



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

13 marzo 2014\*

«Rinvio pregiudiziale — Codice doganale comunitario — Articoli 243 e 245 — Regolamento (CEE) n. 2454/93 — Articolo 181 bis — Decisione impugnabile — Ricevibilità di un ricorso giurisdizionale senza previo ricorso amministrativo — Principio del rispetto dei diritti della difesa»

Nelle cause riunite C-29/13 e C-30/13,

aventi ad oggetto due domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Administrativen sad Sofia-grad (Bulgaria), con decisioni del 4 gennaio 2013, pervenute in cancelleria il 21 gennaio 2013, nei procedimenti

**Global Trans Lodzhistik OOD**

contro

**Nachalnik na Mitnitsa Stolichna,**

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Tizzano, presidente di sezione, A. Borg Barthet (relatore), E. Levits, S. Rodin e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Global Trans Lodzhistik OOD, da M. Aydarova, advokat;
- per il Nachalnik na Mitnitsa Stolichna, da S. Zlatkov, in qualità di agente;
- per il governo bulgaro, da E. Petranova e D. Drambozova, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, da M. García-Valdecasas Dorrego, in qualità di agente;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da G. Albenzio, avvocato dello Stato;
- per la Commissione europea, da L. Keppenne, S. Petrova e B.-R. Killmann, in qualità di agenti,

\* Lingua processuale: il bulgaro.

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

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione degli articoli 243 e 245 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. 82/97 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 dicembre 1996 (GU 1997, L 17, pag. 1; in prosieguo: il «codice doganale»), nonché dell'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92 (GU L 253, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 3254/94 della Commissione, del 19 dicembre 1994 (GU L 346, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento n. 2454/93»).
- 2 Dette domande sono state presentate nell'ambito di due controversie tra la Global Trans Lodzhistik OOD (in prosieguo: la «Global Trans Lodzhistik») e il Nachalnik na Minitsa Stolichna (direttore dell'ufficio doganale di Sofia), in merito ad un ricorso, proposto da tale società, diretto all'annullamento di due decisioni che rettificano il valore in dogana delle merci importate dalla medesima e che le impongono una rettifica fiscale a titolo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

### **Contesto normativo**

#### *Il diritto dell'Unione*

- 3 L'articolo 4, punto 5, del codice doganale ha il seguente tenore:  
«Ai fini del presente codice, s'intende per:  
  
(...)  
  
5) decisione: qualsiasi atto amministrativo, relativo alla normativa doganale, che deliberi su un caso particolare avente effetti giuridici per una o più persone determinate o determinabili; con questo termine si intende tra l'altro un'informazione tariffaria vincolante ai sensi dell'articolo 12».
- 4 Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 3, del medesimo codice:  
  
«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».
- 5 Conformemente all'articolo 243 di detto codice:  
  
«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.  
  
(...)»

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».

6 L'articolo 245 del medesimo codice stabilisce quanto segue:

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

7 L'articolo 181 bis del regolamento n. 2454/93 prevede quanto segue:

«1. Le autorità doganali non sono tenute a determinare il valore in dogana delle merci importate in base al metodo del valore di transazione se, in esito alla procedura di cui al paragrafo 2, hanno fondati dubbi che il valore dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare ai sensi dell'articolo 29 del codice doganale.

2. Le autorità doganali, in presenza dei dubbi di cui al paragrafo 1, possono richiedere che siano fornite delle informazioni complementari tenuto conto di quanto stabilito all'articolo 178, paragrafo 4. Se tali dubbi dovessero persistere, le autorità doganali, prima di adottare una decisione definitiva, sono tenute ad informare la persona interessata, per iscritto a sua richiesta, dei motivi sui quali questi dubbi sono fondati, concedendole una ragionevole possibilità di rispondere adeguatamente. La decisione definitiva con la relativa motivazione è comunicata alla persona interessata per iscritto».

#### *La normativa bulgara*

8 L'articolo 211a della legge doganale (Zakon na mitnitsite, DV n. 15, del 6 febbraio 1998; in prosieguo: lo «ZM») dispone quanto segue:

«Le decisioni di recupero forzoso di crediti pubblici dello Stato costituiscono atti amministrativi individuali emessi dal direttore delle dogane nel distretto geografico in cui il debito non assolto nei termini è sorto; tali atti accertano l'esigibilità dei debiti doganali e di altri debiti pubblici».

9 Conformemente all'articolo 211f dello ZM, la decisione di recupero forzoso può formare oggetto di un ricorso entro un termine di 14 giorni dalla sua notifica dinanzi al direttore delle dogane.

10 L'articolo 220, paragrafo 1, dello ZM stabilisce quanto segue:

«Chiunque, contro le decisioni delle autorità doganali che lo riguardano, può proporre un ricorso secondo le modalità previste dal codice di procedura amministrativa».

11 L'articolo 148 del codice di procedura amministrativa (Administrativnoprotsesualen kodek, DV n. 30, dell'11 aprile 2006) così dispone:

«Qualunque atto amministrativo può formare oggetto di un ricorso giurisdizionale anche qualora sia possibile proporre un ricorso amministrativo, a meno che il presente codice o una legge speciale preveda diversamente».

## Procedimenti principali e questioni pregiudiziali

- 12 Il 15 (causa C-30/10) e il 23 settembre 2010 (causa C-29/13), rispettivamente, la Global Trans Lodzhistik ha depositato due dichiarazioni doganali in relazione alle merci importate dalla Turchia in regime doganale di immissione in consumo con immissione in libera pratica.
- 13 Le autorità doganali bulgare hanno effettuato il controllo dei documenti e la verifica delle merci, conformemente all'articolo 68 del codice doganale. Tali autorità doganali, nutrendo dubbi sulla questione se il valore dichiarato rappresentasse il prezzo effettivamente pagato o il prezzo da pagare, hanno prelevato campioni sulle merci e hanno chiesto informazioni supplementari alla Global Trans Lodzhistik, in applicazione degli articoli 178, paragrafo 4, e 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93. La Global Trans Lozhistik, il 15 (causa C-30/13) e il 23 settembre 2010 (causa C-29/13), ha risposto di non essere in grado di fornire le informazioni richieste e ha sottolineato che il contratto di vendita internazionale prevedeva un pagamento differito delle merci.
- 14 Con decisioni n. 9600-0561/01.10.2010 (causa C-29/13) e n. 9600-541/24.09.2010 (causa C-30/13), il Nachalnik na Minitsa Stolichna ha fissato un nuovo valore in dogana per una parte delle merci, determinato sul fondamento dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera b), del codice doganale. Sulla base di tale rivalutazione del valore in dogana, dette decisioni hanno disposto una rettifica fiscale per un importo, rispettivamente, di 3 083,38 leva bulgari (BGN) e di BGN 2 192,13, a titolo dell'IVA dovuta in aggiunta (in prosieguo: le «decisioni di cui trattasi»).
- 15 Le decisioni in esame indicavano espressamente che, conformemente all'articolo 221 del codice doganale, la Global Trans Lodzhistik era informata dell'importo delle obbligazioni doganali.
- 16 La Global Tranz Lodzhistik ha impugnato le decisioni di cui trattasi direttamente dinanzi al giudice del rinvio, l'Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo di Sofia), senza ricorrere alla possibilità di un controllo amministrativo preliminare dinanzi al Nachalnik na Minitsa Stolichna. La Global Tranz Lodzhistik ha rilevato che il valore in dogana non è stato determinato correttamente e che sono stati commessi vizi di procedura perché il suo diritto di essere sentita e di sollevare obiezioni prima dell'adozione della decisione definitiva, previsto all'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93, non è stato rispettato.
- 17 Il giudice del rinvio ha respinto i due ricorsi in quanto irricevibili.
- 18 In ciascuna delle sue due ordinanze d'irricevibilità, il giudice del rinvio ha dichiarato che il ricorso amministrativo preventivo era obbligatorio, poiché l'articolo 243 del codice doganale prevede una procedura di ricorso in due fasi. Esso, pertanto, ha disposto il rinvio delle due cause dinanzi al Nachalnik na Minitsa Stolichna.
- 19 Il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa) ha annullato dette due ordinanze del giudice del rinvio e ha rinviato le due cause dinanzi a quest'ultimo sulla base del rilievo che il ricorso amministrativo non era obbligatorio nella fattispecie, non essendo applicabile l'articolo 243, paragrafo 2, del codice doganale.
- 20 Il giudice del rinvio, basandosi su una giurisprudenza nazionale da cui risulterebbe che le decisioni di cui trattasi non possono essere considerate atti definitivi, ma fanno parte della procedura di adozione della decisione di recupero forzoso di crediti pubblici dello Stato, ha respinto una seconda volta in quanto irricevibili i ricorsi avverso tali decisioni e le ha qualificate come atti preparatori, ritenendole «comunicazioni» ai sensi dell'articolo 221 del codice doganale.
- 21 Il Varhoven administrativen sad ha annullato dette ordinanze d'irricevibilità del giudice del rinvio sulla base del rilievo che le decisioni in esame, avendo fissato un nuovo valore in dogana, costituiscono decisioni ai sensi dell'articolo 4, punto 5, del codice doganale, e possono essere oggetto di ricorso

giurisdizionale conformemente all'articolo 243, paragrafo 1, di tale codice. Il Varhoven administrativen sad sottolinea altresì che la giurisprudenza citata dal giudice del rinvio si applica solamente nell'ipotesi in cui l'atto di cui trattasi costituisca una comunicazione ai sensi dell'articolo 206 dello ZM, rientrante nell'ambito della procedura di adozione della decisione di recupero forzoso di crediti pubblici dello Stato.

- 22 Il giudice del rinvio, dinanzi al quale le due cause sono state nuovamente rinviate dal Varhoven administrativen sad, s'interroga sulla portata degli articoli 243 e 245 del codice doganale. Tale giudice considera infatti che la ricevibilità di tali ricorsi e il carattere obbligatorio del ricorso amministrativo preventivo non risultano chiaramente dal tenore letterale dell'articolo 243 del codice doganale. La determinazione dell'atto che può formare oggetto di un ricorso nell'ambito di una procedura di accertamento e di riscossione di un'obbligazione doganale dipenderebbe dalla portata dell'autonomia procedurale lasciata agli Stati membri in forza dell'articolo 245 del medesimo codice.
- 23 Secondo il giudice del rinvio, andrebbe precisato al riguardo se le decisioni di cui trattasi debbano essere considerate definitive, a norma dell'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93, in modo tale da costituire atti che, in base al diritto dell'Unione, possono formare oggetto di un ricorso, oppure se le stesse decisioni siano atti disciplinati dal diritto nazionale che vanno qualificati come «misure» ai sensi dell'articolo 232, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale.
- 24 Ciò considerato, l'Administrativen sad Sofia-grad ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se dall'articolo 243, paragrafo 1, del [codice doganale], interpretato in combinato disposto con l'articolo 245 del medesimo codice e con i principi [del rispetto] del diritto alla difesa e dell'autorità di cosa giudicata, si evinca che esso non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui agli articoli 220 e 211, lettera a), [dello ZM], secondo cui è possibile impugnare più di una decisione dell'autorità doganale con la quale viene accertata un'obbligazione doganale supplementare ai fini di una sua successiva riscossione, anche se, date le circostanze del procedimento principale, sarebbe possibile adottare una decisione definitiva circa la determinazione della suddetta obbligazione doganale ai sensi dell'articolo 181 bis, paragrafo 2, del [regolamento n. 2454/93].
  - 2) Se l'articolo 243, paragrafo 2, del [codice doganale] in materia di proposizione di un ricorso debba essere interpretato nel senso che non prevede, quale condizione per l'ammissibilità di un procedimento giudiziario, la preventiva impugnazione in sede amministrativa della decisione definitiva ai sensi dell'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93.
  - 3) Se, date le circostanze del procedimento principale, l'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93 debba essere interpretato nel senso che, qualora non sia stata rispettata la procedura prevista nella suddetta disposizione sotto il profilo del diritto di essere sentito e del diritto di sollevare obiezioni, la decisione dell'autorità doganale assunta in violazione delle norme in parola non costituisce una decisione definitiva ai sensi di detta norma, ma soltanto una parte del procedimento di adozione di tale decisione. Se, [in subordine], date le circostanze del procedimento principale, la suddetta norma vada interpretata nel senso che la decisione adottata in presenza dei vizi di procedura suindicati è soggetta direttamente al controllo giudiziale e il giudice è tenuto a decidere nel merito del ricorso proposto contro di essa.
  - 4) Se, alla luce delle circostanze del procedimento principale e tenuto conto del principio di legalità, l'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93 debba essere interpretato nel senso che, se la procedura prevista da tale disposizione non è stata rispettata sotto il profilo del diritto di essere sentito e del diritto di sollevare obiezioni, la decisione dell'autorità doganale adottata in violazione della suddetta disposizione è nulla per un vizio di procedura sostanziale che è equiparabile alla violazione di una forma sostanziale il cui mancato rispetto determina la nullità

dell'atto indipendentemente dalle concrete conseguenze della violazione, cosicché il giudice deve decidere del ricorso proposto contro di essa, senza poter considerare un rinvio della questione all'autorità amministrativa per la regolare conclusione della procedura».

- 25 Con ordinanza del presidente della Corte dell'8 marzo 2013, le cause C-29/13 e C-30/13 sono state riunite ai fini della fase scritta del procedimento e della sentenza.

### **Sulle questioni pregiudiziali**

#### *Sulla prima questione*

- 26 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente, da un lato, se una decisione come una di quelle di cui trattasi nel procedimento principale, avente ad oggetto una rettifica, sul fondamento dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera b), del codice doganale, del valore in dogana di merci con conseguente notifica al dichiarante di una rettifica fiscale a titolo dell'IVA, costituisca un atto impugnabile ai sensi dell'articolo 243 del codice doganale. Dall'altro, il giudice del rinvio si pone la questione se, alla luce dei principi generali relativi al rispetto dei diritti della difesa e dell'autorità di cosa giudicata, l'articolo 245 di detto codice osti ad una legislazione nazionale, come quella in esame nel procedimento principale, che prevede due distinti mezzi di ricorso per contestare le decisioni delle autorità doganali.
- 27 Per quanto concerne, da un lato, la questione se una decisione come una di quelle di cui trattasi nel procedimento principale costituisca un atto impugnabile, ai sensi dell'articolo 243 del codice doganale, dal combinato disposto degli articoli 243, paragrafo 1, e 4, punto 5, del medesimo codice risulta che qualsiasi persona ha il diritto di proporre un ricorso avverso ogni decisione adottata dalle autorità doganali relativa all'applicazione della normativa doganale e che la riguarda direttamente e individualmente.
- 28 Occorre rilevare che le decisioni di cui trattasi sono state adottate dal Nachalnik na Minitsa Stolichna e hanno ad oggetto una rettifica, sul fondamento dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera b), del codice doganale, del valore in dogana delle merci quale inizialmente dichiarato dalla Global Trans Lodzhistik, con conseguente notifica di una rettifica fiscale a titolo dell'IVA.
- 29 Le decisioni in esame riguardano pertanto l'applicazione della normativa doganale e producono effetti giuridici diretti sulla Global Trans Lodzhistik, poiché fanno sorgere a carico di tale società un credito a vantaggio dello Stato bulgaro a titolo dell'IVA.
- 30 Inoltre, dall'articolo 6, paragrafo 3, del codice doganale risulta che le decisioni relative all'applicazione della normativa doganale che hanno conseguenze sfavorevoli per i loro destinatari devono menzionare la possibilità di ricorso prevista all'articolo 243 del medesimo codice.
- 31 Ne consegue che le decisioni in esame sono atti impugnabili ai sensi dell'articolo 243 del codice doganale.
- 32 Per quanto concerne, d'altro lato, la questione se, alla luce dei principi generali relativi al rispetto dei diritti della difesa e dell'autorità di cosa giudicata, l'articolo 245 del codice doganale osti ad una normativa nazionale, come lo ZM, che prevede due distinti mezzi di ricorso per contestare le decisioni delle autorità doganali, occorre ricordare che, in base all'articolo 245 dello stesso codice, le disposizioni relative all'attuazione della procedura di ricorso sono adottate dagli Stati membri.



- 33 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, in mancanza di una disciplina dell'Unione in materia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai singoli in forza delle norme di diritto dell'Unione, a condizione, da un lato, che dette modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) e, dall'altro, che esse non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività) (v., segnatamente, sentenze del 30 giugno 2011, Meilicke e a., C-262/09, Racc. pag. I-5669, punto 55, e del 18 ottobre 2012, Pelati, C-603/10, punto 23).
- 34 Per quanto attiene al principio di equivalenza, si deve rilevare che, riguardo ai procedimenti principali, la Corte non dispone di alcun elemento idoneo a far sorgere dubbi quanto alla conformità con tale principio di una normativa come quella oggetto dei presenti procedimenti.
- 35 Quanto al principio di effettività, dal fascicolo sottoposto alla Corte emerge che, da un lato, conformemente all'articolo 220, paragrafo 1, dello ZM, in combinato disposto con l'articolo 148 del codice di procedura amministrativa, il debitore dell'Erario può proporre un ricorso giurisdizionale contro una decisione delle autorità doganali anche quando i mezzi di ricorso amministrativo non sono stati esperiti, a meno che il codice di procedura amministrativa o una legge speciale non disponga diversamente.
- 36 D'altro lato, ai sensi dell'articolo 211f dello ZM, il debitore dell'Erario ha altresì la possibilità di contestare dinanzi al direttore doganale una decisione di recupero forzoso di un credito pubblico, adottata sul fondamento dell'articolo 211a della medesima legge, entro un termine di 14 giorni dalla notifica di tale decisione.
- 37 Ne consegue che il debitore dell'Erario ha la possibilità di far valere i propri diritti della difesa in due fasi diverse della procedura doganale. L'esistenza di questi due mezzi di ricorso per contestare gli atti delle autorità doganali non rende impossibile o eccessivamente difficile l'applicazione del diritto dell'Unione.
- 38 Inoltre, per quanto concerne il rispetto del principio dell'autorità di cosa giudicata, va ricordato che le modalità di attuazione di tale principio devono altresì osservare i principi di equivalenza e di effettività (v., in tal senso, sentenza del 3 settembre 2009, Fallimento Olimpclub, C-2/08, Racc. pag. I-7501, punto 24).
- 39 Quanto ai procedimenti principali, da un lato, il principio di equivalenza è rispettato poiché i due mezzi di ricorso di cui ai punti 35 e 36 della presente sentenza si applicano indipendentemente dalla questione se l'oggetto della controversia risulti dal diritto dell'Unione o dal diritto nazionale. Dall'altro, il rispetto del principio di effettività è garantito in quanto i due ricorsi riguardano due atti amministrativi che sono adottati in fasi diverse della procedura doganale e che sono distinti in relazione al loro oggetto e al loro fondamento giuridico.
- 40 Alla luce delle suesposte considerazioni, si deve rispondere alla prima questione dichiarando che, da un lato, una decisione, come una di quelle di cui trattasi nel procedimento principale, avente ad oggetto una rettifica, sul fondamento dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera b), del codice doganale, del valore in dogana di merci con conseguente notifica al dichiarante di una rettifica fiscale a titolo dell'IVA costituisce un atto impugnabile a norma dell'articolo 243 del codice doganale. D'altro lato, alla luce dei principi generali relativi al rispetto dei diritti della difesa e dell'autorità di cosa giudicata, l'articolo 245 del codice doganale non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che preveda due distinti mezzi di ricorso per contestare le decisioni delle autorità doganali, in quanto tale normativa non pregiudica né il principio di equivalenza né il principio di effettività.

*Sulla seconda questione*

- 41 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 243 del codice doganale subordini la ricevibilità di un ricorso giurisdizionale avverso le decisioni adottate sul fondamento dell'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93 alla condizione che i mezzi di ricorso amministrativo ammessi contro tali decisioni siano stati previamente esperiti.
- 42 Ai sensi dell'articolo 243, paragrafo 2, del codice doganale, il diritto di ricorso può essere esercitato, in una prima fase, dinanzi all'autorità doganale e, in una seconda fase, dinanzi ad un'istanza indipendente, che può essere un'autorità giudiziaria.
- 43 Come già dichiarato dalla Corte nella sua sentenza dell'11 gennaio 2001, Kofisa Italia (C-1/99, Racc. pag. I-207, punto 36), non risulta dalla formulazione di tale disposizione che il ricorso dinanzi all'autorità doganale costituisca una fase obbligatoria prima dell'introduzione del ricorso dinanzi ad un'istanza indipendente.
- 44 Nella medesima sentenza la Corte ha sottolineato altresì che l'articolo 243 di detto codice deve essere interpretato nel senso che spetta al diritto nazionale determinare se gli operatori debbano, in un primo momento, proporre un ricorso dinanzi alle autorità doganali o se essi possano adire direttamente l'autorità giudiziaria indipendente (sentenza Kofisa Italia, cit., punto 43).
- 45 Occorre, di conseguenza, rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 243 del codice doganale non subordina la ricevibilità di un ricorso giurisdizionale avverso le decisioni adottate sul fondamento dell'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93 alla condizione che i mezzi di ricorso amministrativo ammessi contro tali decisioni siano stati previamente esperiti.

*Sulla terza questione*

- 46 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93 debba essere interpretato nel senso che, in caso di violazione del diritto dell'interessato di essere sentito e di sollevare obiezioni, una decisione adottata a norma di tale articolo può essere considerata definitiva e se, in tal caso, detto vizio di procedura conferisca all'interessato il diritto di presentare ad un'autorità giudiziaria indipendente un ricorso diretto nei confronti di tale decisione.
- 47 L'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93 prevede che, se i dubbi delle autorità doganali sulla determinazione del valore in dogana delle merci dovessero persistere, esse, prima di adottare una decisione definitiva, sono tenute ad informare la persona interessata dei motivi sui quali questi dubbi sono fondati, concedendole una ragionevole possibilità di rispondere adeguatamente. La decisione definitiva con la relativa motivazione è comunicata alla persona interessata per iscritto.
- 48 Sebbene detto articolo preveda l'obbligo per le autorità doganali, prima di adottare una decisione definitiva, d'informare la persona interessata dei motivi sui quali tali dubbi sono fondati e di concederle una ragionevole possibilità di manifestare il proprio punto di vista, la violazione di tale obbligo da parte delle autorità doganali non può tuttavia incidere sul carattere definitivo della decisione né sulla qualifica come decisione dell'atto adottato ai sensi dell'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93. Infatti, questo atto adottato dalle autorità doganali produce comunque effetti giuridici nei confronti del suo destinatario, in quanto comporta la determinazione di un nuovo valore in dogana delle merci e costituisce così una decisione a norma dell'articolo 4, punto 5, del codice doganale.



- 49 Per contro, la violazione del diritto della persona interessata di essere sentita inficia detta decisione di un'illegittimità che può formare oggetto di un ricorso diretto dinanzi ad un'autorità giudiziaria indipendente, come risulta dal punto 45 della presente sentenza.
- 50 Alla luce delle suesposte considerazioni, si deve rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93 deve essere interpretato nel senso che una decisione adottata in base a tale articolo deve essere considerata definitiva e può costituire oggetto di un ricorso diretto dinanzi ad un'autorità giudiziaria indipendente, anche qualora sia stata adottata in violazione del diritto dell'interessato di essere sentito e di sollevare obiezioni.

#### *Sulla quarta questione*

- 51 Con la sua quarta questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se la violazione del diritto dell'interessato di essere sentito e di formulare obiezioni previsto all'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93, che comporta la nullità della decisione adottata ai sensi del medesimo articolo, obblighi il giudice adito del ricorso avverso tale decisione a decidere di detto ricorso senza poter considerare un rinvio della controversia all'autorità amministrativa.

#### *Sulla ricevibilità*

- 52 Il Nachalnik na Minitsa Stolichna ritiene che la questione dell'eventuale nullità delle decisioni di cui trattasi sia ipotetica, posto che i procedimenti principali non sono stati esaminati nel merito. Tale questione sarebbe dunque irricevibile.
- 53 A tal riguardo occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze di ciascuna causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di pronunciare la propria sentenza sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte (v. sentenza del 5 marzo 2009, Apis-Hristovich, C-545/07, Racc. pag. I-1627, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).
- 54 Di conseguenza, se le questioni sollevate vertono sull'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire (v. sentenza Apis-Hristovich, cit., punto 29 e giurisprudenza ivi citata).
- 55 Orbene, nel caso di specie, la Corte è chiamata a fornire al giudice del rinvio gli elementi d'interpretazione dell'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93 al fine di consentirgli di valutare, in forza del diritto dell'Unione, le conseguenze dell'annullamento di una decisione risultante dalla violazione del principio relativo al rispetto dei diritti della difesa.
- 56 Ne consegue che la questione pregiudiziale è ricevibile.

#### *Nel merito*

- 57 Occorre rammentare che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto dell'Unione che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto esso lesivo (sentenza del 18 dicembre 2008, Sopropé, C-349/07, Racc. pag. I-10369, punto 36). In forza di tale principio, richiamato espressamente all'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93, 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. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente (sentenza Sopropé, cit., punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

- 58 Risulta, da un lato, dagli elementi del fascicolo sottoposto alla Corte che il Nachalnik na Minitsa Stolichna non ha dato la possibilità alla Global Trans Lodzhistik di essere sentita e di far valere le sue osservazioni prima dell'adozione delle decisioni in esame. Queste ultime, pertanto, sono suscettibili di annullamento.
- 59 Occorre, dall'altro lato, rilevare che il codice doganale non contiene alcuna disposizione relativa alle conseguenze dell'annullamento di una «decisione definitiva», ai sensi dell'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93, risultante da una violazione del principio attinente al rispetto dei diritti della difesa.
- 60 Ciò considerato, tenuto conto dell'autonomia procedurale lasciata agli Stati membri dall'articolo 245 del codice doganale, spetta al giudice nazionale determinare dette conseguenze alla luce delle circostanze particolari del caso di specie e purché, da un lato, le misure adottate in tal senso siano dello stesso genere di quelle di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione.
- 61 Risulta dalle suesposte considerazioni che si deve rispondere alla quarta questione dichiarando che, in caso di violazione del diritto dell'interessato di essere sentito e di sollevare obiezioni previsto all'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93, spetta al giudice nazionale determinare, tenuto conto delle circostanze particolari del caso di specie sottopostogli e alla luce dei principi di equivalenza e di effettività, se, qualora la decisione adottata in violazione del principio relativo al rispetto dei diritti della difesa debba essere annullata per tale motivo, esso sia tenuto a pronunciarsi sul ricorso proposto contro tale decisione o possa considerare un rinvio della controversia all'autorità amministrativa competente.

### **Sulle spese**

- 62 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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 (Prima Sezione) dichiara:

- 1) **Da un lato, una decisione, come una di quelle di cui trattasi nel procedimento principale, avente ad oggetto una rettifica, sul fondamento dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera b), del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 82/97 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 dicembre 1996, del valore in dogana di merci con conseguente notifica al dichiarante di una rettifica fiscale a titolo dell'imposta sul valore aggiunto costituisce un atto impugnabile ai sensi dell'articolo 243 di tale regolamento n. 2913/92. D'altro lato, alla luce dei principi generali relativi al rispetto dei diritti della difesa e dell'autorità di cosa giudicata, l'articolo 245 di detto regolamento n. 2913/92 non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che preveda due distinti mezzi di ricorso per contestare le decisioni delle autorità doganali, in quanto tale normativa non pregiudica né il principio di equivalenza né il principio di effettività.**
- 2) **L'articolo 243 del regolamento n. 2913/92 non subordina la ricevibilità di un ricorso giurisdizionale avverso le decisioni adottate sul fondamento dell'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93, come modificato dal regolamento n. 3254/94, alla condizione che i mezzi di ricorso amministrativo ammessi contro tali decisioni siano stati previamente esperiti.**

- 3) **L'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93, come modificato dal regolamento n. 3254/94, deve essere interpretato nel senso che una decisione adottata in base a tale articolo deve essere considerata definitiva e può costituire oggetto di un ricorso diretto dinanzi ad un'autorità giudiziaria indipendente, anche qualora sia stata adottata in violazione del diritto dell'interessato di essere sentito e di sollevare obiezioni.**
  
- 4) **In caso di violazione del diritto dell'interessato di essere sentito e di sollevare obiezioni previsto all'articolo 181 bis, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93, come modificato dal regolamento n. 3254/94, spetta al giudice nazionale determinare, tenuto conto delle circostanze particolari del caso di specie sottopostogli e alla luce dei principi di equivalenza e di effettività, se, qualora la decisione adottata in violazione del principio relativo al rispetto dei diritti della difesa debba essere annullata per tale motivo, esso sia tenuto a pronunciarsi sul ricorso proposto contro tale decisione o possa considerare un rinvio della controversia all'autorità amministrativa competente.**

Firme