 del codice doganale.

58 Per quanto riguarda le decisioni di recupero in materia doganale, è in ragione dell'interesse generale dell'Unione a recuperare tempestivamente le entrate proprie che l'articolo 244, secondo comma, del codice doganale prevede che la presentazione di un ricorso contro un avviso di accertamento ha l'effetto di sospendere l'esecuzione dell'intimazione stessa soltanto quando vi siano motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato (v., in tal senso, sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punto 68).

59 Poiché le disposizioni del diritto dell'Unione, come quelle del codice doganale, devono essere interpretate alla luce dei diritti fondamentali, che, in base ad una costante giurisprudenza, fanno parte integrante dei principi generali del diritto dei quali la Corte garantisce l'osservanza, le disposizioni nazionali di attuazione delle condizioni previste all'articolo 244, secondo comma, del codice doganale per la concessione di una sospensione dell'esecuzione devono, in mancanza di una previa audizione, garantire che tali condizioni non siano applicate o interpretate restrittivamente (v., in tal senso, sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punti 69 e 70).

60 Nel procedimento principale, il giudice del rinvio rileva che la sospensione dell'esecuzione degli avvisi di rettifica dell'accertamento può essere concessa soltanto se ricorrono le condizioni di cui all'articolo 244 del codice doganale, senza precisare i criteri applicati dagli uffici dell'Agenzia delle Dogane per valutare la concessione di tale sospensione. A tale riguardo, nulla si evince anche dal testo della circolare n. 41 D del 17 giugno 2002, la quale si limita a rinviare alle condizioni di cui all'articolo 244 del codice doganale.

61 Nella misura in cui il destinatario di avvisi di rettifica dell'accertamento come quelli di cui trattasi nel procedimento principale ha la possibilità di ottenere la sospensione dell'esecuzione di detti atti fino alla loro eventuale riforma e che, nell'ambito del procedimento amministrativo, le condizioni di cui all'articolo 244 del codice doganale non sono applicate in modo restrittivo, circostanza questa che spetta al giudice nazionale valutare, non è pregiudicato il rispetto dei diritti della difesa del destinatario degli avvisi di rettifica dell'accertamento.

62 In ogni caso, occorre sottolineare che l'obbligo che incombe al giudice nazionale di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione non ha sempre come conseguenza l'annullamento di una decisione impugnata, laddove quest'ultima sia stata adottata in violazione dei diritti della difesa. Secondo una costante giurisprudenza, infatti, una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere ascoltati, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso (sentenze del 10 settembre 2013, G. e R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, punto 38, nonché del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, punti 78 e 79).

63 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi deve essere interpretato nel senso che i diritti della difesa del destinatario di un avviso di rettifica dell'accertamento, adottato dall'autorità doganale in mancanza di una previa audizione dell'interessato, non sono violati se la normativa nazionale che consente all'interessato di contestare tale atto nell'ambito di un ricorso amministrativo si limita a prevedere la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione di tale atto fino alla sua eventuale riforma rinviando all'articolo 244 del codice doganale, senza che la proposizione di un ricorso amministrativo sospenda automaticamente l'esecuzione dell'atto impugnato, dal momento che l'applicazione dell'articolo 244, secondo comma, del codice doganale, da parte dell'autorità doganale non limita la concessione della sospensione dell'esecuzione qualora vi siano motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata con la normativa doganale o vi sia da temere un danno irreparabile per l'interessato.

Sulle spese

64 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Settima Sezione) dichiara:

Il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi deve essere interpretato nel senso che i diritti della difesa del destinatario di un avviso di rettifica dell'accertamento, adottato dall'autorità doganale in mancanza di una previa audizione dell'interessato, non sono violati se la normativa nazionale che consente all'interessato di contestare tale atto nell'ambito di un ricorso amministrativo si limita a prevedere la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione di tale atto fino alla sua eventuale riforma rinviando all'articolo 244 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 2700/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000, senza che la proposizione di un ricorso amministrativo sospenda automaticamente l'esecuzione dell'atto impugnato, dal momento che l'applicazione dell'articolo 244, secondo comma, di detto regolamento da parte dell'autorità doganale non limita la concessione della sospensione dell'esecuzione qualora vi siano motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata con la normativa doganale o vi sia da temere un danno irreparabile per l'interessato.

Rosas Toader Prechal

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo, il 20 dicembre 2017.

Il cancelliere
A. Calot Escobar

Il presidente della Settima Sezione
A. Rosas