

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

3 luglio 2014 (*)

«Riscossione di un'obbligazione doganale – Principio del rispetto dei diritti della difesa – Diritto al contraddittorio – Destinatario della decisione di recupero che non è stato sentito dalle autorità doganali prima dell'adozione di tale decisione, bensì nella successiva fase di reclamo – Violazione dei diritti della difesa – Determinazione delle conseguenze giuridiche del mancato rispetto dei diritti della difesa»

Nelle cause riunite C-129/13 e C-130/13,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisioni del 22 febbraio 2013, pervenute in cancelleria il 18 marzo 2013, nei procedimenti

Kamino International Logistics BV (C-129/13),

Datema Hellmann Worldwide Logistics BV (C-130/13),

contro

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, E. Juhász, A. Rosas (relatore), D. Šváby e C. Vajda, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 15 gennaio 2014,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Kamino International Logistics BV e la Datema Hellmann Worldwide Logistics BV, da B. Boersma e G. Koevoets, adviseurs;

– per il governo dei Paesi Bassi, da M. Bulterman e B. Koopman nonché da J. Langer, in qualità di agenti;

– per il governo belga, da M. Jacobs e J.-C. Halleux, in qualità di agenti;

– per il governo ellenico, da D. Kalogiros e K. Paraskevopoulou, in qualità di agenti;

– per il governo spagnolo, da J. García-Valdecasas Dorrego, in qualità di agente;

– per la Commissione europea, da F. Wilman e B.-R. Killmann, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 febbraio 2014,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

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

2 Tali domande sono state proposte nell'ambito di controversie che vedono opposte, rispettivamente, la Kamino International Logistics BV (in prosieguo: la «Kamino») e la Datema Hellmann Worldwide Logistics BV (in prosieguo: la «Datema») allo Staatssecretaris van Financiën relativamente all'applicazione del principio del rispetto dei diritti della difesa nell'ambito del codice doganale.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 6, paragrafo 3, del codice doganale è così formulato:

«L'autorità doganale motiva le decisioni scritte che non raccolgano le richieste presentate oppure che abbiano conseguenze sfavorevoli per i loro destinatari. In esse si deve fare riferimento alle possibilità di ricorrere di cui all'articolo 243».

4 Il titolo VII del codice doganale, relativo all'obbligazione doganale, comprende un capitolo 3 che tratta della riscossione dell'importo di tale obbligazione. Nella sezione 1 di detto capitolo 3, intitolata «Contabilizzazione e notifica al debitore dell'importo dei dazi», vi sono gli articoli da 217 a 221.

5 L'articolo 219, paragrafo 1, del codice doganale dispone quanto segue:

«1. I termini per la contabilizzazione di cui all'articolo 218 possono essere prorogati:

a) per motivi connessi con l'organizzazione amministrativa degli Stati membri, in particolare in caso di contabilità centralizzata;

b) oppure in seguito a circostanze particolari che impediscono all'autorità doganale di rispettare detti termini.

I termini così prorogati non possono eccedere quattordici giorni».

6 Conformemente all'articolo 220, paragrafo 1, del codice doganale,

«[q]uando l'importo dei dazi risultante da un'obbligazione doganale non sia stato contabilizzato ai sensi degli articoli 218 e 219 o sia stato contabilizzato ad un livello inferiore all'importo legalmente dovuto, la contabilizzazione dei dazi da riscuotere o che rimangono da riscuotere deve avvenire entro due giorni dalla data in cui l'autorità doganale si è resa conto della situazione in atto ed è in grado di calcolare l'importo legalmente dovuto e di determinarne il debitore (contabilizzazione a posteriori). Questo termine può essere prorogato conformemente all'articolo 219».

7 L'articolo 221 del codice doganale così prevede:

«1. L'importo dei dazi deve essere comunicato al debitore secondo modalità appropriate, non appena sia stato contabilizzato.

(...)

3. La comunicazione al debitore non può più essere effettuata tre anni dopo la data in cui è sorta l'obbligazione doganale. Detto termine è sospeso a partire dal momento in cui è presentato un ricorso a norma dell'articolo 243 e per la durata del relativo procedimento.

(...)»

8 Gli articoli da 243 a 245 del codice doganale fanno parte del titolo VIII del codice in parola, intitolato «Diritto di ricorso». L'articolo 243 di quest'ultimo così stabilisce:

«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».

9 L'articolo 244 del codice doganale prevede quanto segue:

«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 non si può esigere detta garanzia qualora, a motivo della situazione del debitore, ciò possa provocare gravi difficoltà di carattere economico o sociale».

10 Ai sensi dell'articolo 245 del codice doganale:

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

Il diritto olandese

11 Secondo l'articolo 4:8, paragrafo 1, della legge generale in materia amministrativa (Algemene wet bestuursrecht; in prosieguo: l'«Awb»), prima di prendere una decisione che potrebbe ledere un soggetto interessato che non abbia richiesto tale decisione, l'amministrazione gli consente di esporre il suo punto di vista se, da una parte, detta decisione si fonda su elementi relativi a fatti e ad interessi che riguardano l'interessato, e, dall'altra parte, tali elementi non sono stati comunicati da lui stesso.

12 L'articolo 4:12, paragrafo 1, dell'Awb dispone quanto segue:

«L'organo amministrativo può non applicare le disposizioni degli articoli 4:7 e 4:8 allorché prende una decisione diretta a costituire un obbligo o un diritto di natura finanziaria, se:

a. contro tale decisione può essere esperito un reclamo o un ricorso amministrativo, e

b. le conseguenze negative della decisione possono essere interamente eliminate in esito al reclamo o al ricorso».

13 Ai sensi dell'articolo 6:22 dell'Awb:

«La decisione contro cui è proposto un reclamo o un ricorso può essere confermata dall'organo che statuisce sul reclamo o ricorso, malgrado la violazione di una norma giuridica scritta o non scritta o di un principio generale di diritto, se si accerta che tale violazione della norma o del principio non ha arrecato pregiudizio agli interessati».

14 L'articolo 7:2 dell'Awb così prevede:

«1. Prima di statuire sul reclamo, l'organo amministrativo offre all'interessato la possibilità di essere sentito.

2. L'organo amministrativo ne informa in ogni caso l'autore del reclamo nonché gli interessati che, nel quadro della preparazione della decisione, abbiano rappresentato la propria posizione».

15 Le decisioni amministrative possono in seguito essere oggetto di un ricorso giurisdizionale, con possibilità di appello e di cassazione.

Procedimenti principali e questioni pregiudiziali

16 In ciascuno dei procedimenti principali uno spedizioniere doganale, rispettivamente la Kamino nella causa C-129/13 e la Datema nella causa C-130/13, su incarico della medesima società, ha presentato nel 2002 e nel 2003 dichiarazioni ai fini dell'immissione in libera pratica di determinate merci, descritte come «padiglioni da giardino/tende per feste e pareti laterali». La Kamino e la Datema hanno dichiarato tali merci alla voce 6 601 10 00 («ombrelloni da giardino e simili») della nomenclatura combinata e hanno pagato dazi doganali pari al 4,7% previsto per siffatta voce.

17 A seguito di un controllo delle autorità doganali olandesi l'ispettore delle imposte ha ritenuto che tale classificazione fosse inesatta e che le merci in questione dovessero essere classificate alla voce 6 306 99 00 della nomenclatura combinata («tende e oggetti per campeggio»), a cui si applica un'aliquota più elevata pari al 12,2%.

18 Pertanto, con decisioni del 2 e del 28 aprile 2005, l'ispettore delle imposte ha emesso un'intimazione di pagamento basandosi sugli articoli 220, paragrafo 1, e 221, paragrafo 1, del codice doganale, al fine di procedere al recupero del supplemento di dazi doganali ancora dovuti da parte, rispettivamente, della Kamino e della Datema.

19 Le ricorrenti nei procedimenti principali non hanno avuto la possibilità di esporre le loro argomentazioni prima dell'emissione di tali intimazione di pagamento.

20 Entrambe hanno proposto reclamo contro l'intimazione di pagamento che le concerneva presso l'ispettore delle imposte, il quale lo ha respinto dopo aver preso in esame gli argomenti addotti.

21 I ricorsi proposti dalle ricorrenti nei procedimenti principali avverso le menzionate decisioni di rigetto sono stati dichiarati infondati dal Rechtbank te Haarlem (Tribunale di Haarlem). In sede di appello il Gerechtshof te Amsterdam (Corte d'appello di Amsterdam) ha confermato la pronuncia del Rechtbank te Haarlem relativamente all'obbligo per le ricorrenti nei procedimenti principali di adempiere i loro obblighi derivanti dalle intimazioni di pagamento in discussione.

22 La Kamino e la Datema hanno quindi rispettivamente proposto un ricorso per cassazione dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden.

23 Nelle sue decisioni di rinvio lo Hoge Raad der Nederlanden ricorda che, in appello, il Gerechtshof te Amsterdam ha osservato, in considerazione della sentenza della Corte Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746), che l'ispettore delle imposte aveva violato il principio del rispetto dei diritti della difesa, non avendo offerto alle interessate, prima dell'emissione delle intimazioni di pagamento in parola, l'opportunità di esprimersi sugli elementi che fondavano il recupero a posteriori dei dazi doganali.

24 Lo Hoge Raad der Nederlanden rileva tuttavia che né il codice doganale né il diritto nazionale applicabile contengono disposizioni procedurali che impongano alle autorità doganali di concedere ad un soggetto, debitore di dazi doganali, prima di procedere alla notifica di un'obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 221, paragrafo 1, del codice doganale, la possibilità di manifestare la sua posizione riguardo agli elementi su cui si fonda il recupero a posteriori.

25 Ciò premesso, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali, redatte in termini identici nelle cause C-129/13 e C-130/13:

«1) Se il principio di diritto dell'Unione relativo al rispetto dei diritti della difesa da parte dell'amministrazione sia idoneo ad essere direttamente applicato dal giudice nazionale.

2) Nel caso in cui la prima questione venga risolta affermativamente:

a) se il principio di diritto dell'Unione relativo al rispetto dei diritti della difesa da parte dell'amministrazione debba essere interpretato nel senso che detto principio è violato se il destinatario di un emanando atto, pur non essendo stato sentito prima che l'amministrazione adottasse un atto lesivo nei suoi confronti, in una successiva fase amministrativa (di opposizione), precedente il procedimento giurisdizionale dinanzi al giudice nazionale, venga comunque messo in condizione di essere sentito;

b) se gli effetti giuridici della violazione da parte dell'amministrazione del principio di diritto dell'Unione relativo al rispetto dei diritti della difesa siano determinati dal diritto nazionale.

3) Nel caso in cui la seconda questione, lettera b), sia risolta negativamente: quali circostanze possano essere prese in considerazione dal giudice nazionale al fine di stabilire gli effetti giuridici, e, segnatamente, se egli possa tener conto della circostanza che la procedura, senza la violazione del principio di diritto dell'Unione relativo al rispetto dei diritti della difesa da parte dell'amministrazione, avrebbe potuto eventualmente avere un esito diverso».

26 Con ordinanza del presidente della Corte del 24 aprile 2013 le cause C-129/13 e C-130/13 sono state riunite ai fini delle fasi scritta ed orale del procedimento, nonché della sentenza.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

27 Con la prima questione il giudice del rinvio desidera accertare, in sostanza, se il principio del rispetto dei diritti della difesa da parte dell'amministrazione e il diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, quali si applicano nell'ambito del codice doganale, possono essere fatti valere direttamente dai singoli dinanzi ai giudici nazionali.

28 A tale riguardo è d'uopo ricordare che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante (sentenze Sopropé, EU:C:2008:746, punti 33 e 36, nonché M., C-277/11, EU:C:2012:744, punti 81 e 82).

29 Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è attualmente sancito non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2 del citato articolo 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo (sentenza M., EU:C:2012:744, punti 82 e 83). Orbene, occorre rilevare che, siccome la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea è entrata in vigore il 1° dicembre 2009, essa non si applica in quanto tale ai procedimenti che hanno portato a intimazioni di pagamento datate 2 e 28 aprile 2005 (v., per analogia, sentenza Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, punto 25).

30 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 (sentenza Sopropé, EU:C:2008:746, punto 36), 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 Sopropé, EU:C:2008:746, punto 37).

31 Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità (v. sentenze Sopropé, EU:C:2008:746, punto 38; M., EU:C:2012:744, punto 86, nonché G. e R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, punto 32).

32 Nei procedimenti principali, né il codice doganale né la normativa nazionale applicabile prevedono, nell'ambito di un procedimento di recupero a posteriori di dazi doganali all'importazione, un diritto di essere sentiti dall'autorità doganale competente prima dell'invio delle intimazioni di pagamento. Trattandosi di un procedimento relativo al recupero a posteriori di dazi doganali e, di conseguenza, di una decisione che rientra nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, è, peraltro, pacifico che il principio del rispetto dei diritti della difesa vale nei confronti degli Stati membri.

33 Infine, al punto 44 della causa decisa con la sentenza Sopropé, (EU:C:2008:746), ove alla Corte erano poste questioni pregiudiziali sulla compatibilità con i requisiti del principio del rispetto dei diritti della difesa di un termine da otto a quindici giorni, previsto dalla normativa nazionale per l'esercizio da parte del contribuente del diritto ad essere sentito prima dell'adozione di una decisione di recupero, la Corte ha dichiarato che, quando una normativa nazionale fissa un termine finalizzato a raccogliere le osservazioni degli interessati, spetta al giudice nazionale verificare, tenendo debito conto degli specifici elementi della causa, che tale termine sia confacente alla situazione particolare della persona o dell'impresa coinvolta e che abbia loro consentito di esercitare i loro diritti della difesa nel rispetto del principio di effettività.

34 Dalle suesposte considerazioni risulta non soltanto che le amministrazioni nazionali sono tenute a rispettare i diritti della difesa quando le stesse prendono decisioni che rientrano nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, ma anche che gli interessati devono poter invocare direttamente il rispetto di tali diritti dinanzi ai giudici nazionali.

35 Si deve pertanto rispondere alla prima questione che il principio del rispetto da parte dell'amministrazione dei diritti della difesa e il diritto che ne discende, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, quali si applicano nell'ambito del codice doganale, possono essere fatti valere direttamente, dai singoli, dinanzi ai giudici nazionali.

Sulla seconda questione, sub a)

36 Con la seconda questione, sub a), il giudice del rinvio si propone sostanzialmente di accertare se il principio del rispetto dei diritti della difesa e, in particolare, il diritto per ogni persona di essere sentita prima dell'adozione di un provvedimento individuale lesivo, devono essere interpretati nel senso che i diritti della difesa del destinatario di un'intimazione di pagamento emessa nell'ambito di un procedimento di recupero a posteriori di dazi doganali all'importazione, in applicazione del codice doganale, sono violati se questi non è stato sentito dall'amministrazione antecedentemente all'adozione della decisione, benché possa fare valere la sua posizione in una successiva fase di reclamo amministrativo.

37 Al fine di rispondere a detta questione è d'uopo, innanzitutto, ricordare l'obiettivo perseguito dal principio del rispetto dei diritti della difesa, segnatamente per quanto riguarda il diritto di essere sentiti.

38 Come dichiarato dalla Corte, 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 mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere 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 (sentenza Sopropé, EU:C:2008:746, punto 49).

39 Conformemente ad una giurisprudenza ben consolidata, il diritto di essere sentiti garantisce a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed efficacemente, il suo punto di vista durante il procedimento amministrativo e prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi (v. sentenza M., EU:C:2012:744, punto 87 e giurisprudenza ivi citata). Come esposto al punto 31 della presente sentenza, il menzionato diritto si impone quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità (v. sentenza G. e R., EU:C:2013:533, punto 32 nonché giurisprudenza ivi citata).

40 A tale riguardo è pacifico che, nei procedimenti principali, i destinatari delle intimazioni di pagamento non sono stati sentiti prima dell'adozione delle decisioni che arrecano loro pregiudizio.

41 In tale contesto si deve considerare che l'adozione delle intimazioni di pagamento, sulla base degli articoli 220, paragrafo 1, nonché 221, paragrafo 1, del codice doganale, e della procedura amministrativa applicabile in forza di una normativa nazionale come quella in discussione nei procedimenti principali, che dà attuazione all'articolo 243 del codice doganale, comporta una limitazione al diritto di essere sentiti dei destinatari delle intimazioni di pagamento in parola.

42 Tuttavia, secondo una giurisprudenza parimenti costante, i diritti fondamentali, quali il rispetto dei diritti della difesa, non appaiono come prerogative assolute, ma possono 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 (sentenze G. e R., EU:C:2013:533, punto 33, nonché Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, punto 84).

43 Occorre esaminare se, in un contesto come quello dei procedimenti principali, la limitazione del diritto di essere sentiti in discussione nei procedimenti principali può essere giustificata alla luce della giurisprudenza ricordata al punto precedente.

44 Il governo dei Paesi Bassi fa valere che, se la Corte dovesse dichiarare che le autorità nazionali, in caso di recupero a posteriori, devono, in via di principio, sentire gli interessati prima dell'invio di un'intimazione di pagamento, sussistono dei motivi che giustificano lo scostamento da tale regola. In particolare, sentire l'interessato prima dell'invio di un'intimazione di pagamento non sarebbe compatibile con le norme vincolanti di contabilizzazione e di riscossione del codice doganale. In considerazione dei termini imposti dal codice doganale, sarebbe di rilievo che le autorità doganali possano, dal momento in cui hanno potuto stabilire l'obbligazione doganale, procedere alla contabilizzazione della stessa e inviare l'intimazione di pagamento quanto più rapidamente possibile. L'interesse generale perseguito sarebbe un interesse di semplificazione amministrativa e di gestione efficace della procedura. A causa del numero alquanto elevato delle intimazioni di pagamento una previa audizione degli interessati non sarebbe efficace.

45 Inoltre, il menzionato governo sostiene che, alla luce del complesso delle caratteristiche della procedura amministrativa nazionale di cui trattasi, la mancata audizione precedentemente all'adozione di un'intimazione di pagamento non viola i diritti della difesa nella loro natura stessa, giacché i destinatari delle intimazioni di pagamento hanno, in applicazione dell'articolo 7:2 dell'Awb, la possibilità di essere sentiti nel corso di un procedimento successivo, in fase di reclamo proposto avverso le menzionate intimazioni. Nella misura in cui i medesimi effetti giuridici potrebbero essere raggiunti per mezzo di tale reclamo e considerato che l'elemento lesivo potrebbe essere oggetto di un riporto, la sostanza del principio del rispetto dei diritti della difesa, consistente nella possibilità di contestare una determinata decisione senza pregiudizi, sarebbe salvaguardata.

46 In tale contesto è d'uopo prendere in considerazione, da un lato, i termini imposti dal codice doganale per la contabilizzazione a posteriori dei dazi risultanti da un'obbligazione doganale e, dall'altro, le caratteristiche della procedura amministrativa in discussione nei procedimenti principali.

47 Per quanto riguarda, in primo luogo, i termini imposti dal codice doganale, l'articolo 220, paragrafo 1, del menzionato codice richiede, quando l'importo

dei dazi risultante da un'obbligazione doganale non sia stato contabilizzato ai sensi degli articoli 218 e 219 o sia stato contabilizzato ad un livello inferiore all'importo legalmente dovuto, che la contabilizzazione dei dazi da riscuotere o che rimangono da riscuotere debba avvenire entro due giorni dalla data in cui l'autorità doganale si è resa conto della situazione in atto ed è in grado di calcolare l'importo legalmente dovuto e di determinarne il debitore. Detto termine può essere aumentato conformemente all'articolo 219 del medesimo codice in seguito a circostanze particolari, senza poter eccedere quattordici giorni. L'articolo 221 del codice doganale aggiunge che l'importo dei dazi deve essere comunicato al debitore non appena sia stato contabilizzato.

48 Secondo il governo dei Paesi Bassi tale termine di due giorni, imperativo, appare difficilmente conciliabile con l'obbligo di sentire l'interessato prima dell'invio di un'intimazione di pagamento.

49 Al riguardo occorre tuttavia rilevare che la Corte si è già pronunciata, nelle sentenze Commissione/Spagna (C-546/03, EU:C:2006:132), e Commissione/Italia (C-423/08, EU:C:2010:347), sulla necessità che gli Stati membri rispettino il termine per la contabilizzazione a posteriori dell'importo dei dazi risultante da un'obbligazione doganale ex articolo 220, paragrafo 1, del codice doganale, nel contesto di ricorsi per inadempimento in cui, per tentare di giustificare il mancato rispetto di un siffatto termine che aveva comportato un ritardo nella messa a disposizione di risorse proprie della Comunità europea, gli Stati membri interessati avevano fatto valere l'obbligo di rispettare i diritti della difesa dei debitori dell'obbligazione doganale.

50 Ai punti, rispettivamente, 33 e 45 delle sentenze Commissione/Spagna (EU:C:2006:132) e Commissione/Italia (EU:C:2010:347), la Corte, infatti, ha operato una distinzione fra, da un lato, i rapporti tra gli Stati membri e l'Unione europea, e, dall'altro, i rapporti tra il debitore dell'obbligazione doganale e le autorità doganali nazionali, nell'ambito dei quali i diritti della difesa devono essere rispettati.

51 La Corte, dunque, ha giudicato che, pur se il principio del rispetto dei diritti alla difesa trova applicazione nei rapporti tra un contribuente e uno Stato membro, segnatamente nel corso di un procedimento di recupero a posteriori, esso non può invece, per quanto riguarda i rapporti tra gli Stati membri e l'Unione, avere la conseguenza di consentire ad uno Stato membro di non adempiere l'obbligo di accertare, entro i termini previsti dal diritto dell'Unione, i diritti di quest'ultima sulle risorse proprie (sentenze Commissione/Spagna, EU:C:2006:132, punto 33, e Commissione/Italia, EU:C:2010:347, punto 45).

52 Si deve inoltre precisare, come rilevato dalla Commissione europea in udienza, che il termine di due giorni, previsto all'articolo 220, paragrafo 1, del codice doganale per la contabilizzazione a posteriori dei dazi risultanti da un'obbligazione doganale, può essere aumentato in conformità dell'articolo 219, del medesimo codice. Conformemente al paragrafo 1, lettera b), di quest'ultima disposizione, il termine per la contabilizzazione può, segnatamente, essere prorogato, senza tuttavia poter eccedere quattordici

giorni, in seguito a circostanze particolari che impediscono all'autorità doganale di rispettare detto termine.

53 Infine, al punto 46 della sentenza Commissione/Italia (EU:C:2010:347), la Corte ha peraltro ricordato che la contabilizzazione e la comunicazione dei dazi doganali dovuti, come pure l'iscrizione delle risorse proprie, non impediscono al debitore di contestare, in forza degli articoli 243 e seguenti del codice doganale, l'obbligazione posta a suo carico, avanzando tutti gli argomenti a sua disposizione.

54 Per quanto riguarda, in secondo luogo, la questione di accertare se i diritti della difesa degli interessati nei procedimenti principali siano stati rispettati quando essi hanno potuto fare valere le rispettive posizioni soltanto nell'ambito del procedimento di reclamo, si deve rammentare che l'interesse generale dell'Unione, e, in particolare, l'interesse a recuperare tempestivamente le entrate proprie, impone che i controlli possano essere realizzati prontamente ed efficacemente (sentenza Sopropé, EU:C:2008:746, punto 41).

55 Inoltre, dalla giurisprudenza della Corte risulta che un'audizione successiva nell'ambito di un ricorso formulato avverso una decisione sfavorevole può, in determinate condizioni, essere idoneo a garantire il rispetto del diritto ad essere sentiti (v., per analogia, sentenza Texdata Software, EU:C:2013:588, punto 85).

56 Relativamente alle decisioni delle autorità doganali, secondo l'articolo 243, paragrafo 1, del codice doganale, chiunque ha il diritto di proporre ricorso contro le decisioni prese in applicazione della normativa doganale che lo riguardano direttamente e individualmente. Tuttavia, come posto in rilievo dal giudice del rinvio e dalla Commissione, la proposizione di un ricorso, esperito in applicazione dell'articolo 243 del codice doganale non sospende, in forza dell'articolo 244, primo comma, del menzionato codice, in via di principio l'esecuzione della decisione impugnata. Poiché siffatto ricorso è sprovvisto di carattere sospensivo, esso non osta all'immediata esecuzione di tale decisione. Il secondo comma dell'articolo 244 del citato codice doganale autorizza tuttavia le autorità doganali a sospendere, in tutto o in parte, l'esecuzione della menzionata decisione quando le suddette autorità abbiano motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato. Inoltre, l'articolo 244, terzo comma, del codice doganale impone, in tal caso, la costituzione di una garanzia.

57 Come risulta dall'articolo 245 del codice doganale, le norme di attuazione della procedura di ricorso sono adottate dagli Stati membri.

58 Quanto alla procedura amministrativa in discussione nei procedimenti principali, essa è disciplinata dall'Awb. In via di principio, conformemente all'articolo 4:8 dell'Awb, gli organi dell'amministrazione, prima di prendere una decisione suscettibile di ledere un soggetto interessato che non abbia richiesto

tale decisione, gli consentono di esporre il suo punto di vista sulla decisione da adottare.

59 Secondo l'articolo 4:12 dell'Awb tale principio può tuttavia non essere applicato relativamente a decisioni di natura finanziaria se, da un lato, un reclamo o un ricorso amministrativo possono essere esperiti contro una siffatta decisione e se, dall'altro, le conseguenze negative della decisione di cui trattasi possono essere interamente eliminate in esito al reclamo o al ricorso presentati contro quest'ultima.

60 Nei procedimenti principali è stata applicata la summenzionata disposizione.

61 Difatti, prima di poter proporre un ricorso giurisdizionale con possibilità di appello e di ricorso per cassazione, gli interessati hanno avuto la possibilità di presentare un reclamo presso l'autore della decisione e, conformemente all'articolo 7:2 dell'Awb, di essere sentiti nel contesto del suddetto reclamo.

62 Dalle osservazioni del governo dei Paesi Bassi risulta, inoltre, che tale reclamo viene proposto sulla base delle disposizioni di legge e dei fatti pertinenti quali si presentano alla data in cui è presa la decisione sul reclamo, cosicché le conseguenze negative della decisione iniziale potrebbero essere eliminate all'esito del procedimento di reclamo. Nella fattispecie, le eventuali conseguenze negative di intimazioni di pagamento, quali quelle in discussione nei procedimenti principali, potrebbero essere eliminate a posteriori, poiché il pagamento potrebbe essere rinviato in caso di reclamo e la decisione di intimazione di pagamento potrebbe essere sospesa in attesa dell'esito del reclamo (e del ricorso) in forza delle norme nazionali.

63 Tuttavia, in udienza, il governo dei Paesi Bassi ha fatto presente che la sospensione dell'esecuzione della decisione di intimazione di pagamento non è automatica, ma deve essere chiesta dal destinatario dell'intimazione di pagamento contestata in sede di reclamo. Detto governo fa parimenti valere che la sospensione è di regola concessa e che siffatta concessione di principio è prevista da una circolare ministeriale.

64 Il procedimento di reclamo non ha quindi l'effetto di sospendere automaticamente l'esecuzione della decisione lesiva e di renderla immediatamente inapplicabile.

65 Orbene, dalla sentenza *Texdata Software* (EU:C:2013:588, punto 85), risulta che quest'ultima caratteristica può assumere una certa importanza nella valutazione di una eventuale giustificazione della restrizione del diritto di essere ascoltati prima dell'adozione di una decisione lesiva.

66 Nella citata sentenza la Corte ha infatti giudicato che l'applicazione di una penalità senza preventivo sollecito né possibilità di contraddittorio prima che la sanzione sia irrogata non sia idonea a ledere il contenuto essenziale del diritto fondamentale di cui trattasi, dal momento che la proposizione del ricorso motivato contro il provvedimento che ha inflitto l'ammenda la rende

immediatamente inapplicabile e avvia il processo ordinario nell'ambito del quale il diritto al contraddittorio può essere rispettato (sentenza Texdata Software, EU:C:2013:588, punto 85).

67 Ciò nondimeno, dalla giurisprudenza citata al punto precedente non si può desumere che, in mancanza di un'audizione prima dell'adozione di un'intimazione di pagamento, la presentazione di un reclamo o di un ricorso amministrativo contro tale intimazione di pagamento debba necessariamente avere l'effetto di sospendere automaticamente l'esecuzione dell'intimazione di pagamento in parola al fine di garantire il rispetto del diritto ad essere sentiti nel contesto di siffatto reclamo o ricorso.

68 In considerazione dell'interesse generale dell'Unione a recuperare tempestivamente le entrate proprie, menzionato al punto 54 della presente sentenza, l'articolo 244, secondo comma, del codice doganale prevede che la presentazione di un ricorso contro un'intimazione di pagamento 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.

69 È d'uopo ricordare che, secondo giurisprudenza costante, 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 (v., in tal senso, sentenze Österreichischer Rundfunk e a., C-465/00, C-138/01 e C-139/01, EU:C:2003:294, punto 68, nonché Google Spain e Google, C-131/12, EU:C:2014:317, punto 68).

70 In tale contesto le disposizioni nazionali di attuazione delle condizioni ex articolo 244, secondo comma, del codice doganale per la concessione di una sospensione dell'esecuzione dovrebbero, in mancanza di una previa audizione, garantire che siffatte condizioni, ossia che sussistano motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o che si debba temere un danno irreparabile per l'interessato, non siano applicate o interpretate restrittivamente.

71 Nei procedimenti principali la sospensione dell'esecuzione delle intimazioni di pagamento in caso di reclamo è concessa in applicazione di una circolare ministeriale. Spetta al giudice del rinvio verificare che suddetta circolare sia idonea a consentire ai destinatari di intimazioni di pagamento, in mancanza di una previa audizione, di ottenere la sospensione della loro esecuzione fino al momento di un'eventuale riforma delle stesse, affinché il diritto di ottenere siffatta sospensione dell'esecuzione sia effettivo.

72 In ogni caso, la procedura amministrativa nazionale che traspone l'articolo 244, secondo comma, del codice doganale, non può restringere la concessione di tale sospensione, allorché sussistono motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato.

73 Ciò considerato, occorre rispondere alla seconda questione, sub a), che il principio del rispetto dei diritti della difesa e, segnatamente, il diritto di ogni persona di essere sentita prima dell'adozione di un provvedimento individuale lesivo, devono essere interpretati nel senso che, quando il destinatario di un'intimazione di pagamento adottata a titolo di un procedimento di recupero a posteriori di dazi doganali all'importazione, in applicazione del codice doganale, non è stato sentito dall'amministrazione prima dell'adozione di tale decisione, i suoi diritti della difesa sono violati quand'anche abbia la possibilità di fare valere la sua posizione nel corso di una fase di reclamo amministrativo ulteriore, se la normativa nazionale non consente ai destinatari di siffatte intimazioni, in mancanza di una previa audizione, di ottenere la sospensione della loro esecuzione fino alla loro eventuale riforma. È quanto avviene, in ogni caso, se la procedura amministrativa nazionale che attua l'articolo 244, secondo comma, del codice doganale, limita la concessione di siffatta sospensione allorché vi sono motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato.

Sulla seconda questione, sub b), e sulla terza questione

74 Con la seconda questione, sub b), e con la terza questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le conseguenze giuridiche della violazione da parte dell'amministrazione del principio del rispetto dei diritti della difesa siano determinate dal diritto nazionale, e quali siano le circostanze di cui può tenere conto il giudice nazionale nell'ambito della sua verifica. Esso chiede, in particolare, se il giudice nazionale possa prendere in considerazione l'ipotesi in cui il risultato dell'iter decisionale sarebbe stato identico qualora il diritto ad essere previamente sentiti fosse stato rispettato.

75 Al riguardo è d'uopo innanzitutto ricordare che la Corte ha già dichiarato che, quando il diritto dell'Unione non fissa né le condizioni alle quali deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa né le conseguenze della violazione di tali diritti, tali condizioni e tali conseguenze rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (v. sentenza G. e R., EU:C:2013:533, punto 35 nonché giurisprudenza ivi citata).

76 Siffatta soluzione è applicabile alla materia doganale nella misura in cui l'articolo 245 del codice doganale rinvia espressamente al diritto nazionale precisando che «[l]e norme di attuazione della procedura di ricorso sono adottate dagli Stati membri».

77 Cionondimeno, se gli Stati membri possono legittimamente consentire l'esercizio dei diritti della difesa secondo le stesse modalità previste per la disciplina delle situazioni interne, tali modalità devono essere conformi al

diritto dell'Unione e, in particolare, non compromettere l'effetto utile del codice doganale (sentenza G. e R., EU:C:2013:533, punto 36).

78 Orbene, come osservato dalla Commissione, l'obbligo che incombe al giudice nazionale di garantire pienamente l'effetto del diritto dell'Unione non comporta la conseguenza d'imporre che una decisione impugnata, poiché adottata in violazione dei diritti della difesa, segnatamente del diritto di essere sentiti, sia annullata nella totalità dei casi.

79 Difatti, secondo il diritto dell'Unione, una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, 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 (v., in tal senso, sentenze Francia/Commissione, C-301/87, EU:C:1990:67, punto 31; Germania/Commissione, C-288/96, EU:C:2000:537, punto 101; Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consiglio, C-141/08 P, EU:C:2009:598, punto 94; Storck/UAMI, C-96/11 P, EU:C:2012:537, punto 80, nonché G. e R., EU:C:2013:533, punto 38).

80 Di conseguenza, una violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa comporta l'annullamento della decisione di cui trattasi soltanto quando, senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente.

81 Si deve rilevare che, nei procedimenti principali, gli interessati medesimi riconoscono che il procedimento di reclamo non avrebbe avuto un esito diverso se essi fossero stati sentiti prima della decisione controversa, dato che essi non contestano la classificazione doganale operata dall'amministrazione fiscale.

82 Alla luce delle suesposte considerazioni occorre rispondere alla seconda questione, sub b), e alla terza questione che le condizioni in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa e le conseguenze della violazione di tali diritti rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività). Il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.

Sulle spese

83 Nei confronti delle parti nei procedimenti principali 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 (Quinta Sezione) dichiara:

1) Il principio del rispetto dei diritti della difesa da parte dell'amministrazione e il diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, quali si applicano nell'ambito 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, possono essere fatti valere direttamente, dai singoli, dinanzi ai giudici nazionali.

2) Il principio del rispetto dei diritti della difesa e, segnatamente, il diritto di ogni persona di essere sentita prima dell'adozione di un provvedimento individuale lesivo, devono essere interpretati nel senso che, quando il destinatario di un'intimazione di pagamento adottata a titolo di un procedimento di recupero a posteriori di dazi doganali all'importazione, in applicazione del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 2700/2000, non è stato sentito dall'amministrazione prima dell'adozione di tale decisione, i suoi diritti della difesa sono violati quand'anche abbia la possibilità di fare valere la sua posizione nel corso di una fase di reclamo amministrativo ulteriore, se la normativa nazionale non consente ai destinatari di siffatte intimazioni, in mancanza di una previa audizione, di ottenere la sospensione della loro esecuzione fino alla loro eventuale riforma. È quanto avviene, in ogni caso, se la procedura amministrativa nazionale che attua l'articolo 244, secondo comma, del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 2700/2000, limita la concessione di siffatta sospensione allorché vi sono motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato.

3) Le condizioni in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa e le conseguenze della violazione di tali diritti rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività).

Il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere

conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.

Firme