

Questioni procedurali e processuali nel diritto doganale e in tema di accise

di Massimo Scuffi (*)

La istituzione presso le Commissioni tributarie di “sezioni specializzate” in ottemperanza all’art. 11 del D.Lgs. n. 156/2015 al fine di assicurare continuità di trattazione e approfondimento in specifici settori fiscali è destinata a coinvolgere anche le controversie doganali e sulle accise che rappresentano un *unicum* - per tipologia e portata europeistica - nel panorama tributario italiano. Nel corso di questi ultimi anni la materia è stata interessata da importanti novità procedurali e processuali, sia sul piano legislativo, sia su quello giurisprudenziale, per cui è opportuno segnalare questi orientamenti a giudici e difensori che si troveranno ad affrontare un contenzioso estremamente tecnico e complesso.

1. Premessa

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 (T.U.L.D.) 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.

Esiste - infatti - diversità nel sistema impositivo tra **IVA all’importazione e 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 direttamente 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

(*) Magistrato, Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria-Direttore OIDA-Osservatorio Internazionale Dogane Accise.

in materia doganale - oltre alla regolamentazione nazionale anche il Regolamento CEE n. 2913 del 12 ottobre 1992 istitutivo del “**Codice Doganale Comunitario**” (c.d.c.) nella nuova versione di cui al Regolamento CE n. 2700 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 c.d.c. è stata affidata al Reg. n. 450 del 23 aprile 2008, già destinato ad entrare in vigore non oltre il 24 giugno 2013, e rifiuto, prima della sua scadenza prorogata, nel Reg. n. 952 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 volontà**) 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 uno dei quattro elementi su cui si articola l’obbligazione doganale (**valore, quantità, qualità, origine**).

Sulla qualità e l’origine della merce si incentra la più 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 sovrimeste - 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 Legge 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 complessa** che sorge al momento della fabbricazione (1) (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**).

Entro questo quadro di riferimento numerose problematiche di natura procedimentale e processuale sono state risolte dalla giurisprudenza di legittimità e dalla normativa di settore: di esse si intende dar conto.

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 - era venuta a valorizzare il **principio del contraddittorio** (anche) nella **fase amministrativa** sulla scorta della sentenza nel frattempo resa dalla Corte di Giustizia nel caso Sopropè (2) la quale aveva 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 dichiarate illegittime le ingiunzioni emesse sino a quel momento senza tale preventivo adempimento ritenuto “**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 medesimo (3).

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

(2) CGE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07.

(3) Cass. n. 14105/2010.

Approfondimento Dogane

Per la verità nelle procedure di contabilizzazione *a posteriori* concludenti il processo di **revisione daziaria** con emissione di **avviso di rettifica e suppletivo**, un **interpello intermedio** è comunque previsto dalla normativa doganale, ma solo **in via "facoltativa"** rientrando nella discrezione dell'Ufficio attivare o meno la consultazione del contribuente (art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 374/1990).

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, con adozione dei 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 o incompleti**.

Una risalente giurisprudenza riteneva indispensabile l'audizione dell'operatore solo nei casi in cui la nuova liquidazione fosse stata determinata da un diversa qualificazione delle merci importate in relazione alla loro intrinseca natura (**questioni di fatto**) e non invece quando la stessa originasse 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 **contrabbando** (5).

Il consolidamento della regola del **contraddittorio anticipato** non poteva peraltro non espandere i suoi effetti obbligatori anche su codeste procedure ancorché l'Agenzia delle dogane ritenesse - inizialmente - che il "meccanismo partecipativo" doveva 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 D.P.R. n. 633/1972) 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.

L'esposizione *ex post* delle ragioni del contribuente veniva però considerata - in 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 D.Lgs. n. 374/1990 di contestare nella **fase pre-giurisdizionale** il provvedimento emesso.

Tanto alla fine induceva 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 (6), tenuto soprattutto conto della annunciata entrata in vigore del **c.d.c. "aggiornato"** (Reg. 450/2008) poi sostituito dal **Codice Doganale dell'Unione** di cui al Reg. UE 952/2013 espressamente stabilente 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" ha quindi istituito in via definitiva (con l'inserimento del comma 4-bis nell'art. 11 del D.Lgs. n. 374/1990) (7) il **contraddittorio preventivo** con l'Agenzia delle dogane entro 30 gg. dalla consegna del PVC (termine dimezzato rispetto a quello di 60 giorni previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente ma da ritenersi congruo, visto che la sentenza Sopropè lo indicava tre gli 8 ed 15 gg. ed i destinatari sono comunque imprese dotate di alta professionalità): tanto nella duplice ipotesi sia di **revisioni d'ufficio** sia 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, ma non nelle ipotesi di controllo d'ufficio "a tavolino" per cui la questione circa la immanenza di un obbligo

(4) Cass. n. 4892/1994.

(5) Cass. n. 19540/2009.

(6) Nota 8 aprile 2011, n. 34631.

(7) Art. 92 D.L. n. 1/2012 convertito in Legge n. 27/2012.

“generalizzato” di interpello preventivo veniva rimessa alle Sezioni Unite (8).

E la Suprema Corte - rispondendo negativamente al quesito - ha stabilito come l'obbligo di attivare il **contraddittorio endoprocedimentale** sussista solo con riferimento ai **tributi “armonizzati”** per i quali ha luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione (la materia doganale e delle accise - appunto - dove l'istituto - come si è detto - era già stato normativamente codificato nella sua massima ampiezza), ma non allo stato della legislazione nazionale al di fuori dei casi espressamente previsti (9).

Procedimentalizzato - dunque - il contraddittorio senza limitazioni di sorta nel settore in argomento, è stata al contempo **abolita la controversia doganale** per effetto del “Decreto semplificazioni fiscali” (con soppressione dell'art. 11, comma 7, della Legge n. 374/1990) (10), cioè il rimedio utilizzato - tra l'altro - per contestare in via amministrativa (prima che giudiziale) l'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica emesso *ex post* in sede di revisione doganale (11).

Va infine rimarcato come la **invalidità assoluta** del provvedimento impositivo emesso senza consentire all'operatore di interagire si estende anche quando non venga rispettato il termine di legge in tutta la sua estensione per esercitare tale diritto.

La giurisprudenza di legittimità, dopo aver espresso sul punto varie (e contrastanti) opinioni, si è alla fine pronunciata a Sezioni Unite (12) stabilendo che tale termine è 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 **nullità** dell'avviso di accertamento: sanzione questa ritenuta ragionevole dallo stesso giudice delle leggi quale strumento efficace ed adeguato di garanzia della effettività del contraddittorio (13).

Con la precisazione - peraltro - che la nullità dell'atto impositivo non deve costituire una mera conseguenza automatica e formale, spettando comunque al contribuente dimostrare con-

cretamente che se il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato il procedimento avrebbe comportato un risultato diverso (14): principi questi ribaditi e dettagliati proprio nel settore delle imposte “armonizzate” dove è stato chiarito che la rilevanza della violazione dell'obbligo resta ancorata all'assolvimento dell'onere di enunciare in giudizio le ragioni che si sarebbero potute far valere nella fase procedimentale atteggiandosi, non a mero simulacro, ma quale tramite necessitato per addurre a difesa elementi oppositivi non puramente fittizi o strumentali (15).

3. L'interpello doganale

Nell'ambito delle **consultazioni preventive** tra contribuente e Fisco merita ancora segnalare l'istituto dell'interpello (c.d. *ruling*) riordinato con il D.Lgs. n. 156/2015 in vigore dal 1° gennaio 2016 che trova applicazione anche per i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane.

Dettagliate istruzioni sono state impartite agli Uffici doganali (16) sulla gestione delle 4 tipologie previste dal riformulato art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente: **interpello ordinario** (per risolvere situazioni di incertezza applicativa di determinate disposizioni tributarie); **probatorio** (per ottenere parere sull'idoneità degli elementi probatori occorrenti per l'adozione di specifici regimi fiscali); **antiabuso** (per conoscere se le operazioni da realizzare sono suscettibili di costituire abuso del diritto); **disapplicativo** (per ottenere un parere sulle condizioni legittimanti la disapplicazione di norme tributarie di contrasto all'elusione).

Caratteristiche salienti sono la **vincolatività della risposta** sull'istanza con esclusivo riferimento alla questione oggetto della richiesta e limitatamente alla parte richiedente, la **non impugnabilità** (salvo nel caso di interpello disapplicativo, dove è ammesso ricorso contro la risposta unitamente all'atto impositivo), la **invalidità** di tutti gli atti a contenuto impositivo o sanzionatorio emessi in difformità al parere, il **silenzio-assenso** sulla mancata evasione dell'istanza nel termine prescritto (rispettivamente

(8) Cass. ord. n. 527/2014.

(9) Cass. n. 24823/2015.

(10) Art. 12 D.L. n. 16/2012 convertito in Legge n. 44/2012.

(11) La fase amministrativa preliminare è comunque destinata a sopravvivere per le controversie fino a 20.000 euro vista l'estensione dell'istituto del reclamo/mediazione anche al comparto delle dogane e delle accise (art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 come riformulato dal D.Lgs. n. 156/2015) con esclusione peraltro delle “risorse tradizionali” dell'UE salvi gli atti ir-

rogatori di sanzioni (circolare Agenzia delle dogane 23 dicembre 2015, n. 21/D9).

(12) Cass. n. 18184/2013.

(13) Corte cost. n. 132/2015.

(14) CGE, 3 luglio 2014, causa C-129/13, Kamino e Cass. n. 16036/2015.

(15) Cass. n. 24823/2015.

(16) Circolare Agenzia delle dogane 29 gennaio 2016, n. 2/D.

Approfondimento Dogane

90 gg. per l'interpello ordinario e 120 gg. per gli altri) con pari invalidità - sempre limitatamente alla questione oggetto di interpello - degli atti difformi alla soluzione prospettata dal contribuente.

Va precisato che codesta disciplina non si applica alle c.d. risorse proprie dell'UE stante la prevalenza e la peculiarità della fonti normative unionali e degli istituti che esse regolano (a meno che non facciano espresso rinvio alle disposizioni nazionali).

Un **interpello specifico** è infatti previsto dal Codice Doganale dell'Unione (artt. 33 ss.) per gli operatori economici che intendano conoscere - per il calcolo dei dazi - la voce doganale pertinente alla merce da importare od esportare ovvero la sua origine, all'uopo richiedendo all'autorità doganale una **Informazione Tariffaria Vincolante** (ITV) o una *informazione vincolante in materia di origine* (IVO), destinata, appunto, a rimanere vincolante nei confronti del destinatario per un periodo di 3 anni così come la ITV (o la IVO) resterà impegnativa nei confronti di quello stesso destinatario da parte delle autorità di tutti gli Stati membri.

Lo strumento europeo non presenta molti punti di contatto con i pareri degli interpelli nazionali se non per la sua efficacia *inter partes* della quale non potrà giovare il terzo nonostante la identità di merce (anche se la informativa rilasciata potrà sempre costituire un punto di riferimento generale nelle eventuali controversie giudiziali). Per il resto la risposta doganale assume la veste di **decisione ricorribile** davanti alla Autorità giudiziaria (salva revoca della Commissione ove occorra assicurare una **classificazione tariffaria** uniforme e corretta) né l'istituto contempla il meccanismo del silenzio-assenso previsto dalla normativa interna.

4. I termini di rettifica e l'esercizio dell'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, D.Lgs. n. 374/1990).

La disposizione trova parallelo temporale nel c.d.c. 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 effettuare 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.

Il 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. Per la norma nazionale (art. 84 T.U.L.D.), qualora il mancato pagamento - totale o parziale dei dazi - abbia causa da un **reato** (di regola **truffa ai danni dello Stato e/o 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.

Qualche perplessità ha contrassegnato nella giurisprudenza l'individuazione del momento in cui debba scattare la **postergazione dell'azione** di recupero dei dazi evasi.

Secondo un criterio di specialità gerarchica delle fonti normative che vede la prevalenza del dettato europeo (17) per "atto passabile di azione giudiziaria repressiva" (o "atto perseguibile penalmente") non può assolutamente farsi riferimento all'inizio dell'azione penale (art. 405 c.p.p.) nelle forme tassative e vincolanti previste dal nostro ordinamento (artt. 416 ss. c.p.p.).

L'espressione utilizzata - sempre secondo le indicazioni fornite dal giudice europeo (18) sulle quali ha fatto leva parte della giurisprudenza di legittimità (19) - era stata piuttosto riferita a qualsiasi atto che, obbiettivamente considerato, integra 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.

(17) Cass. n. 8044/1995.

(18) CGE, 27 novembre 1991, causa C-273/90, Meico-Fell.

(19) Cass. n. 7751/1997 e n. 11499/1997.

La stessa Corte di Giustizia aveva del resto 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 determinare (20).

Questo approccio interpretativo non è stato peraltro condiviso da recenti pronunzie della Cassazione in quanto troppo ampio ed indeterminato con il rischio di consentire al giudice dell’opposizione alla pretesa fiscale di sanare in ogni tempo - attraverso una **valutazione incider** *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 nel corso della sua attività accertativa che va sempre circoscritta ad un preciso periodo (3 anni) nei controlli c.d. *a posteriori*, finendosi - diversamente - 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 inosservanza (21).

Il prolungamento del termine prescrizionale quando uno stesso fatto costituisca al tempo stesso fonte di un’obbligazione doganale e fatto-reato va dunque ricordato all’**apertura delle indagini** che deve - ovviamente - avvenire “prima” e non “dopo” lo spirare del termine di legge (22).

Invero 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 privo di riferimenti temporali e dilatabile all’infinito (23).

Anche in tema di **imposte sui redditi ed IVA** è previsto un prolungamento temporale mediante il **raddoppio dei termini** di accertamento brevi in presenza di violazioni tributarie per le quali vi è obbligo di **denuncia penale** (24) e secondo la Corte costituzionale tale raddoppio opererebbe indipendentemente dall’effettiva presentazione della denuncia quando siano obiettivamente riscontrabili nella fattispecie gli elementi richiesti dall’art. 331 c.p. con una valutazione ora per allora (**prognosi postuma**) della loro ricorrenza rimessa al giudice tributario (25).

Opportunamente l’art. 2 del D.Lgs. n. 128/2015 (disposizioni sulla certezza del diritto) ha introdotto al par. 2 - in conformità alle direttive della delega fiscale (26) - una ridefinizione della portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini precisando che il raddoppio non opera se la denuncia penale è stata trasmessa oltre la scadenza dei termini ordinari.

Su questo punto vi è stato dunque totale “**riallineamento**”, l’intervento legislativo essendo andato nella stessa direzione della giurisprudenza formatasi in ambito doganale.

Va comunque segnalato che, per eliminare ogni residuale incertezza nel computo del periodo di compimento per l’azione di recupero, il **Codice Doganale dell’Unione** oggi stabilisce 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.

5. Il regime sanzionatorio

Il “Decreto semplificazioni fiscali” (27) ha modificato l’art. 303 del T.U.L.D., individuando, tra

(20) CGE, 18 dicembre 2007, causa C-26/06, Fazenda Publica.

(21) Cass., n. 21377/2006.

(22) *Ex multis* Cass. n. 19193/2006 e Id. n. 22014/2006. *Ibidem* da ultimo Cass. n. 24336/2009; Id. n. 9773/2010; Id. n. 7569/2015.

(23) Cass. n. 30710/2011 e Id. n. 14016/2012.

(24) Così il “Decreto Bersani” (D.L. n. 223/2006 convertito

in Legge n. 248/2006) intervenuto sull’art. 57 D.P.R. n. 633/1972 e 43 D.P.R. n. 600/1973.

(25) Corte cost. n. 247/2011.

(26) Legge delega 11 marzo 2014, n. 23 ivi art. 8 (revisione del sistema sanzionatorio).

(27) Art. 11, comma 4, del D.L. n. 16/2012, convertito dalla Legge n. 44/2012.

Approfondimento Dogane

le condotte sanzionate, le violazioni che riguardano la qualità, la quantità, il valore delle merci e distinguendole tra (comma 1) **violazioni “formali”** (difformità tra dichiarato ed accertato non comportante rideterminazione dei diritti di confine oltre una certa soglia) punite con lieve sanzione amministrativa e **violazioni “sostanziali”** (comma 3 che costituisce aggravante del primo) 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 più proporzionali - come in passato - all'entità dell'accertato (da una a 10 volte), ma parametricate a scaglioni secondo i diritti pretesi dall'Ufficio.

L'aggravio - pur alla luce delle indicazioni della relazione tecnica illustrativa miranti a reprimere ogni condotta violativa che arrechi pregiudizio alla scorrevolezza dei traffici ed alla efficienza dei controlli - si presenta scarsamente compatibile con il **principio di proporzionalità** delle sanzioni amministrative rispetto al disvalore dell'illecito.

Ma soprattutto una tal severità della **sanzione amministrativa** che accompagna la violazione potrebbe rivelarsi così 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** (28).

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

La dottrina e parte della giurisprudenza di merito ha richiamato al riguardo il **principio di tassatività** con divieto di analogia *in malam partem* ritenendo che siffatta ribadita scelta le-

gislativa (di ricomprendere, cioè, tra le condotte sanzionate solo tre dei quattro fattori principali dell'obbligazione doganale che concorrono a costituire la base di calcolo dell'imposizione daziaria) confermasse la volontà del legislatore di escludere dal regime sanzionatorio gli **errori dichiarativi** inerenti l'individuazione della corretta **origine doganale** della merce (sulla quale l'importatore non ha alcun controllo diretto in quanto riferibile alle autorità di esportazione). Questa impostazione non è stata peraltro accolta dalla giurisprudenza di legittimità (ancorché formatasi in vigenza del vecchio testo) che ha stabilito che la norma in questione va interpretata secondo intrinseci criteri di logicità e ragionevolezza *ex art. 3 Cost.* che escludono una *voluntas legis* intesa a giustificare la sottrazione, dalla fattispecie illecita, della inesattezza della dichiarazione sulla origine dei prodotti, trattandosi di ipotesi “implicitamente” contenuta nella formulazione normativa avuto riguardo alla identità dell'interesse pubblico che 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 doganali (29).

6. La competenza territoriale

L'orientamento della giurisprudenza di legittimità è sempre stato consolidato nel senso di ritenere competente per territorio, nella revisione dell'accertamento divenuto definitivo, la Dogana presso la quale è sorta l'obbligazione doganale, cioè l'Ufficio doganale dove si sono svolte le operazioni di importazione; non invece 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 T.U.L.D.).

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 inter-

(28) CEDU, 4 marzo 2014, Grande Stevens e - più rigorosamente - CEDU, 27 novembre 2014, Lucky dev che ha escluso 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 - più che al rapporto di “specialità” (art. 19 D.Lgs. n. 74/2000) - ha spesso guardato alla “progressione criminosa” salvaguardando in tal modo la duplicità di sanzioni (Cass. n. 37425/2013 e Id. n. 19334/2015).

(29) *Ex multis* Cass. n. 14030/2012 e Id. n. 15779/2012.

locutore del contribuente per tutte le correlate incombenze pena - in caso contrario - la nullità dell'accertamento, trattandosi di **competenza inderogabile** *ratione loci* (30).

Questa impostazione è stata ribaltata dal "Decreto semplificazioni fiscali" che ha inserito nell'art. 11 della Legge n. 374/1990 (ivi comma 9) la disposizione secondo la quale 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**, la competenza è della Dogana che li ha effettuati, mentre in passato gli accertamenti in entrambi i casi spettavano esclusivamente all'Ufficio di importazione.

Si è a lungo dibattuto se tale norma avesse valenza innovativa ovvero **interpretativa**, posto che solo nel primo caso gli avvisi in allora emessi da Dogane incompetenti sarebbero rimasti affetti da nullità insanabile.

La Suprema Corte ha ora seguito questa opzione stabilendo che si è al cospetto di uno *ius superveniens* che non ha carattere interpretativo per cui è privo di 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 competenza (31).

7. L'esecutività dell'accertamento e la riscossione

Per snellire il procedimento di esazione delle imposte, come è noto, la legge competitività del 2010 (32) ha previsto (per i tributi erariali) la concentrazione della riscossione nell'accertamento (**accertamento c.d. impositivo**) con conferimento ad esso di **esecutività ex lege** dopo 60 giorni 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 stato oggi estesa anche al settore doganale dal "Decreto semplificazioni fiscali" (33) che ha attribuito esecutività (anticipata) all'avviso di rettifica con intimazione ad adempiere entro 10 giorni dalla notifica trascorsi i quali è attivata la procedura di riscossione senza possibilità di alcuna sospensione legale, salvo il ricorso alla **sospensione amministrativa** ex art. 244 c.d.c. (ora art. 45 del CDU) in 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 nelle esigenze di celerità ed efficienza che debbono contrassegnare il recupero delle risorse proprie dell'Unione basate sull'"immediata applicazione" delle decisioni doganali; del resto il destinatario di una contestazione dell'Ufficio difficilmente potrà ottenere - dati i tempi stretti - un intervento sospensivo da parte dell'adito giudice tributario (salva l'eventualità di ottenere con decreto presidenziale una inibitoria *inaudita altera parte*) né contare sulla **sospensione legale "automatica"** prevista solo in materia di imposte sui redditi e IVA.

Va poi segnalato che, pur al cospetto della riforma processuale di cui al D.Lgs. n. 156/2015 che ha "liberalizzato" la sospensione degli atti impositivi estesa al doppio grado ed agli effetti esecutivi delle sentenze (sul duplice presupposto del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*), non potranno essere pretermesse le **disposizioni unionali** in tema di **diritto al ricorso** le quali - ove siano in discussione dazi all'importazione od alla esportazione - consentono al giudice tributario di disporre l'**inibitoria** (34) purché "condizionata" alla costituzione di una **garanzia** nell'interesse della autorità doganale, sacrificabile a favore del debitore d'imposta unicamente allorché la prestazione si riveli pregiudizievole per le sue condizioni economiche e sociali.

Esigenze di recupero *no limits* hanno infine portato il legislatore nazionale con la legge europea 2013-*bis* (35) a modificare anche la tempi-

(30) Cass. n. 14786/2011.

(31) Cass. n. 8699/2013.

(32) Art. 29 Legge n. 122/2010 di conversione del D.L. n. 78/2010 con le successive interpolazioni del Decreto sviluppo 2011.

(33) Art. 9, comma 3-*bis*, del D.L. n. 16/2012, convertito dalla Legge n. 44/2012.

(34) Ancorché il potere di arresto sia formalmente rimesso

all'Autorità doganale, non resta impedito all'Autorità giudiziaria, adita con ricorso autonomo, di provvedere sulla sospensione per conformarsi all'obbligo di assicurare piena efficacia al diritto comunitario (CGE, 11 gennaio 2011, causa C-226/99, *Siples*).

(35) Art.10 Legge n. 161 del 30 ottobre 2014.

Approfondimento Dogane

stica della riscossione aggiungendo nell'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992 il comma 3-*bis* che sottrae il pagamento delle risorse proprie in pendenza di processo alla disciplina nazionale, assoggettandolo alle disposizioni del c.d.c. ed alle altre disposizioni dell'Unione con la conseguenza che anche gli avvisi di accertamento annullati con sentenza non definitiva andranno pagati o comunque garantiti con fideiussione.

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

8. Il rimborso dell'indebito tributario e i termini di decadenza

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

Va premesso che, in mancanza di una disciplina europea in materia di diritto processuale, spetta all'**ordinamento giuridico nazionale** stabilire le **modalità di esercizio dei ricorsi giurisdizionali** intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli, 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**") (36).

Si tratta del naturale corollario al diritto a 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 Giu-

stizia) 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 precisato, innanzitutto, che il diritto alla **restituzione dei dazi e diritti** di confine - al di là dell'accertamento dell'indebito - presuppone la "**prova dell'avvenuto pagamento**" (37).

L'ordinamento europeo, 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 costituzionale (38) ha stabilito che il **diritto alla ripetizione** ex art. 2033 c.c. (che di regola si fonda su presupposti di natura "oggettiva" quali il pagamento *sine causa*) si atteggia 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 indebito, è stato per lungo tempo in Italia diversificato l'**onere probatorio** a seconda che si trattasse 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 le misure di effetto equivalente ai dazi doganali ovvero di prelievi contrastanti con disposizioni legislative interne (39).

Nel caso di **indebito comunitario** - sotto le spinte della giurisprudenza comunitaria - è stato inizialmente disapplicato dai giudici nazionali l'art. 19 del D.L. 30 settembre 1982, n. 688 (40), perché subordinava il rimborso alla **prova (negativa) e documentale** da parte del *solvens* della mancata traslazione del carico tributario sul consumatore finale (41).

Tale orientamento induceva il legislatore alla riformulazione di cui all'art. 29 della Legge 29 di-

(36) CGE, 14 dicembre 1995, causa C-312/93, Peterbroeck.

(37) In mancanza di pagamento, il mero riconoscimento del rimborso (come - ad esempio - stabilito in misura forfetaria dal D.P.R. 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 europeo (almeno fino a quando non venga autorizzato dalla Commissione) specie nella mutata situazione di mercato (comune) dove i dazi sono stati da tempo aboliti persistendo solo nei confronti dei Paesi terzi

(Cass. n. 15289/2008 e Id., SS.UU., n. 21547/2009).

(38) Corte cost., 9 luglio 2002, n. 332.

(39) Si pensi al vasto contenzioso interessante le acciaierie per il rimborso della addizionale ENEL ritenuta dall'Amministrazione finanziaria applicabile ai consumi quantunque esenti dall'imposta erariale sull'energia utilizzata come materia prima nei processi produttivi.

(40) Convertito, con modificazioni, nella Legge 27 novembre 1982, n. 873.

(41) CGE, 9 novembre 1983, causa C-199/82, S. Giorgio.

cembre 1990, n. 428, norma costantemente interpretata nel senso che spetta all'Amministrazione finanziaria provare in positivo - trattandosi di eccezione in senso proprio (cioè di fatto impeditivo al diritto rimborso) (42) - che vi è stata traslazione del peso economico dell'imposta sul consumatore.

Nel caso di **indebito nazionale** continuava, 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 rimborso (43).

Tale ingiustificata **disparità probatoria** veniva 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 documentale (44) 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 Cost. (45).

La giurisprudenza in questo ambito ha definito poi un altro importante principio (sulla base della regola comunitaria secondo cui 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. Tale aumento potrebbe infatti determinare per l'operatore economico una flessione delle vendite (come in ipotesi di offerte e/o domande espresse per "consumi non essenziali") mentre solo ove la domanda si presentasse anelastica (o rigida) perché determinata da un bisogno generalizzato di utilizzo

di quel prodotto (insostituibile con succedanei destinati a svolgere la stessa funzione) non sarebbe prefigurabile un reale **pregiudizio economico per l'operatore**.

Vero punto controverso che da tempo interessa la materia (dei tributi indiretti e delle accise in particolare) riguarda i **termini** per l'esercizio dell'**azione di ripetizione** che la giurisprudenza in allora formatasi in tema di rimborso delle tasse CCGG sulle società risolveva confermando, non solo la vigenza del **termine triennale di decadenza** (contro il più lungo termine decennale di prescrizione) (47), ma anche la sua **decorrenza dalla data del versamento del tributo** incompatibile con il diritto comunitario (48).

Questa problematica si è oggi ripresentata in tema di rimborso di tributi armonizzati con riferimento all'IVA pagata sugli acquisti e costi di gestione di veicoli attinenti l'attività di impresa od ancora 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 europeo con obbligo del giudice nazionale di disapplicare le norme interne incompatibili (49).

Le riproposte questioni - per la verità - sono state approfondite nell'ambito dell'imposizione diretta (rimborso dell'IRPEF trattenuta alla fonte in tema di incentivo all'esodo dichiarata dalla Corte europea in contrasto con la Direttiva relativa all'attuazione del principio di parità di trattamento tra uomini e donne nell'accesso al lavoro) (50), ma la loro valenza generale non può che riflettersi anche nel settore dei tributi armonizzati.

Il giudice di legittimità ha inizialmente espresso due orientamenti contrastanti circa la individuazione del *dies a quo*, ora dalla data di versa-

(42) Cass. n. 2089/2004.

(43) Cass. n. 4080/1997.

(44) Corte cost. n. 14/2000 che ha dichiarato la incostituzionalità *in parte qua* dell'art. 19 del D.L. n. 688/1982.

(45) Corte cost. n. 332/2002.

(46) CGE, 2 ottobre 2003, causa C-147/01, Weber's Wine.

(47) La norma sulla decadenza (art. 13 del D.P.R. n. 641/1972) è stata ritenuta comprensiva di qualsiasi tassa erroneamente pagata quale fosse la causa dell'indebito pagamento, senza possibilità di far valere il più lungo termine di prescrizione decennale (Cass., SS.UU., n. 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. 365/2003).

(48) CGE, 2 dicembre 1997, causa C-188/95, Fantask, e Id., 15 settembre 1998, causa C-260/96, Spac, con le quali senten-

ze è stato definitivamente statuito 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. 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) CGE, 14 settembre 2006, causa C-228/05; Id., 25 settembre 2003, causa C-437/07, Wathelet.

(50) CGE, 21 luglio 2005, causa C-207/04, Vergani; Id., 16 gennaio 2008, cause C-128/07 e C-131/07, Molinari.

Approfondimento Dogane

mento del tributo ora **dalla data della pronunzia del giudice comunitario**.

Da un lato veniva 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 perché è da quel momento che il contribuente è posto nella condizione di far valere appieno il suo diritto.

È stato al riguardo 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 permesso 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 lato veniva, invece, osservato che il termine di decadenza per la domanda di rimborso di imposte versate in contrasto con direttive incondizionate decorre dalla data del pagamento ancorché anteriore alla pronunzia della Corte essendo esse *self-executing* e potendo perciò essere applicate immediatamente con disapplicazione delle fonti interne incompatibili da parte del giudice nazionale senza attendere la rimozione da parte del giudice comunitario (52).

Né sarebbe applicabile la regola dell'*overruling* (elaborata in situazioni particolari dalle Sezioni

Unite) (53) facendo essa esclusivo riferimento alla materia processuale, né entrando in discussione effetti preclusivi sul diritto di azione o difesa ovvero incolpevoli affidamenti sul diritto vigente (54).

Questa **"dualità"** determinava la **rimessione della questione alle Sezioni Unite** con ordinanza interlocutoria (55) suggerente l'individuazione di un "punto di equilibrio" tra la necessaria stabilità 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** sulla legittimità della norma impositiva nazionale.

La Suprema Corte (56) ha peraltro escluso ogni temperamento ai principi e le esigenze fondamentali dell'ordinamento (quali quelli che presiedono la certezza delle situazioni giuridiche) statuendo definitivamente che il *dies a quo* decorre solo 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 europeo), con la conseguenza che chi si ritenga leso ha il potere di instaurare giudizio ed ivi sollevare questione di incostituzionalità/incompatibilità, ma se subisce passivamente l'impedimento non può sfuggire alla conseguenza dell'"esaurimento" del rapporto.

(51) Cass. n. 22282/2011.

(52) Cass. n. 4670/2012; Id. n. 13087/2012.

(53) Cass. n. 15144/2011; Id. n. 24413/2011.

(54) Cass. n. 13087/2012.

(55) Cass. ord. n. 959/2013.

(56) Cass. n. 13676/2014.