

Sull'esecuzione delle sentenze tributarie nei confronti dell'Agenzia delle dogane

Chiara Gioè

(in "Rassegna Tributaria" n. 4 del 2019, pag. 774)

SOMMARIO: 1. Note introduttive 2. Sull'applicabilità dell'art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992 ai tributi propri dell'Unione: la tesi contraria dell'Agenzia delle dogane 3. L'inesistenza nel Codice Doganale Comunitario di deroghe all'immediata esecutività delle sentenze 4. Considerazioni conclusive

Abstract: Article 69 of Legislative Decree 546/1992, in the current version, incorporates the principle of immediate enforceability of all judicial tax decisions, including those favorable to taxpayers. However, the Customs Agency, following a wrong interpretation of article 68, paragraph 3-bis, of Legislative Decree 546/1992 and of the European re-regulations referred to therein, considers the above mentioned principle unapplicable with regards to non-definitive decisions concerning the European Union's own resources. A systematic interpretation of the rules leads to the conclusion that even these decisions are immediately enforceable.

SOMMARIO: 1. Note introduttive - 2. Sull'applicabilità dell'art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992 ai tributi propri dell'Unione: la tesi contraria dell'Agenzia delle dogane - 3. L'inesistenza nel Codice Doganale Comunitario di deroghe all'immediata esecutività delle sentenze - 4. Considerazioni conclusive.

1. Note introduttive

Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156(1) ha riscritto l'art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992, prevedendo espressamente, da un lato, l'immediata esecutività delle sentenze tributarie anche in favore del contribuente(2) e, dall'altro, la possibilità per quest'ultimo di ricorrere al giudizio di ottemperanza nel caso di mancata esecuzione della pronuncia da parte dell'Ufficio(3).

Invero, secondo i giudici di legittimità, anche prima della riforma attuata con il D.Lgs. n. 156/2015, il principio dell'immediata esecutività di tutte le sentenze tributarie trovava fondamento nell'art. 68, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992(4) che, nel prevedere l'obbligo dell'amministrazione di rimborsare entro breve termine al contribuente quanto versato in eccedenza rispetto al *decisum* della sentenza di accoglimento totale o parziale del ricorso, postulava che le sentenze tributarie di merito avessero efficacia immediata(5).

Inoltre, in forza del rinvio alle norme del codice di rito operato dall'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, la provvisoria esecutività delle sentenze favorevoli al contribuente poteva essere ricavata dal dettato degli artt. 282(6), 337(7) e 373(8) c.p.c., non ostando a tale interpretazione la specifica normativa in materia di processo tributario(9).

Nonostante l'esecutività delle sentenze tributarie fosse già affermata a livello giurisprudenziale già prima della riforma del 2015 e potessero in ogni caso ritenersi applicabili al riguardo le norme del codice di rito, l'Amministrazione finanziaria, in vigore della precedente formulazione dell'art. 69, riconosceva alle pronunce non definitive effetti differenti a seconda del soggetto soccombente, attribuendo immediata efficacia esecutiva alle sole pronunce favorevoli all'Ufficio e ritenendo, invece, necessario il previo passaggio in giudicato per l'esecutività di quelle a favore del contribuente.

Il nuovo testo dell'art. 69 ha ormai definitivamente fatto chiarezza sul

punto, esplicitando a livello normativo il principio dell'immediata esecutività di tutte le sentenze favorevoli al contribuente, ma l'Agenzia delle dogane ritiene ancora non applicabile tale principio alle pronunzie non definitive che abbiano ad oggetto provvedimenti in materia di risorse proprie tradizionali e di IVA riscossa all'importazione(10).

Le ragioni di tale assunto risiedono in un'errata interpretazione del disposto dell'art. 68, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 546/1992 e della disciplina comunitaria in esso richiamata(11).

Come si avrà modo di argomentare in seguito, la posizione assunta dall'Agenzia delle dogane non trova in realtà alcun concreto supporto normativo. Invero, anche le pronunce non definitive di annullamento di atti impositivi aventi ad oggetto risorse proprie dell'Unione obbligano l'Ufficio allo sgravio delle somme iscritte a ruolo, o al rimborso di quelle eventualmente già incassate, e la mancata o ritardata ottemperanza costituisce fonte di responsabilità per danni nei confronti del contribuente.

2. Sull'applicabilità dell'art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992 ai tributi propri dell'Unione: la tesi contraria dell'Agenzia delle dogane

Con la novella del 2015, l'esecutività delle sentenze non definitive favorevoli al contribuente è stata ormai formalmente affermata dal diritto positivo(12).

Tuttavia, permane la sistematica resistenza dell'Agenzia delle dogane a procedere all'annullamento dell'iscrizione a ruolo e ad adottare i conseguenziali provvedimenti di rimborso, in esecuzione delle statuizioni giudiziali non ancora passate in giudicato.

La posizione assunta dall'Ufficio viene collegata alla necessità di interpretare l'art. 68, comma 3-bis, D.Lgs. n. 546/1992, in combinato disposto con l'art. 69, comma 1, del medesimo Decreto, in modo "coerente con i principi di corretta tutela dell'erario unionale", con la conseguenza di ritenere che "il rimborso di somme può avvenire soltanto a seguito del passaggio in giudicato della sentenza favorevole all'operatore"(13).

Le norme sopra richiamate, tuttavia, non forniscono alcun supporto alle conclusioni alle quali perviene l'Agenzia.

Segnatamente, il comma 3-bis dell'art. 68 D.Lgs. n. 546/1992 - introdotto dalla c.d. Legge europea 2013(14) - prevede che il pagamento in pendenza di giudizio di entrate che costituiscono risorse proprie dell'Unione Europea resta disciplinato dal Codice doganale dell'Unione. Diversamente il comma 1 del successivo art. 69 sancisce l'immediata esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente.

La previsione introdotta nel comma 3-bis dell'art. 68 D.Lgs. n. 546/1992 appare superflua, atteso che la normativa comunitaria sarebbe stata comunque direttamente applicabile e non vi sarebbe stata, dunque, alcuna necessità di una previsione di rinvio, come quella contenuta nella norma in commento(15).

In ogni caso, nessuna deroga è prevista dalla normativa comunitaria con riferimento al contenuto sia dell'art. 69, che dell'art. 67-bis del D.Lgs. n. 546/1982, nei quali si afferma l'immediata esecutività di tutte le sentenze tributarie, a prescindere dal tipo di imposta e della parte che risulti soccombente.

Peraltro, la deroga alla regola generale ricavabile dal comma 3-bis dell'art. 68 riguarda esclusivamente la riscossione dei tributi propri dell'Unione in pendenza di giudizio e opera, pertanto, soltanto nei casi in cui l'atto impugnato abbia ancora efficacia, perché pendente il giudizio di primo grado per il suo annullamento, o perché ne è stata confermata la legittimità con sentenza non definitiva. In tali ipotesi, infatti, come si vedrà, la normativa comunitaria dispone la riscuotibilità per l'intero, e non frazionata, del tributo.

Nessun rinvio alla normativa comunitaria è contenuto nel citato comma 3-bis dell'art. 68 ove ricorra l'ipotesi in cui l'atto impugnato sia stato già annullato, perché in tal caso il Codice doganale UE non dispone una disciplina differente rispetto a quella prevista dal D.Lgs. n. 546/1992 e

quindi sussiste l'obbligo per l'Ufficio, anche se si tratta di risorse proprie dell'Unione, di dare immediata esecuzione alla sentenza, ancorché non ancora passata in giudicato.

La diversa interpretazione fornita dall'Agenzia delle dogane contrasta, peraltro, con il dettato letterale dell'[art. 68](#), comma 3-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992, che rinvia alla normativa comunitaria per la disciplina del "pagamento in pendenza di processo, delle risorse proprie tradizionali...". L'ipotesi disciplinata è quindi quella in cui sia il contribuente a dover effettuare "il pagamento", del tutto differente da quella in cui a seguito dell'annullamento dell'atto (con sentenza non definitiva) sorga a carico dell'Ufficio l'obbligo di rimborso o di sgravio dell'iscrizione a ruolo.

3. L'inesistenza nel Codice Doganale Comunitario di deroghe all'immediata esecutività delle sentenze

A livello comunitario non esiste alcuna norma che deroghi al principio dell'immediata esecutività delle sentenze non definitive di annullamento dell'atto impugnato o di condanna al rimborso a favore del contribuente.

Segnatamente, la normativa alla quale rimanda il comma 3-*bis*, dell'[art. 68](#), D.Lgs. n. 546/1992 è il Regolamento UE 952/2013 del 9 ottobre 2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, che ha istituito il Codice Doganale dell'Unione, applicabile dal 1° maggio 2016(16).

Nella Sezione 6 dedicata ai "Ricorsi", l'[art. 45](#) (che rubrica "Sospensione dell'esecuzione"), prevede al comma 1 che "la presentazione di un ricorso da parte dell'interessato non sospende l'esecuzione della decisione", escludendo pertanto che l'impugnazione possa limitare l'esigibilità delle somme richieste con il provvedimento impositivo emesso dall'agenzia delle Dogane(17).

Pertanto, in pendenza di un giudizio, che abbia per oggetto risorse proprie dell'UE, non è ammessa l'applicazione della disciplina sulla riscossione frazionata, potendo l'Ufficio riscuotere per intero i tributi.

Come può facilmente evincersi la norma comunitaria si limita a disciplinare le conseguenze della presentazione del ricorso sull'attività di riscossione, senza fare alcun riferimento agli effetti che su tale attività può avere la sentenza.

Ed invero, anche in ambito sovranazionale la pronuncia, ancorché non definitiva, emessa da un organo giurisdizionale che si è espresso sull'illegittimità di un atto amministrativo, vincola necessariamente l'Ufficio, inibendogli la possibilità di pretendere l'esecuzione, salvo che non intervenga una sentenza di secondo grado che disattenda le conclusioni del giudice di *prime cure*.

Diversamente ragionando verrebbero sovvertiti i principi generali che regolano i rapporti tra potere amministrativo e potere giurisdizionale.

Peraltro, l'[art. 45](#) del Codice Doganale dell'Unione, prevede la possibilità di sospendere in via amministrativa l'esecuzione dell'atto quando vi siano "fondati motivi di ritenere che la decisione contestata sia incompatibile con la normativa doganale o che vi sia da temere un danno irreparabile per l'interessato"(18).

Tale previsione si pone in stridente contrasto con la negazione dell'efficacia esecutiva di una sentenza di annullamento dell'atto.

Se, infatti, la sospensione amministrativa può impedire la riscossione, anche in pendenza di giudizio, quando l'Ufficio si accorga di avere emesso un provvedimento incompatibile con la normativa doganale (e pertanto illegittimo), pari effetto impeditivo per l'esazione del tributo deve riconoscersi alla pronuncia del giudice che abbia accertato tale illegittimità in sede giudiziale, dopo un'accurata valutazione sul merito.

In altri termini, se la stessa amministrazione può sospendere l'esecuzione anche in assenza di garanzia(19), in presenza in alternativa del *fumus boni juris* o del *periculum in mora*, è evidente che debba sospendersi l'esecuzione in applicazione di una sentenza di annullamento o di condanna al rimborso, atteso che alla base di tale pronuncia giurisdizionale vi è stato un esame, questa volta non sommario, della fondatezza della pretesa.

Peraltro, va sottolineato che la citata normativa comunitaria, a differenza di quanto previsto dall'[art. 47](#) del D.Lgs. n. 546/1992, utilizza la disgiunzione "o" in luogo della congiunzione "e", tra i due presupposti applicativi della misura cautelare; pertanto basterà la presenza anche soltanto del *fumus boni iuris* perché sia disposta la sospensione(20).

La sospensione dell'atto impugnato, invero, può essere richiesta, oltre che in via amministrativa, anche in via giudiziale(21), non essendo precluso al giudice tributario, in pendenza di giudizio, il potere di adottare la misura cautelare per gli atti aventi ad oggetto risorse proprie dell'Unione, come riconosciuto anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea(22).

Anche in tal caso, se si ammette che la sospensione giudiziale (fondata su una delibazione sommaria del merito) possa inibire la riscossione dei tributi propri dell'Unione, a *fortiori*, pari effetto impeditivo deve riconoscersi alla sentenza di annullamento del provvedimento.

Diversamente opinando si finirebbe per affermare che in sede giudiziale la "sospensione" di un atto produca effetti più significativi del suo "annullamento".

Né può sostenersi - secondo quanto erroneamente affermato dall'Agenzia delle dogane - che nel caso di sospensione giudiziale il rischio di una successiva eventuale insolvenza del contribuente sarebbe neutralizzato dall'obbligo di prestazione di idonea garanzia alle condizioni e secondo le modalità previste dall'[art. 45](#) del CDU(23).

L'assunto dell'Ufficio non trova, anche in questo caso, alcun riscontro nella normativa comunitaria.

È vero che l'[art. 45](#) del CDU prevede che, se si tratta di dazi doganali (all'importazione o all'esportazione), la sospensione debba essere sempre condizionata alla costituzione di una garanzia nell'interesse dell'autorità doganale, ma tale previsione riguarda esclusivamente la sospensione amministrativa.

La norma nella quale è contenuta tale disposizione, infatti, specifica che essa si applica "nei casi di cui al paragrafo 2", ossia del paragrafo che, all'interno dello stesso [art. 45](#), disciplina le ipotesi in cui siano le autorità doganali - e non il giudice - a sospendere, interamente o in parte, l'applicazione del provvedimento impositivo(24).

Peraltro, anche in questa ipotesi la norma dispone che la garanzia possa essere esclusa qualora, in base ad una valutazione documentata, la prestazione di essa si riveli pregiudizievole per le condizioni economiche e sociali del contribuente.

La sospensione giudiziale di provvedimenti impositivi aventi ad oggetto risorse proprie dell'Unione rimane disciplinata dall'[art. 47](#), D.Lgs. n. 546/1992, non essendo prevista alcuna diversa regolamentazione nella normativa comunitaria e la sua concessione da parte del giudice potrà - e non dovrà - essere subordinata alla prestazione di una garanzia da parte del contribuente, ai sensi dell'[art. 69](#), comma 2, dello stesso Decreto.

La normativa contenuta nel Codice Doganale Comunitario non può essere utilmente invocata per sostenere che contenga deroghe al principio della immediata esecutività delle sentenze favorevoli al contribuente.

4. Considerazioni conclusive

I novellati [artt. 67-bis](#) e [69](#) D.Lgs. n. 546/1992 prevedono che tutte le sentenze tributarie, anche quelle di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, siano immediatamente esecutive, senza alcuna distinzione tra imposte erariali ed imposte comunitarie.

Ne discende che, in tutti i casi di soccombenza in giudizi che abbiano ad oggetto risorse proprie dell'Unione Europea l'Agenzia delle dogane dovrà rimborsare al contribuente quanto dovuto, entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza di condanna(25) e in caso di mancata esecuzione della pronuncia, anche se non passata in giudicato, il contribuente potrà avviare il giudizio di ottemperanza(26).

La giurisprudenza di legittimità ha ribadito che "qualora intervenga una

sentenza, anche se non passata in giudicato, del giudice tributario che annulla, in tutto o in parte, l'atto impositivo, l'ente impositore (così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento) ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, sia nel caso in cui l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio e, eventualmente, di rimborso dell'eccedenza versata"(27).

La posizione assunta dall'Agenzia delle dogane, secondo la quale la riscossione delle risorse proprie tradizionali e dell'IVA riscossa all'importazione non sarebbe inibita da una pronuncia giurisdizionale non definitiva, non può trovare giustificazione nella necessità di aderire ad un'interpretazione coerente con l'esigenza di garantire tutela alle entrate dell'Unione, evitando il rischio che lo Stato membro venga ritenuto finanziariamente responsabile nei confronti del bilancio dell'Unione Europea(28).

Se così fosse, infatti, dovremmo legittimare un'interpretazione che, in nome della tutela degli interessi dell'erario dell'Unione, sacrifichi gli interessi del contribuente ed in particolare il suo diritto a non subire l'esecuzione di provvedimenti amministrativi riconosciuti giudizialmente illegittimi. Sarebbe inoltre un'interpretazione che finirebbe con il reintrodurre una sorta di clausola di *solve et repete*, da tempo espunta per incostituzionalità dal nostro ordinamento(29).

Peraltro, come già evidenziato, l'art. 45, comma 3, del Codice doganale dell'Unione, dopo aver subordinato la sospensione dell'esecuzione dell'atto impositivo alla costituzione di una garanzia, prevede la possibilità di derogare a tale condizione in tutti i casi in cui sia accertato che ciò possa provocare al debitore gravi difficoltà di carattere economico o sociale. La stessa formulazione della norma esclude qualsiasi discrezionalità amministrativa, giacché al ricorrere delle condizioni previste dalla legge deve farsi prevalere l'interesse alla tutela del contribuente, rispetto a quello di celerità nell'esazione degli importi in contestazione.

Il ritardo nell'esecuzione della sentenza di annullamento da parte dell'Agenzia può causare gravi danni al contribuente, anche nel caso in cui l'obbligo derivante dalla pronuncia consista soltanto nella cancellazione dell'iscrizione a ruolo e non anche nel rimborso di somme (è l'ipotesi in cui non sia stato ancora versato alcun importo dal soggetto passivo).

Si pensi, ad esempio, alla fattispecie - non rara - in cui l'assicurazione, appresa la notizia di iscrizioni a ruolo a carico di un imprenditore, revochi le garanzie prima concesse ai fornitori per le somme dovute dal soggetto passivo, con la conseguenza che a questi potrà essere richiesto il pagamento anticipato su tutti gli acquisti effettuati, anziché quello posticipato (a novanta o centoventi giorni dalla consegna) come di regola avviene nella prassi commerciale.

Ancora, si consideri la difficoltà di ricevere finanziamenti da parte degli istituti di credito, collegata alla sussistenza di iscrizioni a ruolo, benché fondate su atti emessi dall'Agenzia delle dogane già annullati dalla Commissione tributaria.

Dei danni causati al contribuente per l'inerzia o il ritardo nell'esecuzione della sentenza, anche se non definitiva, l'Agenzia inadempiente non potrà che essere ritenuta responsabile.

L'interpretazione dell'Agenzia delle dogane, oltre che non trovare alcun concreto fondamento nel codice doganale(30), contravviene al principio di effettività della tutela giurisdizionale(31), che impone all'ordinamento giuridico di adottare tutti gli strumenti idonei ad assicurare una protezione pienamente soddisfattiva alle situazioni soggettive lese da atti dei pubblici poteri, principio che trova fondamento negli artt. 3, 24, 103 e 113 della Costituzione e nell'art. 1 c.p.c., nonché, in ambito sovranazionale(32), negli artt. 19 del Trattato dell'Unione Europea (TUE)(33), 263 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE)(34), 47 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea

Note:

(1) La riforma attuata con il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 sulla revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione della delega fiscale (Legge 11 marzo 2014, n. 23) ha comportato la completa riscrittura dell'art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992, rinominando anche la sua rubrica da "Condanna dell'ufficio al rimborso" ad "Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente. Sugli effetti della sentenza di annullamento di un atto impositivo, non ancora passata in giudicato, si veda da ultimo Basilavecchia, "Sentenza di annullamento e giudizio di ottemperanza", in *G.T. - Riv. giur. trib.*, 2019, pag. 83 ss.

(2) Secondo la normativa previgente se il giudizio davanti ai giudici tributari si concludeva con una sentenza di condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento di somme (ivi comprese le spese di giudizio) a favore del contribuente, per ottenere il rimborso era invece necessario che la stessa sentenza fosse passata in giudicato. La dottrina ha sollevato in più occasioni dubbi sulla legittimità costituzionale dell'art. 69, D.Lgs. n. 546/1992, nella vecchia formulazione, sotto il profilo della violazione dell'art. 3 Cost., evidenziando come l'esecuzione della sentenza, sia nei confronti del contribuente che dell'Amministrazione finanziaria, avrebbe dovuto far leva esclusivamente sul grado di affidabilità della pronuncia emessa in un certo grado di giudizio, senza tener conto di quale fosse il soggetto soccombente. Per un commento all'art. 69, D.Lgs. n. 546/1992, nella versione precedente alle modifiche introdotte con il D.Lgs. n. 156/2015, si rimanda, senza alcuna pretesa di esaustività, a Consolo - Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, voce art. 69, pag. 793 ss.; Randazzo, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, pag. 168 ss.; Franson, *Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, pag. 388 ss.; Basilavecchia, "Il giudizio di ottemperanza", in Tesoro (a cura di) *Il processo Tributario*, Torino, 1998, pag. 935; Mercatali, "La nuova normativa del contenzioso tributario: riflessioni a caldo sulle 'guida' del nuovo processo e sulla problematica emergente", in *Riv. dir. trib.*, 1993, pag. 232.

(3) La nuova formulazione dell'art. 69 D.Lgs. n. 546/1992 prevede che: "Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente...sono immediatamente esecutive" e che "in caso di mancata esecuzione della sentenza il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'art. 70 alla Commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla Commissione tributaria regionale". Per un commento alla norma si rinvia a Consolo - Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2017, voce art. 69, pag. 918 ss.

(4) Sul contenuto dell'art 68, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, nella versione precedente alla riforma intervenuta con il D.Lgs. n. 546/1992, si rinvia a Consolo - Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, voce art. 68, pag. 790 ss.; Moschetti, "Il nuovo processo tributario: una riforma incompiuta", in Tosi - Viotto (a cura di) *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1999, pag. 12 ss. Per l'interpretazione fornita dall'amministrazione sui rapporti dell'art. 68, comma 2 con il successivo art. 69, D.Lgs. n. 546/1992 v. Agenzia delle entrate circolare n. 49/E del 1° ottobre 2010.

(5) Cfr. Cass. civ., SS.UU., 13 gennaio 2017, n. 758. Nello stesso senso si veda anche la sentenza della Cass. 14 settembre 2016, n. 18027, nella quale i giudici di legittimità osservano che la disposizione del "vecchio" art. 69 costituisce fonte di un'obbligazione *ex lege* da indebito e che, conseguentemente, gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria hanno l'obbligo ad eseguire il rimborso delle somme dovute al contribuente, maggiorate degli interessi di legge, entro il termine di novanta giorni dalla notificazione della sentenza.

(6) Cfr. [art. 282 c.p.c.](#), in tema di provvisoria esecutività tra le parti della sentenza di primo grado. La norma ha eliminato l'istituto della discrezionale concessione della provvisoria esecuzione da parte del giudice, prevedendo quest'ultima per tutte le sentenze, valorizzando così il giudizio di primo grado e disincentivando l'utilizzo a fini dilatori dell'impugnazione da parte del soccombente.

(7) L'[art. 337 c.p.c.](#), che regola l'esecuzione della sentenza nelle ipotesi di impugnazione, costituisce corollario di quella sull'esecuzione provvisoria della sentenza di primo grado, contenuta nell'[art. 282 c.p.c.](#)

(8) Cfr. [art. 373 c.p.c.](#), in tema di sospensione della sentenza di secondo grado in pendenza del ricorso dinanzi alla Corte di Cassazione. La peculiarità di tale disposizione è data dal fatto che la sospensione della precedente decisione è affidata al giudice *a quo* (cioè lo stesso che ha pronunciato la sentenza impugnata) e non al giudice *ad quem* (giudice del gravame). Nell'ambito del giudizio per la sospensione dell'esecutività della sentenza ex [art. 373 c.p.c.](#), è precluso l'esame della probabile fondatezza del ricorso davanti la Corte di Cassazione ed è invece richiesta, in via esclusiva, l'esistenza di un danno grave e irreparabile. Sul tema della tutela cautelare in pendenza di giudizio v. Glendi, "Sospensione cautelare dopo le sentenze d'appello impugnate in Cassazione - Primi approcci giurisprudenziali alla nuova inibitoria in pendenza di ricorso per Cassazione nel processo tributario", in *G.T. - Riv. giur. trib.*, 2016, pag. 810 ss.; Randazzo, "La riforma della sospensione cautelare nel processo tributario", in *Corr. Trib.*, 2016, pag. 375 ss.; La Rosa, "Giusto processo e parità nella disciplina delle tutele cautelari tributarie", in *Atti del convegno per un nuovo ordinamento tributario*, Genova, 14-15 ottobre 2016, Vol. I, pag. 421 ss.; Montanari, "La tutela cautelare nel progetto di codice del processo tributario", in *Dir. prat. trib.*, 2015, pag. 10746 ss.; Tabet, "Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte costituzionale", in *Rass. trib.*, 2013, pag. 383 ss.; Lovisolo, "Gli accertamenti imprecisi, la riscossione frazionata e la tutela cautelare oltre il I° grado di giudizio", in *Dir. prat. trib.*, 2012, pag. 10085 ss.; Corasaniti, "Ancora sul riconoscimento della tutela cautelare nei gradi successivi al primo: brevi note a margine di un intervento della Corte di Cassazione", in *Dir. prat. trib.*, 2012, pag. 20740 ss.; Ragucci, "La tutela cautelare nei gradi di impugnazione del processo tributario", in *Giur. it.*, 2010, pag. 2447 ss. Per interessanti considerazioni in chiave comparata cfr. Piantavigna, "La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario: uno studio comparato", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, pag. 267 ss.

(9) Sul tema della provvisoria esecutività delle sentenze favorevoli al contribuente, prima della riforma attuata con il D.Lgs. [n. 156/2015](#), cfr. Randazzo, "Annullamento dell'accertamento con sentenza non ancora passata in giudicato ed 'effetti ripristinatori'", in *Riv. dir. trib.*, 2014, pag. 923 ss.; Id., "Esclusa la disparità tra contribuente e Fisco nell'esecuzione delle sentenze tributarie. Le ragioni di condivisione dell'orientamento della Corte costituzionale", in *G.T. - Riv. giur. trib.*, 2008, pag. 952 ss.; Pennella, "Strumenti processuali per l'esecuzione delle pronunce tributarie non passate in cosa giudicata", in *Riv. dir. trib.*, 2005, pag. 139 ss.

(10) "Nei casi di rimborsi di somme costituite da risorse proprie tradizionali e IVA riscossa all'importazione, alla disposizione di cui al suddetto comma 1 (dell'art. 69) dovrà essere fornita una lettura coerente con i principi di corretta tutela dell'erario unionale, ispiratori del novellato art. 68, comma 3-bis, a mente del quale il rimborso di somme, indipendentemente dal relativo importo, o lo svincolo di una garanzia può avvenire soltanto a seguito del passaggio in giudicato della sentenza favorevole all'operatore", cfr. Agenzia delle dogane e dei Monopoli, circolare [n. 21/D](#) del 23 dicembre 2015, pagg. 17 e 18. Per individuare le "risorse proprie tradizionali" bisogna fare riferimento all'art. 2 della Decisione della Comunità Europea del 7 giugno 2007, n. 436/2007 (in G.U. UE n. 163 del 23 giugno 2007), abrogata dall'art. 10, Decisione UE n. 335 del 26 maggio 2014 (in G.U. UE n. L 168 del 7 giugno 2014), ma in parte ancora

applicabile. Segnatamente costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio generale dell'Unione Europea le entrate provenienti da prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni delle Comunità sugli scambi con Paesi terzi; nonché le entrate provenienti dagli imponibili IVA armonizzati, determinati secondo regole comunitarie (IVA riscossa all'importazione). Per un'analisi delle problematiche connesse all'imposizione ai fini IVA, si veda da ultimo Frasoni, *Il momento Impositivo nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2019; Mencarelli – Scalesse – Tinelli, *Introduzione allo studio giuridico dell'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2018.

(11) L'art. 68, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 546/1992 così dispone: "Il pagamento, in pendenza di processo, delle risorse proprie tradizionali di cui all'art. 2, paragrafo 1, lett. a), della decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e dell'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione resta disciplinato dal Regolamento CEE n. 2913/1992 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, come riformato dal Regolamento UE n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, e dalle altre disposizioni dell'Unione Europea in materia". La disposizione risulta imprecisa nella formulazione, in quanto il Reg. 2913/1992 non è stato riformato dal Regolamento 952/2013, ma è stato da questo sostituito (segnatamente dal 2016, anno in cui il CDU ha trovato concreta applicazione). Per un commento alla norma v. Consolo – Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2017, voce art. 68, pag. 917.

(12) L'art. 67, D.Lgs. n. 546/1992 dispone testualmente: "le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie sono esecutive...", introducendo così il principio generale di immediata esecutività delle pronunce delle Commissioni tributarie provinciale e regionale per tutte le parti in causa. I successivi artt. 68 e 69 dello stesso Decreto dispongono che l'esecuzione delle sentenze tributarie favorevoli al contribuente è effettuata con l'esperimento del giudizio di ottemperanza. La restituzione deve essere eseguita entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza ovvero dalla presentazione della garanzia, secondo la disciplina del Regolamento di attuazione del comma 2, dell'art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992, introdotto con il D.M. n. 22 del 6 febbraio 2017, in vigore dal 28 marzo 2017.

(13) "Nei casi di rimborsi di somme costituite da risorse proprie tradizionali e IVA riscossa all'importazione, alla disposizione di cui al suddetto comma 1 (dell'art. 69) dovrà essere fornita una lettura coerente con i principi di corretta tutela dell'erario unionale, ispiratori del novellato art. 68, comma 3-bis, a mente del quale il rimborso di somme, indipendentemente dal relativo importo, o lo svincolo di una garanzia può avvenire soltanto a seguito del passaggio in giudicato della sentenza favorevole all'operatore. Ciò in quanto, come precisato dai servizi della Commissione, qualora all'esito definitivo del giudizio fosse impossibile recuperare gli importi medio termine rimborsati al contribuente per una sua sopravvenuta insolvibilità, lo Stato membro viene ritenuto finanziariamente responsabile nei confronti del bilancio dell'Unione Europea con conseguente obbligo per lo stesso di messa a disposizione delle somme in questione", cfr. Agenzia delle dogane e dei Monopoli, circolare n. 21/D del 23 dicembre 2015, pagg. 17 e 18. L'art. 5 del Codice Doganale dell'Unione definisce "operatore economico" la persona che, nel quadro delle sue attività, interviene in attività contemplate dalla normativa doganale.

(14) Il comma 3-bis è stato inserito all'interno dell'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992 dall'art. 10, comma 2, della Legge 30 ottobre 2014, n. 161 (c.d. Legge europea 2013), che rubrica "Riscossione coattiva dei debiti aventi ad oggetto entrate che costituiscono risorse proprie ai sensi della decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio".

(15) Su primato e diretta applicabilità del diritto UE si vedano, tra gli altri, Strozzi – Mastroianni, *Diritto dell'Unione Europea. Parte istituzionale*, Torino, 2013, pag. 427 ss.; Riccioli, "Preoccupanti contrasti

tra Corte comunitaria e Corte costituzionale", in *Foro it.*, 1978, IV, pag. 204 ss.; Carreau, "Droit communautaire et droits nationaux: concurrence ou primauté? La contribution de l'arrêt Simmenthal", in *Rev. trim. dr. eur.*, 1978, pag. 381 ss.; Monaco, "Sulla recente giurisprudenza costituzionale e comunitaria in tema di rapporti fra diritto comunitario e diritto interno", in *Riv. dir. eur.*, 1978, pag. 287 ss. Sui rapporti tra ordinamento comunitario e ordinamento nazionale v. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 2019, pag. 33 ss.

(16) Il Codice doganale dell'Unione (CDU) è contenuto nel Regolamento UE 952/2013 del 9 ottobre 2013 (GUUE - L n.269 del 10 ottobre 2013). Il CDU è applicabile dal 1° maggio 2016 insieme ai relativi regolamenti di attuazione (Reg. UE 2015/2446 R.D.) ed esecuzione (Reg. UE 2015/2447 RE). Dal 1° maggio 2016, ai sensi dell'art. 286 CDU, è stato formalmente abrogato il Regolamento CEE 2913/1992, istitutivo del Codice Doganale Comunitario. Il CDU regola tutti gli aspetti delle operazioni doganali che si svolgono nell'Unione Europea ed elenca i principi generali su cui si fonda la legge doganale comunitaria. I particolari operativi sono invece descritti nelle Disposizioni d'Applicazione del CDU (DAC). Ogni stato membro aveva una sua legge doganale prima dell'instaurazione di quella comunitaria. Parti di queste legislazioni statali sono ancora in vigore e regolamentano situazioni locali che non sono in contrasto con la Legge comunitaria. In Italia la legge doganale preesistente a quella comunitaria è il Testo Unico della Legge Doganale (D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43) del quale è rimasta in vigore la parte che riguarda le sanzioni. Per un commento al nuovo codice unionale v. AA.VV., "Il nuovissimo 'codice doganale dell'Unione'. L'accesso al 'mercato globale' inizia in dogana", a cura di De Ciccio, Uricchio, Albenzio, 2018. Sulla nozione di unione doganale cfr. Pennetta, "Unione doganale", in *Enc. Dir.*, 2001, pag. 1073 ss.; Cutrera, "Unione doganale", in *Nov. Dig.*, 1975, XX, pag. 61 ss.

(17) Con l'art. 45 del CDU viene confermato il principio contenuto nell'art. 244 del Reg. CEE 2913/1993 relativo all'inidoneità del ricorso a sospendere l'esecuzione della decisione, così come la possibilità, in presenza di determinate condizioni (incompatibilità della decisione con la normativa doganale o possibile danno irreparabile per l'interessato), di concedere la sospensione amministrativa dell'esecuzione previa prestazione di una garanzia che può, tuttavia, non essere richiesta qualora possa provocare al debitore gravi difficoltà di carattere economico o sociale. In questo senso si è espressa anche l'Agenzia delle dogane nella circolare 19 aprile 2016, n. 8/D. Le "decisioni" delle autorità doganali sono "immediatamente applicabili" anche in presenza di ricorso ma devono comunque - al pari di ogni altro atto impositivo - essere azionabili in via esecutiva, affinché si possa procedere alla riscossione. Gli accertamenti c.d. impositivi sono stati estesi anche al settore doganale dal Decreto semplificazioni fiscali (art. 9, comma 3-bis, del D.L. n. 16/2012), che ha attribuito esecutività (anticipata) all'avviso di rettifica con intimazione ad adempiere entro 10 giorni dalla notifica, trascorsi i quali viene attivata la procedura di riscossione.

(18) L'art. 45, par. 2, CDU così dispone: "Le autorità doganali sospendono tuttavia, interamente o in parte, l'applicazione di tale decisione quando hanno fondati motivi di ritenere che la decisione contestata sia incompatibile con la normativa doganale o che vi sia da temere un danno irreparabile per l'interessato".

(19) L'art. 45, par. 3, CDU così statuisce: "Nei casi in cui al paragrafo 2, quando la decisione contestata ha per effetto l'obbligo di pagare dazi all'importazione o dazi all'esportazione, la sospensione dell'attuazione di tale decisione è subordinata alla costituzione di una garanzia, a meno che sia accertato, sulla base di una valutazione documentata, che tale garanzia può provocare al debitore gravi difficoltà di carattere economico o sociale".

(20) Cfr. CGE, sent. 17 luglio 1997, causa C-130/95, Giloy.

(21) Trovano applicazione gli artt. 47, 52 e 62-bis del D.Lgs. n. 546/1992.

(22) La Corte di Giustizia già con sentenza dell'11 gennaio 2001, resa nella causa C-226/99 in sede di interpretazione dell'art. 244 del Reg. CEE 2913/1992 (oggi sostituito dall'art. 45 del nuovo codice doganale) si è così espressa: "Accanto alla sospensione amministrativa, l'interessato che ha presentato ricorso avverso un atto emesso dall'autorità doganale, può chiedere al giudice competente la sospensione giudiziale dello stesso. Al riguardo si evidenzia, infatti, che l'operatore economico può chiedere al giudice tributario la sospensione dell'esecuzione della sentenza a lui sfavorevole o comunque dell'atto impugnato (artt. 47, 52 e 62-bis del D.Lgs. n.546/1992)", cfr. Agenzia delle dogane, circolare n. 21/D del 23 dicembre 2015. Nello stesso senso anche Agenzia delle dogane, circolare n. 8/D del 19 aprile 2016, par. A9).

(23) "Qualora l'atto impositivo impugnato abbia ad oggetto risorse proprie tradizionali, gli Uffici, nel primo atto difensivo utile, avranno cura di precisare nelle conclusioni, in via preliminare, che, ai sensi di quanto previsto dal citato art. 45, par. 3, CDU l'eventuale sospensione cautelare dell'atto deve essere subordinata alla prestazione di idonea garanzia alle condizioni e secondo le modalità ivi previste, anche per quanto riguarda le circostanze che legittimano la disapplicazione di tale condizione, secondo i criteri sopra illustrati", cfr. Agenzia delle dogane, circolare n. 8/D del 19 aprile 2016, par. A9). Nello stesso senso si esprime la circolare n. 21/D del 23 dicembre 2015 della stessa Agenzia delle dogane.

(24) Cfr. art. 45, par 2 e 3, del Codice doganale dell'Unione.

(25) Ai sensi dell'art. 69, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992.

(26) Cfr. artt. 69, comma 5, 68, comma 2, e 70 del D.Lgs. n. 546/1992.

(27) Cfr. Cass., SS.UU., sent. 13 gennaio 2017, n. 758.

(28) Cfr. Agenzia delle dogane e dei Monopoli, circolare n. 21/D del 23 dicembre 2015, pagg. 17 e 18.

(29) In materia tributaria, l'applicazione della clausola *solve et repete* comportava per il contribuente, il quale ritenesse "non dovuta" l'imposta richiestagli, l'obbligo di provvedere comunque al pagamento prima di dare corso alla contestazione nelle competenti sedi di giustizia. Ai sensi dell'art. 6, comma 2, della Legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E "... in ogni controversia di imposta gli atti di opposizione, per essere ammissibili in giudizio, dovranno accompagnarsi dal certificato di pagamento dell'imposta, eccetto il caso che si tratti di un supplemento ...". Per un commento alla norma v. Magnani, "Solve et repete (diritto tributario)", in *Nov. dig. it.*, Torino, 1970, XVII, pag. 845; Klitsche De La Grange, "Solve et repete (diritto tributario)", in *Enc. for.*, Milano, 1962, VII, pag. 105 ss. Entrambi gli Autori riconoscono alla clausola del *solve et repete* una funzione positiva, come strumento coattivo per assicurare le entrate previste attraverso l'esatto e tempestivo pagamento da parte del contribuente; in senso contrario Micheli, "Presupposti costituzionali del 'solve et repete'?", in *Studi Parmensi*, 1950, pag. 231, che nega alla disposizione qualsivoglia fondamento logico e giuridico. A seguito dell'entrata in vigore della Costituzione, la dottrina segnalò che il *solve et repete* fiscale confliggeva con i principi contenuti negli artt. 24 e 113, e in particolare con il diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva nei confronti degli atti della Pubblica amministrazione; in questo senso Cocivera, "'Solve et repete' e Costituzione", in *Dir. prat. trib.*, 1951, I, pag. 175 ss. L'illegittimità costituzionale della clausola fu definitivamente sancita nel 1961, con sentenza n. 21 del 31 marzo, nella quale la Corte dichiarò l'illegittimità costituzionale dell'art. 6, comma 2, della Legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E, per contrasto con gli artt. 3, 24, 113 Cost.

(30) Invero nessuna norma viene citata a supporto di tale interpretazione dall'Agenzia delle dogane nella circolare n. 21/D del 23 dicembre 2015, né nella successiva circolare n. 8/D del 19 aprile 2016.

(31) Per un'autorevole riaffermazione dell'importanza del principio di "effettività" della tutela giurisdizionale, v. Oriani, *L'effettività della tutela giurisdizionale*, Napoli, 2006. La tesi dell'Agenzia delle dogane in

ordine all'interpretazione dell'art. 68, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992 risulta in contrasto anche con la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE, che considera le decisioni delle autorità giudiziarie nazionali come provvedimenti provvisori o definitivi (a seconda che si tratti di ordinanze cautelari o di sentenze) idonei ad assicurare la piena tutela dei diritti invocati in forza del diritto comunitario dal ricorrente. Da ciò discende la contrarietà anche al diritto comunitario di azioni esecutive che non tengano in considerazione i provvedimenti adottati dal giudice nazionale. In questo senso si veda, in particolare, la sentenza resa nel procedimento C-226/99, nella quale Corte di Giustizia Europea ha affermato che l'art. 244 del Codice Doganale Comunitario (oggi sostituito dall'art. 45 CDU, con analogo contenuto) "non può limitare il diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva. Infatti, l'esigenza di un sindacato giurisdizionale su qualsiasi decisione di un'autorità nazionale costituisce un principio generale di diritto comunitario, che deriva dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e che è stato sancito dagli artt. 6 e 13 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (sentenze 15 ottobre 1987, causa 222/86, Heylens, Racc. pag. 4097, punto 14, e 3 dicembre 1992, causa C-97/91, Oleificio Borelli/Commissione, Racc. pag. I-6313, punto 14). Nell'esercizio del loro sindacato, spetta ai giudici nazionali, secondo il principio di cooperazione enunciato dall'art. 5 del Trattato CE (divenuto art. 10 CE), garantire la tutela giuridica spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi effetto diretto (sentenza 19 giugno 1990, causa C-213/89, Factortame e a., Racc. pag. I-2433, punto 19)"; sul punto cfr. Santacroce - Lodoli - Sbandi, "Esecutività dell'accertamento nel corso dei giudizi relativi ai tributi doganali", in *il fisco*, 2014, pag. 4432 ss. Sull'ambito di esplicazione dell'attività interpretativa della Corte di Giustizia europea in materia tributaria, v. AA.VV., "Principi di diritto tributario europeo e internazionale", a cura di Sacchetto, Torino, 2016, pag. 23 ss.

(32) In più occasioni la Corte di Giustizia ha affermato che quello dell'effettività della tutela giurisdizionale è un principio generale dell'ordinamento giuridico dell'Unione. Si vedano, in particolare, CGE, 16 luglio 2009, causa C-385/07 P, Der Grüne Punkt Duales System Deutschland/Commissione, EU:C:2009:456, punti 177 e 178; CGE 1° marzo 2011, causa C-457/09, Chartry, EU:C:2011:101; CGE 22 dicembre 2010, causa C-279/09, DEB, EU:C:2010:811. Sul significato da attribuire al termine "effettività" e sulla portata del principio secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, esiste una vastissima bibliografia. Qui ci si limita a rinviare agli scritti di Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, pag. 292 ss.; Lipari, "Il problema dell'effettività del diritto comunitario", in *Diritto comunitario e sistemi nazionali: pluralità delle fonti e unitarietà degli ordinamenti*, Napoli, 2009, pag. 635 ss.; Ross, "Effectiveness in the European Legal Order(s): Beyond Supremacy to Constitutional Proportionality?", in *Eur. Law Rev.*, 2006, pag. 476 ss.; Acceto - Zlepting, "The Principle of Effectiveness: Rethinking Its Role in Community Law", in *Eur. Public Law*, 2005, pag. 375 ss.; Porchia, "L'effettività del diritto dell'Unione tra tutela del singolo e salvaguardia dell'ordinamento", in *Scritti in onore di Giuseppe Tesauro*, 2014, IV, pag. 2311 ss.

(33) L'art. 19 del TUE così dispone: "Gli Stati membri stabiliscono i rimedi giurisdizionali necessari per assicurare una tutela giurisdizionale effettiva nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione". Sul tema v. cfr. G. Tesauro, "Art. 19 TUE", in A. Tizzano (a cura di) *Trattati dell'Unione Europea*, Milano, 2014, pag. 196 ss. Nella recente sentenza della CGE, Associação Sindical dos Juizes Portugueses c. Tribunal de Contas, causa C-64/16, del 27 febbraio 2018, in www.curia.europa.eu, la Corte chiarisce che "la locuzione "nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione" contenuta in questa disposizione prescinde dalla circostanza che l'azione dello Stato membro costituisca attuazione del diritto dell'Unione". L'obbligo degli Stati membri di garantire una tutela

giurisdizionale effettiva ha una sfera applicativa più vasta rispetto alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ed è applicabile a qualsiasi organo giurisdizionale astrattamente suscettibile di conoscere di questioni di interpretazione e applicazione del diritto dell'Unione. Sulla progressiva formazione di un sistema di regole omogenee a livello mondiale, sia sul piano sostanziale, che delle regole procedurali di accertamento e riscossione, v. Cipollina, *I confini giuridici nel tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003.

(34) Il testo dell'art. 263 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) è il seguente: "La Corte di giustizia dell'Unione europea esercita un controllo di legittimità sugli atti legislativi, sugli atti del Consiglio, della Commissione e della Banca centrale europea che non siano raccomandazioni o pareri, nonché sugli atti del Parlamento europeo e del Consiglio europeo destinati a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi. Esercita inoltre un controllo di legittimità sugli atti degli organi o organismi dell'Unione destinati a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi" e che "Qualsiasi persona fisica o giuridica può proporre, alle condizioni previste al primo e secondo comma, un ricorso contro gli atti adottati nei suoi confronti o che la riguardano direttamente e individualmente, e contro gli atti regolamentari che la riguardano direttamente e che non comportano alcuna misura d'esecuzione...".

(35) L'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE) reca la rubrica "Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale" e così dispone che: "Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni individuo ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti concesso il patrocinio a spese dello Stato qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia".

(36) L'art. 6 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) così statuisce: "Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia" e che "Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata..." Per un'analisi del rapporto, in termini di similitudini e di differenze, tra il principio di effettività della tutela giurisdizionale quale inteso nell'ordinamento dell'Unione ed il significato ad esso attribuito nella Cedu v. Van Gerven, "Of Rights and Remedies in the Enforcement of European Community Law Before National Courts", in *Collected Courses of the Accademy of European Law*, The Hague, London, 2001, pag. 274 ss. Per un'analisi delle fonti internazionali in materia tributaria si rinvia a Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2012, spec. cap. 2.

