

QUESTIONI CONTROVERSE NEL DIRITTO DOGANALE ED IN MATERIA DI ACCISE

di Massimo Scuffi-Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria

1.Introduzione

Nel corso di questi ultimi ultimi anni la materia doganale e delle accise e' stata interessata da importanti novita' sia sul piano legislativo che su quello giurisprudenziale e siccome le relative problematiche interessano la giurisdizione tributaria pare opportuno segnalare questi cambiamenti ed orientamenti ai giudici che vengano a trovarsi a gestire anche queste complesse controversie .

Alcune premesse metodologiche.

I tributi doganali (ivi compresi i diritti di confine costituiti dai dazi, dai prelievi e dalle altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai Regolamenti comunitari) sono regolati dalla normativa base contenuta nel d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43 (*TULD*) i cui istituti sono stati riordinati con revisione delle procedure di accertamento e di controllo dal d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374 in attuazione di una serie di direttive comunitarie intervenute in materia.

Tra i diritti di confine rientra pacificamente anche l'iva assolta sulle importazioni (dai Paesi terzi) prevista dall'art. 70 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n.633 la cui riscossione è riconosciuta in capo all'Ufficio doganale e non all'Ufficio iva.

Esiste – infatti – diversità nel sistema impositivo tra iva all'importazione ed iva interna:l'una – quale imposta d'atto -viene accertata e riscossa all'atto dell'importazione con riversamento di quota parte alla Comunità, l'altra è versata ed autoliquidata dal contribuente sulla massa di operazioni attive e passive inserite nella dichiarazione periodica .

I diritti di confine gravano esclusivamente sulle merci provenienti dagli Stati *extra* UE in base ad una tariffa doganale unificata a livello europeo che assicura un trattamento impositivo uniforme con trasferimento del gettito di rettamente alla Comunità ,di essa costituendo «risorsa propria».

La Comunità europea(oggi UE) è una unione doganale «perfetta» perché – oltre a vietare i dazi e le tasse ad effetto equivalente all'interno del mercato unico adottando una «tariffa comune» verso i Paesi terzi – consente la libera circolazione ai prodotti extracomunitari (immessi in c.d. «libera pratica»), applicando una regolamentazione unitaria (Codice doganale) soggetta a interpretazione uniforme tramite intervento della Corte di giustizia su rinvio pregiudiziale *ex* art. 267 del TFUE , e destinando le entrate ricavate al bilancio comunitario .

Il giudice tributario è dunque chiamato ad applicare – nel quadro delle disposizioni generali in materia doganale – oltre alla regolamentazione nazionale anche il Regolamento Cee n. 2913 del 1992 del 12 ottobre 1992 istitutivo del «Codice doganale comunitario» (CDC) nella nuova versione di cui al Regolamento Ce n. 2700 del 2000 del 16 novembre 2000 nonché il Regolamento Cee n. 2454 del 2

luglio 1993 che contiene le pertinenti norme di attuazione (DAC).

La “modernizzazione” del CDC e’ stata affidata al Reg.450/2008 del 23 aprile 2008 ,gia’destinato ad entrare in vigore non oltre il 24 giugno 2013 ,e rifiuto ,prima della sua scadenza prorogata,nel Reg. 952/2013 del 9 ottobre 2013 istitutivo del *Codice Doganale dell’Unione*.(c.d “*Codice di rifusione*”)

Il sorgere del rapporto d’imposta presuppone il duplice requisito :

- a) dell’attraversamento della linea doganale(elemento fattuale);
- b) della dichiarazione di destinazione al consumo della merce nel mercato interno (determinazione di volonta’)che si perfeziona con l’accettazione dell’Ufficio..

La base imponibile della tassazione doganale è costituita dal prezzo della merce (o *valore di transazione*) al lordo di tutti i costi sopportati (mediazione, imballaggio, trasporto, carico-scarico, assicurazione)che costituisce i uno dei quattro elementi su cui si articola l’obbligazione doganale (*valore ,quantita’ ,qualita’ ,origine*).

Sulla qualita’ e l’origine della merce si incentra la piu’ parte del contenzioso tributario

Per quanto invece concerne il comparto delle accise – comprendente per definizione legislativa tutta l’imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi prevista con la denominazione di “imposte di fabbricazione o di consumo” e corrispondenti sovrimposte – anche esso è stato completamente riordinato sotto le spinte delle direttive comunitarie.

Il processo di allineamento comunitario della imposizione indiretta è iniziato con le disposizioni armonizzatrici del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427 (che ha limitato le imposte di fabbricazione alle categorie degli oli minerali, oli lubrificanti e bitumi, bevande alcoliche e fiammiferi mentre le imposte di consumo alle categorie dell’energia elettrica, metano e tabacchi) e si è, da ultimo, tradotto nella disciplina organica contenuta nel D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (“Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative” - *Tua*).

Il presupposto impositivo si sviluppa in una *fattispecie a formazione complessiva* che sorge al momento della fabbricazione¹ (od importazione) del prodotto sottoposto ad accisa ma l’esigibilità del tributo è posticipata all’atto di immissione al consumo del prodotto stesso nel territorio dello Stato.

Fino al momento dell’immissione al consumo le merci rimangono in un *regime fiscale sospensivo* ma la circolazione deve avvenire esclusivamente tra depositi fiscali (c.d. *interconnessione*)

2. Il contraddittorio procedimentalizzato e la controversia doganale

Da tempo la Corte di Cassazione –nell’affrontare il tema delle ingiunzioni doganali emesse per il recupero dei dazi evasi senza la preventiva audizione dell’importatore –e’ venuta a valorizzare il *principio del contraddittorio* (anche) nella *fase amministrativa* sulla scorta della sentenza nel frattempo resa dalla Corte

¹ Il concetto di fabbricazione rimanda all’atto finale del processo produttivo o di trasformazione preordinato alla successiva immissione al consumo del bene finito.

di Giustizia nel *caso Sopropè*² la quale ha statuito che ,prima di procedere al recupero “a posteriori” dei dazi doganali all’importazione ,occorreva concedere sempre un congruo “termine” all’importatore sospettato di aver commesso l’infrazione affinché fosse messo in grado di presentare *osservazioni* fornendo il proprio punto di vista per essere “effettivamente” esaminato dall’Autorità amministrativa .

Venivano di conseguenza ritenute illegittime le ingiunzioni emesse sino a quel momento senza tale preventivo adempimento costituente “ estrinsecazione” del diritto di difesa e principio generale dell’ordinamento comunitario che doveva trovare applicazione ogni qual volta l’Amministrazione si proponesse di adottare nei confronti di un soggetto un atto per lui lesivo, pena la nullità insanabile dell’atto medesimo³ .

Nelle c.d .*contabilizzazioni a posteriori* che concludevano il processo di revisione con l’emissione dell’avviso di rettifica e suppletivo l’ *interpello intermedio* era ritenuto solo facoltativo per l’Ufficio rientrando nella sua discrezione attivare o meno la procedura di consultazione del contribuente(art.11 Dlgs 374/90 comma 2)-.

Di regola la giurisprudenza riteneva indispensabile tale adempimento solo nei casi in cui la nuova liquidazione fosse stata determinata da una diversa qualificazione delle merci importate in relazione alla loro intrinseca natura(*questioni di fatto*)e non invece quando la stessa originava da una diversa qualificazione tariffaria o da un diverso regime daziario(*questioni di diritto*)⁴ od ancora al cospetto di fatti penalmente rilevanti come il contrabbando⁵ .

Va precisato che l’istituto della revisione dell’accertamento è lo strumento che consente di intervenire *a posteriori* sulla dichiarazione doganale e – quindi – successivamente allo svincolo delle merci adottando i provvedimenti necessari alla regolarizzazione della dichiarazione stessa sulla base di nuovi elementi o di quelli non correttamente valutati *ex ante* .

La revisione dell’accertamento costituisce, pertanto, il mezzo attraverso il quale l’Amministrazione doganale di propria iniziativa o su istanza di parte, procede al “riesame” del procedimento di accertamento già concluso(resosi cioè “definitivo” con l’accettazione della dichiarazione previa verifica documentale e/o visita delle merci quando non basti la semplice registrazione) ponendovi rimedio allorché contenga elementi inesatti ed incompleti.

L’art. 11, comma 5, del D.Lgs. n. 374/1990 prescrive che, quando dalla revisione emergano *inesattezze, omissioni, errori* riguardo agli elementi posti a base dell’accertamento(*quantità, qualità, valore, origine*), l’Ufficio procede alla rettifica redigendo “avviso di accertamento suppletivo e di rettifica” costituente la *decisione amministrativa* che comunica l’obbligazione al soggetto passivo (*an*) con la *contabilizzazione a posteriori* dell’importo dei dazi ancora dovuti (*quantum*)⁶

² Corte di Giustizia, sent. 18 dicembre 2008 C 349/07

³ Cass. 14105/2010

⁴ Cass. 4892/94

⁵ Cass. 19540/09

⁶ L’equivalente in materia di accise è costituito dall’*avviso di pagamento* previsto dall’art.14 del TUA in funzione accertativa-impositiva del tributo e come tale autonomamente impugnabile(Cass.18731/2009)

Ebbene l'agenzia delle Dogane –allorché veniva ad affermarsi e consolidarsi nei settori di competenza regola del contraddittorio anticipato- riteneva -inizialmente- che il “meccanismo partecipativo” potesse trovare applicazione solo nei procedimenti di revisione che imponevano una effettiva “ingerenza” nella sfera privata del contribuente tramite *attività esterne*(accessi ,ispezioni, verifiche presso i locali dell'impresa secondo il complesso *iter* istruttorio disciplinato dall'art.54 del DPR 633/72)ma non nel caso di *attività interne* di “ufficio” basate su informazioni già in possesso dei verificatori (c.d verifiche “a tavolino”)che rendevano superfluo assicurare “obbligatoriamente” un *intervallo temporale intermedio* per raccogliere le osservazioni dal destinatario ,in ogni caso legittimato a ricorrere in sede amministrativa.

L'esposizione *ex post* delle ragioni del contribuente veniva però considerata -al prosieguo- soluzione insoddisfacente a garantire il diritto al contraddittorio” pieno ed incondizionato” specie a fronte del mutato quadro interpretativo secondo il quale il destinatario di una decisione a lui lesiva doveva essere messo in grado di far valere sempre il proprio punto di vista *prima* e non *dopo* l'adozione di tale decisione ,non bastando ad assicurare una adeguata partecipazione dell'operatore finalizzata ad una istruttoria “completa ed efficiente” la mera”facoltà” offertagli –come si è detto-dall'art.11 del Dlgs 574/90 di contestare nella fase *pre-giurisdizionale* il provvedimento emesso.

Tanto alla fine convinceva l'agenzia delle Dogane ad estendere la garanzia partecipativa anche ai casi di revisione dell'accertamento su base”documentale”con attività integralmente posta in essere in ufficio,tenuto soprattutto conto della prossima entrata in vigore del CDC “aggiornato”(Reg.450/2008) poi sostituito dal Codice doganale dell'Unione di cui al Regolamento(UE) 952/2013 espressamente prevedente all'art.22.6 l'obbligo generale di “audizione” dell'interessato entro un dato termine per rispondere sulle motivazioni dell'adottando provvedimento prima di assumere qualsiasi decisioni a lui sfavorevole.

Il *Decreto Liberalizzazioni* (art.92 DL 1/2022 convertito nella L.27/2012)ha istituito in via definitiva (con l'inserimento del comma 4bis all'art.11 della L.374/90) il *contraddittorio preventivo* con l'agenzia delle Dogane entro 30 gg dalla consegna del pvc (termine dimezzato rispetto a quello di 60 gg previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente) prima di notificare l'avviso:tanto sia per le revisioni d'ufficio sia in caso di accessi verifiche ed ispezioni.

Altrettanto non è invece contemplato per gli altri accertamenti fiscali dove l'art.12 dello Statuto prevede l'instaurazione del contraddittorio solo dopo il rilascio del pvc al contribuente ma non nelle ipotesi di controllo d'ufficio “a tavolino” per cui la questione circa la immanenza di un obbligo “generalizzato” in tal senso è stata rimessa alle Sezioni Unite⁷

Va soggiunto che il termine di 30 gg. assegnato all'operatore doganale per richieste ed osservazioni è da ritenersi congruo,considerato che la sentenza Soprope'parla di 15 gg ed i destinatari sono comunque imprese dotate di alta professionalità.

Procedimentalizzato il contraddittorio è stata al contempo abolita la controversia doganale per effetto del *Decreto semplificazioni fiscali* (con soppressione dell'art.11 7° co. della L.374/90 ad opera dell'art.12 DL

⁷ Cass.ord.527/14

16/2012 conv.in L.44/2012),rimedio utilizzato per contestare in via amministrativa (prima che giudiziale)l'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica emesso *ex post* in sede di revisione doganale.

La fase amministrativa preliminare e' destinata peraltro a risorgere per le controversie fino a 20000 euro con l'estensione dell'istituto del reclamo/mediazione anche al settore doganale (art.17 bis del Dlgs 546/92 come riformulato dal Dlgs 156/2015)

Se e' da ritenersi ormai pacifica la eventualita' di una invalidita' del provvedimento emesso senza consentire all'operatore di interagire con l'Amministrazione doganale e' peraltro ancora da verificare se il mancato rispetto del termine in tutta la sua estensione (salvi i comprovati motivi di urgenza)porti alla stessa conseguenza .

La giurisprudenza di legittimita' ha espresso varie opinioni sull'art.12 comma 7 dello Statuto.

La notifica dell'avviso prima dello spirare del termine non ne comporterebbe la nullita' in mancanza di specifica previsione normativa restando comunque consentito al contribuente difesa in sede amministrativa(autotutela)e giudiziaria(ricorso in Commissione)⁸ ;il mancato rispetto del termine sacrificerebbe un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente e non potrebbe che comportare l'illegittimita' dell'atto ⁹;la invalidita' dell'atto dipenderebbe dalla mancata motivazione sui motivi di urgenza che ne giustificano la notificazione *ante tempus*. ¹⁰ ;la motivazione sull'urgenza non costituirebbe elemento essenziale dell'atto e dunque l'omissione non sarebbe sanzionabile con la nullita' (e neppure con l'annullabilita')a sensi della L.241/90 in tema di validita' degli atti amministrativi¹¹ .

La questione e' stata rimessa alle SSUU ¹² che si e' da ultimo pronunciata¹³ stabilendo che il termine di legge e' posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale e dunque-salva la ricorrenza di specifici motivi di urgenza-la sua inosservanza determina *ex se* la nullita' dell'avviso di accertamento.

La nullita' dell'atto impositivo non costituisce conseguenza automatica e formale spettando comunque al contribuente dimostrare concretamente che con il contraddittorio il procedimento avrebbe comportato un risultato diverso¹⁴

Va comunque segnalato che e' stato ritenuto *irragionevole* (come tale contrastante con l'art.53 Cost.)la comminatoria di nullita' dell'avviso notificato poco prima dello spirare del termine dilatorio (nella specie di gg.60) anche per la presenza nell'ordinamento di fattispecie(quali quelle elusive *non* tipizzate nell'art.37 bis DPR 600/73¹⁵)dove non e' prevista alcuna nullita' per difetto di forme del contraddittorio (venendo cosi' in rilievo anche la disparita' di trattamento in violazione dell'art.3 Cost.).

⁸ Cass.19875/08

⁹Cass.6088/11

¹⁰ Corte Cost. 244/09 e Cass.10381/11

¹¹ Cass.17677/11

¹² Cass.7318/2012

¹³ Cass.18184/2013

¹⁴ Corte Giustizia 3 luglio 2014 C-129/13 Kamino e Cass.16036/2015

¹⁵ Ipotesi genericamente abusive "inopponibili" al fisco e previsioni ricadenti sotto l'art.20 DPR 131/8 in tema di imposta di registro.

La relativa questione è stata rimessa dai giudici di legittimità¹⁶ alla Corte Costituzionale che ha ritenuto peraltro infondata la questione ribadendo la ragionevolezza della sanzione della nullità ove non sia garantita l'effettività del contraddittorio¹⁷

3. Termini di rettifica ed azione penale

L'avviso di rettifica deve essere notificato a pena di decadenza entro tre anni da quando l'accertamento è diventato definitivo (art.11 comma 5 L.374/90).

La disposizione trovava parallelo temporale nel CDC in tema di contabilizzazione e recupero dei dazi *a posteriori* (art. 221 sia nella originaria versione del 1992 sia nella riformulazione operata dal Reg. (CE) 2700/2000).

Ebbene, quando le autorità competenti accertano che i dazi all'importazione o all'esportazione legalmente dovuti per la merce dichiarata per un regime doganale comportante l'obbligo di effettuarne il pagamento non sono richiesti in tutto od in parte al debitore, esse iniziano una *azione di recupero* dei dazi non riscossi.

Tale azione non può essere, peraltro, più avviata dopo la scadenza del termine di 3 anni a decorrere dalla data di contabilizzazione dell'importo originariamente richiesto o – se non vi è stata contabilizzazione – a decorrere dalla data in cui è sorto il debito doganale relativo alla merce in questione.

Tale termine non è, però, applicabile, quando tali autorità non abbiano potuto determinare l'importo esatto dei dazi a causa di un "atto passabile di una azione giudiziaria repressiva (o perseguibile penalmente)": in questo caso l'azione di recupero si esercita conformemente alle disposizioni vigenti in materia negli Stati membri, tali intese sia quelle comunitarie che quelle nazionali .

Anche per la norma nazionale (art.84 TULD), qualora il mancato pagamento – totale o parziale dei diritti – abbia causa da un *reato* (di regola *truffa ai danni dello Stato e falso continuato*), l'anzidetto termine viene spostato – per così dire – in avanti iniziando a decorrere dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono diventati irrevocabili.

Il termine *triennale* nazionale coincide con il termine stabilito dalla norma comunitaria (qualificato quest'ultimo di prescrizione secondo l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia)¹⁸ il quale prevale nell'ordinamento nazionale in presenza di illecito penale che ne consente la *prorogatio*, restando così superato (al cospetto di tale condizione) il principio civilistico interno secondo cui la decadenza opera per il solo fatto oggettivo del trascorrere del tempo senza alcuna possibilità di proroga, sospensione, interruzione¹⁹. Qualche perplessità ha peraltro contrassegnato nella giurisprudenza l'individuazione del momento in cui debba scattare la *postergazione* dell'azione di recupero dei diritti evasi.

Secondo un criterio di *specialità gerarchica* delle fonti normative che vede la prevalenza del dettato comunitario²⁰ per "atto passabile di azione giudiziaria repressiva" (o "atto perseguibile penalmente") la cui definizione impinge la "causa di reato" della norma nazionale non può assolutamente farsi riferimento

¹⁶ Cass.24739/2013

¹⁷ Corte Cost.132/2015

¹⁸ Corte di Giustizia, sent. 6 novembre 1997 C-261/96 *Conserchimica*.

¹⁹ Cass. 1919372006.

²⁰ Cass 8044/1995.

all'inizio dell'azione penale (art. 405 del codice di procedura penale) nelle forme tassative e vincolanti previste dal nostro ordinamento (artt. 416 e seguenti del codice di procedura penale).

L'espressione utilizzata – secondo le indicazioni fornite dal giudice comunitario²¹ sulle quali ha fatto leva parte della giurisprudenza di legittimità²² – andrebbe piuttosto riferita a qualsiasi atto che, obiettivamente considerato, integri una fattispecie *astrattamente* prevista come reato dal diritto penale nazionale senza che sia necessario verificare anche se per esso sia iniziata o possa essere iniziata l'azione penale.

Tanto consentendo di prescindere dalla *posizione soggettiva* di tutti o taluno dei soggetti partecipanti all'operazione irregolare, entrando in gioco una “caratterizzazione oggettiva” della fattispecie penale coinvolta nel recupero daziario per esigenze di miglior accertamento dei fatti e di economia processuale²³.

La stessa Corte di Giustizia ha poi stabilito che la “qualificazione” di un atto come passabile di azione giudiziaria repressiva non costituisce una constatazione che è stata effettivamente commessa una infrazione al diritto penale ma un mezzo impiegato nell'ambito ed ai fini di un procedimento di natura amministrativa che ha lo scopo esclusivo di consentire all'autorità doganale di rimediare ad una percezione scorretta od insufficiente dei dazi il cui importo esatto spetta ad essa autorità determinare²⁴.

Cio' nondimeno siffatto approccio interpretativo e' parso –in realta'- troppo ampio ed indeterminato con il rischio di consentire al giudice dell'opposizione alla pretesa fiscale di sanare in ogni tempo – attraverso una valutazione *incidenter tantum* della fattispecie astratta di reato – la mancata attivazione da parte dell'Amministrazione nel trasmettere la denuncia di reati di cui venga a conoscenza in ragione del proprio ufficio (art. 331 del codice di procedura penale) nel corso della sua attività accertativa circoscritta ad un preciso periodo (3 anni) in collaborazione coordinata con gli organismi dell'esecutivo comunitario nei controlli cosiddetti *a posteriori*.

Si finirebbe – in altre parole – per legittimare una azione di recupero senza limiti temporali a discapito della certezza dei rapporti giuridici.

È stato perciò puntualizzato che ciò che va posto in evidenza ai fini prescrizionali è l'ipotesi delittuosa che sta alla base della *notitia criminis*, primo atto “esterno” che prefigura il nodo di commistione tra fatto reato e presupposto di imposta destinato ad essere sciolto all'esito del giudizio penale.

È questo – in sostanza – l'*evento procedimentale* che deve intervenire nell'arco temporale stabilito per il recupero *a posteriori* al fine di prolungarne la durata senza conseguenze caducatorie dalla sua inosservanza²⁵.

Il beneficio accordato dalle disposizioni nazionali e comunitarie alle attività di accertamento delle infrazioni con il prolungamento del termine prescrizionale quando uno stesso fatto costituisca al tempo stesso fonte di

²¹ Corte di Giustizia, sent. 27 novembre 1991, C-273/90, *Meico-Fell*.

²² Cass. 7751/1997 e 11499/1997.

²³ Cass.4771/09 e.11181/2010

²⁴ Corte di Giustizia, sent. 18 dicembre 2007, C-26/06, *Fazenda Publica*.

²⁵ Cass., n. 21377/2006.

un'obbligazione doganale e fatto-reato va perciò riaccolto all'apertura delle indagini che deve – ovviamente – avvenire “prima” e non “dopo” lo spirare del termine di legge²⁶.

Se lo spostamento in avanti della decorrenza del termine triennale di prescrizione non fosse correlato alla trasmissione della *notitia criminis* dall'Amministrazione all'Autorità giudiziaria, il termine di recupero dei dazi sarebbe infatti privo di riferimenti temporali e dilatabile all'infinito²⁷

Va segnalato che diverso è peraltro il criterio adottato risulta in tema di imposte sui redditi ed IVA dove è consentito (*decreto Bersani* del 2006 che è intervenuto sull'art.57 DPR 633/72 e 43 DPR 600/73) il raddoppio dei termini di accertamento brevi in presenza di violazioni tributarie per le quali vi è obbligo di denuncia penale (Dlgs 74/2000) : tale raddoppio opera –infatti- indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia quando siano obiettivamente riscontrabili nella fattispecie gli elementi richiesti dall'art.331 cp con una valutazione ora per allora (*prognosi postuma*) della loro ricorrenza rimessa al giudice tributario²⁸

Secondo la Corte Costituzionale si tratterebbe nel caso di termini, ora brevi ora raddoppiati, riferibili a fattispecie diverse (a seconda che sussista o meno l'obbligo della denuncia) come tali non “interferenti” e non determinanti alcuna apertura o proroga di termini ormai scaduti

Opportunamente –comunque- la legge delega 11 marzo 2014 n.23 sulla delega fiscale all'art.8 (revisione del sistema sanzionatorio) ha introdotto al par.2 una ridefinizione della portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini stabilendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia ex art.331 cp entro un termine correlato allo spirare del termine ordinario di decadenza .

La regola è stata recepita dall'art.2 del Dlgs 128/2015 (disposizioni sulla certezza del diritto) la quale ha precisato che il raddoppio non opera se la denuncia penale è stata trasmessa oltre la scadenza dei termini ordinari.

Con Circ.25 marzo 2015 n.2 l'agenzia delle dogane aveva del resto già impartito disposizioni per l'abbandono del contenzioso con annullamento della pretesa impositiva ove fosse stata eccepita fondatamente la prescrizione in questo senso.

Onde eliminare ogni incertezza (e prolungamento) nel computo del periodo di comportamento per l'azione di recupero il Codice Doganale dell'Unione stabilisce comunque all'art.103 che “quando l'obbligazione doganale sorge in seguito ad un atto che nel momento in cui è stato commesso era perseguibile penalmente, il termine di tre anni di cui al par.1 (data in cui è sorta l'obbligazione doganale) viene esteso da un minimo di cinque ad un massimo di dieci anni conformemente al diritto nazionale”.

4. Il regime sanzionatorio

L'art.11 4° comma del DL 16/2012 conv. in L.44/2012 ha modificato l'art.303 del TULD individuando tra le condotte sanzionate le violazioni che riguardano la *qualità*, la *quantità*, il *valore* delle merci e distinguendole tra (1° comma) violazioni “formali” (differenza tra dichiarato ed accertato non comportante rideterminazione

²⁶ *Ex multis* Cass. 19193/2006, *cit* e Cass.22014/2006. *Ibidem* da ultimo Cass..24336/2009 .4999/2009 -9773/2010

²⁷ Cass.30710/11 e Cass.14016/2012

²⁸ Corte Cost.247/2011

dei diritti di confine oltre una certa soglia)punite con lieve sanzione amministrativa(da € 103 ad € 516) e violazioni “sostanziali”(III° comma che costituisce aggravante del I°) quando i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento portino una differenza rispetto all'accertato di oltre il 5%.

In tal caso le sanzioni amministrative non sono piu' proporzionali –come in passato-all'entita' dell'accertato(da una a 10 volte)ma parametrize a scaglioni secondo i diritti pretesi dall'Ufficio con notevolissimo aggravio che – pur alla luce delle indicazioni della relazione tecnica illustrativa mirante a reprimere ogni condotta violativa arrecante pregiudizio alla scorrevolezza dei traffici e l'efficienza dei controlli –si presenta conflittuale ,sul piano della compatibilita', con il *principio di proporzionalita'* delle sanzioni amministrative rispetto al disvalore dell'illecito.

L'intensita'-sotto il profilo della severita'-della sanzione amministrativa che accompagna la violazione potrebbe poi rivelarsi talmente afflittiva da essere equiparata nella sostanza ad una sanzione penale con la conseguenza di impedire l'eventuale avvio di procedimento penale per la medesima condotta onde non contravvenire al principio del “ne bis in idem”²⁹.

Il nuovo art.303 tra le condotte sanzionate continua a non menzionare le violazioni in materia di *origine* che sono tra le piu' frequenti nell'ambito delle provenienze extracomunitarie e dei trattamenti tariffari agevolati su cui la giurisprudenza comunitaria ha costruito il concetto di abuso ed elusione connotanti operazioni volte ad ottenere indebite sovvenzioni (risparmi)a carico del bilancio comunitario (salve le deroghe operanti in ipotesi di buona fede transitante dall'errore e la diligenza dell'importatore).

La dottrina e parte della giurisprudenza di merito ha pertanto fatto proprio il principio di tassativita' con divieto di analogia *in malam partem* ritenendo che tale ribadita scelta legislativa(di ricomprendere tra le condotte sanzionate solo tre dei quattro fattori principe dell'obbligazione doganale che concorrono a costituire la base di calcolo dell'imposizione daziaria) confermi la volonta' del legislatore di escludere dal regime sanzionatorio gli *errore dichiarativi* inerenti l'individuazione della corretta origine doganale della merce.

Questa impostazione non e' stata peraltro accolta dalla giurisprudenza di legittimita' (ancorche' formatasi in vigenza del vecchio testo)che –da un lato –ha considerato in via generale sanzionabile ogni forma di abuso di agevolazioni oltre che con il recupero della differenza di imposta anche con le penalita' amministrative previste dal Dlgs 471/97 per infedele di dichiarazione(regola oggi consacrata nell'art.10 bis dello Statutointrodotto dal Dlgs 128/2015 che ha codificato l'abuso del diritto)³⁰salva l'esimente delle obbiettive condizioni di incertezza (art.8 Dlgs 546/92 ed art.6 Dlgs 472/97);dall'altro –intervenendo nello specifico settore doganale -ha stabilito che la norma in questione va interpretata secondo intrinseci criteri di logicita' e ragionevolezza ex art.3 Cost che escludono una *voluntas legis* intesa a giustificare la sottrazione della fattispecie illecita della inesattezza della dichiarazione sulla origine dei prodotti ,trattandosi di ipotesi implicitamente contenuta nella formulazione normativa avuto riguardo alla identita' dell'interesse pubblico che

²⁹ CEDU sent. 4 marzo 2014 *Grande Stevens* e-piu' rigorosamente- CEDU sent.22 novembre 2014 *Lucy dav* che esclude il cumulo di sanzioni amministrative e penali per le violazioni finanziarie solo al cospetto di *idem factum* inteso come insieme di circostanze fattuali che coinvolgono la stessa persona e sono inestricabilmente avvinte nel tempo e nello spazio.

La suprema Corte –a superamento del principio di specialita' di cui all'art.19 del Dlgs 74/2000 –adotta invece per salvaguardare la doppia sanzione -il principio della progressione criminosa(Cass.37425/13)

³⁰ Cass 25537/2011 e Cass.7739/2011

il legislatore intende perseguire (esazione del tributo armonizzato) ed alla identica rilevanza che le “inesattezze” (a qualunque tipologia appartengano) rivestono ai fini dell’accertamento e liquidazione dei diritti doganali³¹.

5. La competenza territoriale nell’accertamento

L’orientamento della giurisprudenza di legittimità e di merito è sempre stata consolidata nel senso di ritenere competente per territorio, nella revisione dell’accertamento divenuto definitivo, la dogana presso la quale era sorta l’obbligazione doganale, cioè l’ufficio doganale dove si sono svolte le operazioni di importazione e non anche la dogana del luogo ove ha sede l’impresa importatrice fatta oggetto di verifiche *a posteriori*.

La nascita dell’obbligazione doganale coincide –infatti– con la destinazione al consumo nel territorio comunitario (altrimenti detta immissione in libera pratica) a seguito dello svincolo della merce su dichiarazione dell’importatore (art. 36 TULD).

La Cassazione era così pervenuta alla conclusione che gli esiti di tali controlli andavano riversati sull’Ufficio presso il quale si erano perfezionate le dichiarazioni di importazione, unico interlocutore del contribuente per tutte le correlate incombenze pena –in caso contrario– la nullità dell’accertamento trattandosi di competenza inderogabile *ratione loci*³².

Questa impostazione è stata ribaltata dall’art.9 comma 3 *decies* del DL 16/2012 conv.in L.44/2012 la quale ha introdotto nell’art.11 L.374/90 al comma 9 la disposizione secondo cui L’Ufficio doganale che effettua le verifiche generali o parziali con accesso presso l’operatore è competente alla revisione delle dichiarazioni doganali oggetto del controllo anche se accertate presso un altro ufficio doganale.

Quindi se non sono state svolte *verifiche in loco* la competenza ad emettere l’avviso di rettifica è dell’Ufficio che ha accettato le dichiarazioni doganali; altrimenti in presenza di *accessi* spetta alla Dogana che li ha effettuati, diversamente dal passato dove gli accertamenti in entrambi i casi spettavano esclusivamente all’Ufficio di importazione.

È chiaro che se tale norma assume valenza innovativa e non interpretativa gli avvisi in allora emessi da dogane incompetenti secondo la ricordata giurisprudenza non potrebbero essere sanati rimanendo per l’effetto viziati da nullità.

La Cassazione ha seguito questa strada stabilendo che si tratta di *ius superveniens* che non ha carattere interpretativo per cui non ha alcuna efficacia sanante per le rettifiche emesse prima dell’entrata in vigore della legge, trattandosi di norma innovativa che disciplina per il futuro le regole di competenza³³

6.L’accertamento esecutivo e la riscossione

Per snellire il procedimento di esazione dei tributi accertati la legge competitività del 2010³⁴ ha previsto (per i tributi erariali) la concentrazione della riscossione nell’accertamento (*accertamento c.d.*

³¹ *Ex multis* Cass.14030/2012 e cass15779/2012

³² Cass.14786/2011

³³ Cass.8699/2013

³⁴ Art.29 L. 122/2010 di conversione del DL 78/2010 con le successive interpolazioni del decreto sviluppo 2011

impoesattivo) con conferimento ad esso di esecutività *ex lege* dopo 60 gg. dalla notifica senza necessità di emissione della cartella (eliminata) e affidamento del carico ad Equitalia nei 30 gg. successivi previa iscrizione provvisoria a ruolo (da metà) a 1/3, salva in ogni caso la sospensione legale per 180 gg. dall'affidamento in carico all'esattore.

Questa tipologia di accertamento è stata oggi estesa anche al settore doganale dall'art.9 comma 3 bis DL 16/2012 conv.in L.44/2012 che ha attribuito esecutività (anticipata) all'avviso di accertamento/rettifica con intimazione ad adempiere entro 10 gg. dalla notifica trascorsi i quali è attivata la procedura di riscossione in deroga alle disposizioni sul ruolo (Dlgs 46/99) e senza possibilità di alcuna sospensione legale (salvo il ricorso alla sospensione amministrativa ex art.244 CDC che è facoltà dell'Amministrazione concedere su cauzione a meno che la prestazione si riveli pregiudiziale per le condizioni economico-sociali del debitore).

Tali modalità trovano ragione nell'esigenza di celerità ed efficienza che debbono contrassegnare il recupero delle risorse proprie dell'Unione come stabilito dalla regolamentazione comunitaria sull'"immediata applicazione" delle decisioni doganali.

Queste prescrizioni sono diventate operative nel nostro ordinamento con la abolizione degli ordinari mezzi di riscossione (cartella) e cioè dal 28.3.2013, data (così prorogata dal 21.1.2013) di effettiva attuazione della novella legislativa³⁵ che tali modalità ha recepito.

Per effetto di tale novità legislativa il destinatario di una contestazione dell'Ufficio non risulterà più preavvertito dell'avvio della fase esecutiva tramite cartella né potrà ottenere – dati i tempi stretti – un intervento sospensivo da parte dell'adito giudice tributario (salva la possibilità di ottenere l'inibitoria *inaudita altera parte*) né contare sulla sospensione legale "automatica" prevista solo in materia di imposte sui redditi e Iva.

La discrasia è poi ancor più evidente se si considera la totale difformità che viene a crearsi nell'azione *in executivis* che coinvolge non solo i dazi ma anche l'Iva all'importazione.

Esigenze di recupero *no limits* ha poi portato il legislatore con la legge europea 2013 bis³⁶ a modificare la tempistica della riscossione aggiungendo nell'art.68 del Dlgs 546/92 il comma 3 bis che sottrae il pagamento delle risorse proprie in pendenza di processo alla disciplina nazionale assoggettandola alle disposizioni del Codice doganale comunitario ed alle altre disposizioni dell'Unione con la conseguenza che anche gli avvisi di accertamento annullati con sentenza non definitiva dovranno essere pagati o comunque garantiti con fideiussione.

La novella legislativa presenta punti di criticità perché contravviene al principio di effettività della tutela giurisdizionale garantito dalla CEDU e reintroduce una sorta di clausola di *solve et repete* da tempo espunta per incostituzionalità dal nostro ordinamento.

³⁵ Provvedimenti direttoriali 3204 del 21.1.2013 e 12035 dell'1.2.2013

³⁶ Art.10 L.161 del 30 ottobre 2014

7.Rimborso dell'indebito tributario e termini di decadenza

La verifica di compatibilità tra diritto nazionale e diritto comunitario ha in larga parte influenzato anche i meccanismi procedurali occorrenti per attuare le pretese creditorie del contribuente discendenti dall'*indebitto tributario*.

Va premesso che, in mancanza di una disciplina comunitaria in materia di diritto processuale, spetta all'ordinamento giuridico nazionale stabilire le modalità dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme comunitarie, sempre che tali modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna ("principio di equivalenza") né rendano praticamente impossibile o estremamente gravoso l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario ("principio di effettività")³⁷.

Si tratta del naturale corollario al diritto ad un ricorso effettivo ed ad un giudice imparziale oggi espresso anche nell'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali.

Pertanto, ove la legislazione interna regoli il rimborso in maniera differenziata e comunque tale da renderne impossibile od estremamente difficile l'esercizio, essa potrà essere sempre disapplicata (in via diretta o previa remissione della questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia) per contrasto con i canoni sovra enunciati.

L'imposizione in materia doganale e sui consumi è stato il vero banco di prova per l'applicazione di codesti principi.

Va premesso che il diritto alla restituzione dei dazi e diritti di confine-al di là dell'accertamento dell'indebito- presuppone la "prova" dell'avvenuto pagamento.³⁸

L'ordinamento comunitario, per contro, non contiene alcuna regola generale sulle limitazioni al rimborso per cui non è precluso ai giudici nazionali – conformemente a proprio diritto interno – di tener conto della possibilità che le tasse indebite siano state incorporate nel prezzo e trasferite sugli acquirenti.

La Corte Costituzionale³⁹ ha così stabilito che il *diritto alla ripetizione ex art. 2033 del codice civile* (che di regola si fonda su presupposti di natura "oggettiva" quali il pagamento *sine causa*) si attegga diversamente in materia tributaria e può essere legittimamente limitato od escluso dal legislatore per evitare un ingiusto arricchimento del *solvens*, allorché il peso economico dell'imposta sia stato trasferito su altri soggetti.

Va ricordato che, in tema di ripetizione da indebitto, è stato per lungo tempo in Italia diversificato l'*onere probatorio* a seconda che si trattasse ora di prelievi contrastanti con l'ordinamento comunitario (norme del Trattato UE e di diritto comunitario derivato, *in primis* regolamenti e direttive) quali le tasse e/o misure di effetto equivalente ai dazi doganali ora di prelievi contrastanti con disposizioni legislative interne (si pensi al vasto contenzioso interessante le acciaierie per il rimborso della addizionale Enel ritenuta

³⁷ Corte di Giustizia, sent. 14 dicembre 1995, C-312/93, *Peterbroeck*.

³⁸ In mancanza di pagamento, il mero riconoscimento del rimborso (come ad esempio stabilito in misura forfettaria dal Dpr 15 luglio 1954 sulla base del prezzo fatturato all'acquirente per i materiali esteri di costruzione impiegati nella cantieristica navale: c.d. *draw back*) potrebbe configurare "aiuto di stato" incompatibile con il diritto comunitario (almeno fino a quando non venga autorizzato dalla Commissione) specie nella mutata situazione di mercato (comune) dove i dazi sono da tempo aboliti persistendo solo nei confronti dei paesi terzi (Cass.n.15289/2008 e Cass.SS.UU n.21547/2009)

³⁹ Corte Cost., sent. n. 332 del 9 luglio 2002.

dall'Amministrazione finanziaria applicabile ai consumi quantunque esenti dall'imposta erariale sull'energia utilizzata come *materia prima* nei processi produttivi).

Nel caso di *indebita comunitaria* – sotto le spinte della giurisprudenza comunitaria – è stato inizialmente disapplicato dai giudici nazionali l'art. 19 del D.L. 30 settembre 1982, n. 688, convertito, con modificazioni, nella L. 27 novembre 1982, n. 873 (regolante la ripetizione dei diritti doganali) perché subordinava il rimborso alla *prova (negativa) e documentale* da parte del *solvens* della *mancata traslazione* del carico tributario sul consumatore finale⁴⁰.

Tale indirizzo portava il legislatore alla riformulazione di cui all'art. 29 della L. 29 dicembre 1990, n. 428, norma costantemente interpretata nel senso che spettava all'Amministrazione finanziaria provare in positivo – trattandosi di eccezione in senso proprio (cioè di fatto impeditivo al diritto rimborso e non di fatto costitutivo del diritto stesso⁴¹) – che vi era stata traslazione del peso economico dell'imposta sul consumatore⁴².

Nel caso di *indebita nazionale* ha continuato invece, a rimanere in vigore l'art. 19 del D.L. n. 688/1982 stabilente *l'inversione della prova* a carico del contribuente onerato della dimostrazione “scritta” della mancata traslazione del tributo quale fatto costitutivo della sua azione di rimborso⁴³.

Tale ingiustificata disparità probatoria è stata opportunamente eliminata da un duplice intervento della Corte Costituzionale che – ponendosi sulla linea dell'effettività della tutela giurisdizionale proclamata dalla Corte di Giustizia – ha – prima – svincolato la prova da ogni limitazione documentale⁴⁴ e – da ultimo – ha dichiarato l'illegittimità della restante regolamentazione sulla inversione dell'onere probatorio per contrasto con il canone di ragionevolezza garantito dall'art. 3 della Costituzione⁴⁵.

La Corte di Cassazione ha poi affermato un altro importante principio (tratto da una consolidata giurisprudenza comunitaria secondo la quale la *traslazione* in sé non legittima mai il rifiuto di rimborso se non comporta per l'operatore “anche” un *arricchimento senza causa*⁴⁶) e cioè che l'arricchimento ingiustificato non può essere presunto in via automatica dalla mera inclusione del tributo nel prezzo perché tale aumento potrebbe determinare anche una flessione delle vendite (come in ipotesi di offerte e/o domande espresse per “consumi non essenziali”); al contrario – specie nel settore dell'imposizione sui consumi – ove la domanda si presentasse *anelastica* (o rigida) perché determinata da un bisogno generalizzato di utilizzo di quel prodotto, non sarebbe prefigurabile un *pregiudizio economico* per gli operatori economici visto il genere che non subisce flessioni per le cicliche variazioni di imposta né è sostituibile con succedanei destinati a svolgere la stessa funzione.

⁴⁰ Corte di Giustizia, sent. 9 novembre 1983 C-199/82 *S. Giorgio*.

⁴¹ Cass. 2089/2004.

⁴² Non è stato invece ritenuto applicabile l'art. 29 (con le condizioni che impone) per il rimborso della *c.d. tassa sui marmi*, tributo di effetto equivalente ad un dazio doganale incompatibile con la normativa europea (Corte di Giustizia, sent. 9 settembre 2004 C-62/03 *Carbonati Apuani/Comune di Carrara*) ma considerato non tale “sostanzialmente” né annoverabile tra i diritti erariali previsti dalla norma in quanto *tributo locale speciale* estraneo a quella procedura (Cass. 15571/2010)

⁴³ Cass. 4080/1997.

⁴⁴ Corte Cost., sent. n. 14 del 20 aprile 2000 che ha dichiarato la incostituzionalità *in parte qua* dell'art. 19 del D.L. n. 688/1982.

⁴⁵ Corte Cost., sent. n. 332 del 9 luglio 2002

⁴⁶ Corte di Giustizia, sent. 2 ottobre 2003, C-147/01, *Weber's Wine*.

Tanto precisato va segnalato sui termini per l'esercizio dell'azione di ripetizione (dell'indebito tributario per contrasto con la normativa comunitaria) che la giurisprudenza in allora formatasi in tema di rimborso delle tasse CCGG sulle società veniva a confermare non solo la vigenza del termine triennale di decadenza (contro il più lungo termine decennale di prescrizione)⁴⁷ ma anche a ribadire la sua decorrenza dalla data del versamento del tributo incompatibile con il diritto comunitario⁴⁸.

Questa problematica si è oggi ripresentata – anche nella giurisprudenza di merito – in tema di rimborsi d'imposta per incompatibilità della normativa nazionale (poi abrogata) sul dimezzamento dell'aliquota impositiva degli incentivi all'esodo riconosciuto alle donne oltre anni 50 mentre agli uomini solo oltre anni 55 anni in contrasto con la direttiva comunitaria relativa all'attuazione del principio di parità di trattamento tra uomini e donne nell'accesso al lavoro; con riferimento all'Iva pagata sugli acquisti e costi di gestione di veicoli attinenti l'attività di impresa; con riferimento all'accisa sugli olii lubrificanti ed al contributo di riciclaggio e di risanamento ambientale: casi tutti nei quali la Corte di Giustizia ha dichiarato i prelievi non conformi al diritto comunitario con obbligo del giudice nazionale di disapplicazione delle norme interne incompatibili⁴⁹.

In particolare sul tema dell'incentivo all'esodo e del rimborso dell'IRPEF trattenuta alla fonte⁵⁰ venivano a manifestarsi due orientamenti di merito contrastanti circa la individuazione del *dies a quo* dalla data di versamento del tributo ovvero dalla data della pronuncia del giudice comunitario.

Questo dualismo si è ripercosso in sede di legittimità.

⁴⁷ La norma sulla decadenza (art. 13 del D.P.R. n. 641/1972) è stata ritenuta comprensiva di qualsiasi taxa erroneamente pagata quale fosse la causa dell'indebito pagamento, senza possibilità di far valere il più lungo termine di prescrizione decennale (Cass., SS.UU. 3458/1996). La legittimità del termine è stata riconosciuta dalla Corte Costituzionale che ha precisato come l'uso dell'avverbio "erroneamente" senza ulteriori specificazioni evoca il dato "oggettivo" di un pagamento comunque non dovuto (Corte Cost., ord. n. 365 del 19 dicembre 2003).

⁴⁸ Per la verità diversi erano stati inizialmente i riferimenti della Corte di Giustizia secondo cui – fino al momento della corretta trasposizione di una direttiva nella legge nazionale – lo Stato membro non sarebbe stato abilitato ad eccepire la tardività dell'azione giudiziaria avviata nei suoi confronti per la tutela dei diritti riconosciuti da tale direttiva non essendo in quel momento i singoli posti in grado di avere piena conoscenza dei loro diritti (sent. 25 luglio 1991, C-208/90 *Emmot*). La soluzione sviluppata in tale sentenza era giustificata dalle circostanze peculiari del caso (prestazioni assistenziali) in cui la decadenza arrivava a privare totalmente la ricorrente della possibilità di far valere il suo diritto alla parità di trattamento in virtù della direttiva non conosciuta.

In successiva occasione la stessa Corte di Giustizia aveva, peraltro, modo di rilevare la legittima applicazione delle regole nazionali che non fossero lesive del diritto del singolo in se stesso ma si limitassero a circoscriverne la portata fissando il momento del suo esercizio, in pratica la discrezionalità del legislatore nazionale nello stabilire le modalità procedurali rimanendo subordinata al solo fatto che esse non risultassero di minor favore rispetto all'iter previsto per analoghe azioni restitutorie (che nel campo tributario soggiacciono – come è noto – a ristretti termini di perenzione proprio per esigenze di definizione dei rapporti contribuente-Fisico) né rendessero sostanzialmente impossibile – per le particolari circostanze – l'esercizio del diritto medesimo (sent. 6 dicembre 1994, C-410/92, *Johnson*).

Nei medesimi termini si pronunciava ancora la Corte in tema di restituzione dei diritti di registrazione di società verso il Ministero dell'industria danese (sent. 2 dicembre 1997, C-188/95, *Fantask*, e nella controversia in cui era parte proprio il Ministero delle finanze italiano – venendo definitivamente a statuire come il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro di opporre alle azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione di una direttiva un termine nazionale di decadenza che decorra dalla data di pagamento dei tributi anche se – a tale data – la direttiva non è stata ancora direttamente attuata nell'ordinamento nazionale (sent. 15 settembre 1998, C-260/96, *Spac*).

In tal senso si orientava pure la Suprema Corte escludendo – in virtù dell'anzidetto portato comunitario – incompatibilità della norma sulla decadenza (quanto a durata e decorrenza) con i principi del diritto comunitario oltre il contrasto con gli artt. 2, 3, 4, 23, 24 e 113 della Carta Costituzionale (Cass., n. 7176/1999).

⁴⁹ Rispettivamente Corte di Giustizia 21 luglio 2005 C-207/04 *Vergani* e 16 gennaio 2008 C-128/07 e C-131/07 *Molinari*; Corte di Giustizia 14 settembre 2006 C-228/05 e Corte di Giustizia 25 settembre 2003 C-437/07.

⁵⁰ Peculiare la vicenda che – dopo la sentenza *Vergani* cit. – aveva portato l'AF a respingere le istanze di rimborso sul rilievo che l'adeguamento della legislazione nazionale alla statuizione europea poteva realizzarsi applicando anche alle donne il più sfavorevole limite di età di accesso al beneficio previsto per gli uomini mentre, solo dopo la sentenza *Molinari* cit. che imponeva al giudice nazionale di disapplicare la disposizione discriminatoria, applicando ai componenti della categoria sfavorita lo stesso regime riservato alle persone dell'altra categoria, l'AF prendeva definitivamente atto del deliberato accogliendo le suddette istanze.

Da un lato e' stato affermato che il termine per esercitare il diritto al rimborso decorre dalla decisione della Corte di Giustizia che ha dichiarato non conforme al diritto comunitario l'imposta perche' da quel momento il contribuente e' posto nella condizione di far valere appieno tale diritto.

E' stato sul punto richiamato il principio di *overruling* (cambiamento delle regole del gioco a partita iniziata per mutamento imprevedibile della giurisprudenza rispetto a quella precedente su cui il contribuente aveva confidato incolpevolmente) che avrebbe consentito di rimettere in discussione la tempistica per il calcolo dei termini con esclusione di preclusioni o decadenze in ragione del bilanciamento dei valori in gioco tra i quali assumeva preminenza quello del *giusto processo* (art.111 Cost)⁵¹.

Dall'altro si e' affermato che il termine di decadenza per la domanda di rimborso di imposte versate in contrasto con direttive incondizionate decorre dalla data del pagamento ancorche' anteriore alla pronuncia della Corte essendo esse *self-executing* e potendo percio' essere applicate immediatamente con disapplicazione delle fonti interne incompatibili da parte del giudice nazionale senza attendere la rimozione da parte del giudice comunitario⁵².

Ne' sarebbe applicabile la regola dell'*overruling* (elaborata in situazioni particolari dalle Sezioni Unite⁵³) facendo essa esclusivo riferimento alla materia processuale, ne' entrando in discussione effetti preclusivi sul diritto di azione o difesa o incolpevoli affidamenti sul diritto vigente⁵⁴.

Questa dualita'-pur nella consapevolezza che la certezza dei rapporti giuridici ha valore preminente ed il contribuente ha l'onere di attivarsi per ottenere nei termini di legge il rimborso di quanto versato indebitamente all'erario (la sentenza della Corte di Giustizia che accerta il contrasto fra diritto interno e diritto comunitario avrebbe, infatti, natura meramente dichiarativa, non potendo ancorare a se' il decorso di termini interni di decadenza o prescrizione) e' stata riaffermata nell'ordinanza interlocutoria 959/2013 della Corte di cassazione.

Con tale ordinanza sono stati richiamati anche i temperamenti introdotti dalla piu' recente giurisprudenza al principio di intangibilita' dei meccanismi decadenziali onde garantire effettivita' di tutela dei diritti soggettivi.

E' stata cosi' aperta la strada all'individuazione di un "punto di equilibrio" tra la necessaria stabilita' che debbono avere i rapporti giuridici (per salvaguardare la certezza delle entrate tributarie) e la esigenza di garantire -per un verso- il primato del diritto comunitario e -per altro verso- l'affidamento del cittadino sull'apparente cogenza (e dunque legittimita' comunitaria) della norma impositiva nazionale.

Codeste opzioni tendenzialmente "espansive" sulla ripetizione di somme versate in contrasto con il diritto europeo e/o basate su soluzioni di valorizzazione anche della tutela dell'affidamento del contribuente hanno portato i giudici di legittimita' a rimettere la questione alle Sezioni Unite.

La Suprema Corte con sentenza 13676/2014 ha escluso spazio a temperamenti di principi ed esigenze fondamentali dell'ordinamento (quali quelli che presiedono la certezza delle situazioni giuridiche tra cui

⁵¹ Cass.22282/2011

⁵² Cass.4670/2012 e 13087/2012

⁵³ Cass.15144/11 e 24413/11

⁵⁴ Cass.13087/2012

rientra la categoria dei c.d “rapporti esauriti”)statuendo definitivamente che il *dies a quo* decorre dalla “data del versamento” .

Regola questa pacificamente applicabile anche al cospetto di norme fiscali dichiarate costituzionalmente illegittime *ex post*(equiparabili a quelle in contrasto con il diritto comunitario)laddove chi si ritenga leso ha il potere di instaurare giudizio ed ivi sollevare questione di incostituzionalita’ ma se subisce passivamente l’impedimento non puo’ sfuggire alla conseguenza che il rapporto venga ad esaurirsi.

Le Sezioni Unite hanno avuto cura di precisare che non puo’ nella specie parlarsi di *prospective overruling* perche’ non si assiste ad alcun mutamento di giurisprudenza ne’ processuale ne’ sostanziale(la sentenza interpretativa della Corte di Giustizia ha natura dichiarativa con effetto *ex tunc*)spettando solo al legislatore,il quale determina gli eventi a fronte dei quali i rapporti divengono “irretrattabili(giudicato o spirare dei termini),eventualmente introdurre norme che prevedano modalita’ di “riapertura”di rapporti ormai esauriti.