

DIRITTO FISCALE DOGANALE

I.R.B.A.

ex art. 1, par. 2, Dir. Accise 2008/118/CE Consiglio UE;
D.lgs. 48/2010 – Attuazione Direttiva *supra*
art. 6, c. 1, lett. c), L. 158/90;
art. 17 D.lgs. 398/90
art. 3, c. 13, L. 549/95

Area Regione Marche

ex art. 27 L.R. 19/2007

RIMBORSO I.R.B.A. PER VIOLAZIONE DIRITTO EUROUNITARIO

INDICE:

1. CONSIDERAZIONI – PAGG. 1-4
2. OSSERVAZIONI – PAGG. 4-7
3. STRATEGIA PROSPETTATA – PAGG. 7-16
4. CONCLUSIONI – PAGG. 17-21

CONSIDERATO

che l'art. 17 D.lgs. 398/90, in forza della delega attribuita al Governo dall'art. 6, c. 1, lett. c), L. 158/90, ha introdotto la facoltà per le regioni a statuto ordinario di istituire con proprie leggi un'imposta regionale sulla benzina per autotrazione (I.R.B.A.);

che la Regione Marche, con l'art. 27 L.R. 19/2007, ha istituito detta imposta regionale;

che, in data 19 luglio 2018 è stata inviata all'Italia, da parte della Commissione UE, una messa in mora, ai sensi dell'art. 258 TFUE. La Commissione europea ha evidenziato che con l'introduzione dell'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, ad opera dell'art. 17 del decreto legislativo 21.12.1990, n. 398, emanato ai sensi dell'articolo 6, comma 1, lett. c), della legge 158 del 14 giugno 1990, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi derivanti dalla direttiva 2008/118/CE (articolo 1, paragrafo 2). In particolare, la Commissione europea ha ritenuto che non sia ravvisabile, in relazione all'IRBA riscossa in alcune regioni a statuto ordinario, l'esistenza della finalità specifica richiesta dall'articolo 1, paragrafo 2 sopramenzionato né delle altre condizioni ivi indicate necessarie a consentire la coesistenza, nel sistema fiscale nazionale, dell'accisa armonizzata sulla benzina e di altre imposte indirette supplementari sullo stesso prodotto. Prima dell'invio della predetta messa in mora, la Commissione europea aveva inviato, il 4 aprile 2017, una richiesta di informazioni sotto forma di progetto pilota (identificato come EU Pilot 9174/17/TAXU), con riguardo all'imposta regionale sulla benzina per autotrazione (IRBA) fornita da impianti di distribuzione. Le argomentazioni difensive dell'Amministrazione Fiscale italiana, tuttavia, sono state respinte dalla Commissione europea, che ha pertanto aperto la procedura di infrazione 2017/2114. Successivamente, la difesa da parte italiana, già elaborata in occasione della risposta al progetto pilota 9174/17/TAXU, è stata ulteriormente analizzata e precisata alla luce delle osservazioni della Commissione europea, consultando tutti i soggetti coinvolti. Gli elementi così predisposti sono stati inviati ai competenti Servizi della Commissione, che li ha ricevuti in data 18 settembre 2018. In data 8 ottobre 2018 la Commissione Europea ha chiesto alle Autorità italiane l'invio di un progetto normativo (ed il relativo cronoprogramma di adozione) volto a conformare la legislazione italiana alle disposizioni della Direttiva 2008/118/CE, relativa al regime generale delle accise. In risposta a tale ultima richiesta, con nota dell'8 novembre 2018 sono stati forniti ai competenti Servizi della Commissione Europea elementi informativi, rappresentando, in particolare, l'intenzione delle Autorità italiane di aderire pienamente ai rilievi formulati nella lettera di costituzione in

mora e prospettando, quale prima soluzione di adeguamento preferita, l'abrogazione della norma istitutiva del tributo (salva la relativa valutazione sulla fattibilità tecnico-finanziaria nonché politica dell'abrogazione). In subordine, nel caso in cui la strada dell'abrogazione non fosse percorribile, la seconda opzione di adeguamento sarebbe rappresentata dalla riformulazione della disciplina del tributo secondo l'articolo 1, par.2, della Direttiva 2008/118/CE, con l'individuazione delle finalità specifiche ed esclusive del relativo gettito. Con riferimento, infine, al quadro temporale di adozione della nuova misura, è stato segnalato alla Commissione, quale possibile veicolo normativo utile, la legge di bilancio 2019. **[Informazioni estrapolate dalla Relazione M.E.F. al Parlamento su impatto finanziario del contenzioso Italia-UE II semestre 2018, ai sensi dell'art. 14, c. 2, L. 234/2012];**

che la Commissione europea ritiene che, in Italia, l'istituzione da parte della Regione Lombardia dell'imposta conosciuta come "IRBA" – imposta regionale sulla benzina per autotrazione – contrasti con l'art. 1, par. 2, della Direttiva 2008/118/CE. Tale normativa UE consente ai singoli Stati UE di sottoporre i prodotti, già gravati di un'accisa, ad ulteriori imposte indirette, sempre che le predette abbiano "finalità specifiche" e rispettino le regole che, in ordine all'IVA (la principale delle imposte indirette sui consumi), o alle "accise", disciplinano la determinazione della base imponibile, nonché il calcolo e l'esigibilità dell'imposta. L'imposta prevista dall'ordinamento della Regione Lombardia è stata prevista, nelle sue linee fondamentali, dall'art. 6, par. 1, co. 1, lett. c) della Legge n. 158/1990: tale articolo, adducendo la volontà dello Stato di conferire, alle Regioni a statuto ordinario – come la Lombardia – una più ampia autonomia impositiva, ha permesso alle medesime, tra l'altro, di istituire un'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, erogata dagli impianti di distribuzione ubicati nelle stesse Regioni, entro un limite massimo di non più di lire 30 al litro. Completano il quadro normativo, inerente a tale imposta, l'art. 17 del D. Lgs n. 398 del 21 dicembre 1990, nonché l'art. 1, co. 154, della Legge n. 662 del 23 dicembre 1996 (il quale ha innalzato a lire 50/litro) l'importo precedente di lire 30/litro. Si precisa che i gettiti dell'IRBA costituiscono entrate che affluiscono solo sul bilancio regionale. In merito, la Commissione ha osservato che, ai sensi del predetto art. 1, par. 2, della Dir. 2008/118/CE, un'imposta indiretta la quale, come l'IRBA in questione, gravi su prodotti già sottoposti ad accisa, è ammissibile solo ove soddisfi i fondamentali requisiti indicati dall'articolo stesso: essa deve, pertanto, essere destinata ad una "finalità specifica" e presentare modalità di funzionamento, quanto alla determinazione della base imponibile, al calcolo e all'esigibilità dell'imposta, uguali – almeno nelle linee fondamentali – a quelle delle "accisa" o dell'IVA. In ordine al primo requisito, quello cioè della destinazione ad una finalità specifica, la Commissione ritiene che tale funzione, quanto all'IRBA, non sia ravvisabile. Al riguardo, le Autorità italiane hanno sottolineato che l'IRBA stessa, determinando un aumento del prezzo della benzina superiore a quello già ingenerato dall'accisa, operi nel senso di scoraggiare l'acquisto di tale carburante, in tal modo favorendo il contrasto all'inquinamento ambientale: sul punto la Commissione osserva che l'IRBA determina una maggiorazione molto modesta del prezzo della benzina, per cui è improbabile che la presenza di una tale imposta ne scoraggi l'acquisto; inoltre, la Commissione rileva che l'imposta in oggetto interessa solo la benzina, per cui, ove sortisse un effetto di disincentivazione al consumo di detto tipo di carburante, potrebbe orientare i consumatori verso combustibili ancora più nocivi della benzina medesima. Il fine ambientale, poi, potrebbe sussistere solo ove il gettito dell'IRBA fosse, esso stesso, destinato specificamente a finanziare programmi ambientali. **[Informazioni estrapolate dalla Relazione M.E.F. al Parlamento su impatto finanziario del contenzioso Italia-UE I semestre 2019, ai sensi dell'art. 14, c. 2, L. 234/2012];**

che, a fronte della mancata ottemperanza a tali moniti, la Commissione UE, con nota prot. C (2019) 8232 del 27.11.2019, ha ribadito la contrarietà dell'imposta alla normativa UE, invitando l'Italia a prendere le necessarie disposizioni conformative, pena l'istituzione di un giudizio innanzi alla Corte di Giustizia;

che la C.T.R. Piemonte, Sez. VI, con la Sentenza n. 53 del 14.01.2020, ha confermato la pronuncia di primo grado n. 317 dell'11.04.2018 resa dalla C.T.P. di Torino, Sez. VII, che così ha statuito:

"L'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/Ce del 16 dicembre 2008, riguardante il regime generale relativo alle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo di determinati prodotti, stabilisce il

principio - recepito nel nostro ordinamento con D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48 - che gli Stati membri possono applicare a tali prodotti <altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta; sono escluse da tali norme le disposizioni relative alle esenzioni>.

In altri termini, secondo la norma comunitaria (e nazionale), i prodotti energetici possono essere gravati da tributi ulteriori purché il relativo gettito sia vincolato ab origine ad una finalità specifica. La previsione di tale finalità costituisce dunque condizione necessaria per l'istituzione di nuove imposte, che sarebbero legittimate soltanto dallo specifico vincolo di destinazione impresso dal legislatore.

...giòva ricordare che con la sentenza 5 marzo 2015, causa n. C-553/13, la Corte di giustizia si è pronunciata in merito alla corretta interpretazione della soprariportata disposizione - e, in particolare, sulla nozione di <finalità specifiche> in essa contenuta, specificando che, affinché la destinazione predeterminata del gettito di un'imposta gravante su prodotti sottoposti ad accisa (nella specie, combustibile liquido) consenta di considerare che tale imposta persegue una finalità specifica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, è necessario che l'imposta in questione miri, di per se stessa, a garantire la realizzazione della finalità specifica invocata e, quindi, che sussista un nesso diretto tra l'uso del gettito derivante dall'imposta e la predetta finalità specifica.

In assenza di un siffatto meccanismo di destinazione predeterminata del gettito, invero, un'imposta che grava sui prodotti soggetti ad accisa può essere considerata perseguire una finalità specifica ai sensi della citata disposizione soltanto qualora tale imposta sia concepita - quanto alla sua struttura, segnatamente riguardo alla materia imponibile o all'aliquota d'imposta - in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti, nel senso di consentire la realizzazione della finalità specifica invocata, ad esempio, mediante una forte tassazione dei prodotti di cui trattasi al fine di scoraggiarne il consumo (in questi termini, vedi la sentenza 27 febbraio 2014, causa n. C-82/12).

Fatta questa indispensabile premessa, rileva la Commissione che...Né l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione pare concepita, per quanto riguarda la sua struttura, in maniera tale da dissuadere i contribuenti dall'utilizzare tali combustibili o da incoraggiarli ad adottare un comportamento i cui effetti sarebbero meno nocivi per l'ambiente o la salute pubblica rispetto al comportamento che i medesimi contribuenti adotterebbero in assenza dell'imposta in parola.

Sulla base di tali premesse, deve pertanto dichiararsi l'incompatibilità dell'imposta regionale sulla benzina per autotrazione con l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118/Ce." Si evidenzia che l'art. 27 della L.R. Marche n. 19 del 27.12.2007, istitutiva dell'I.R.B.A. regionale, non indicava alcun fine specifico dell'imposta;

che l'art. 1, c. 628, L. 178/2020 ha abrogato, a decorrere dall'1.01.2021, l'I.R.B.A., mediante la soppressione degli artt. 6, c. 1, lett. c), L. 158/90, 17 D.lgs. 398/90, 3, c. 13, L. 549/95, facendo "salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte." Conseguentemente, il successivo comma 629 dispone che le regioni a statuto ordinario provvedono ad adeguare la propria normativa alla intervenuta abrogazione della disciplina nazionale in materia di I.R.B.A., che attribuiva la facoltà alle regioni di istituire detta imposta. L'abrogazione è intervenuta, all'evidenza, in conseguenza della procedura di infrazione 2017/2114 avviata dalla Commissione UE nei confronti dell'Italia per contrasto dell'I.R.B.A. con il diritto europeo, come si legge nelle relazioni del M.E.F. sopra citate e nel Dossier del 20.11.2020 Vol. II del Servizio Studi Parlamentare relativo alla Legge di bilancio 2021, pagg. 23-24 (riferimenti A.C. 2790-bis);

che, ai sensi dell'art. 7 L.R. Marche n. 43 del 24.10.2018, a decorrere dall'1.11.2018, è abrogato l'art. 27 L.R. n. 19 del 27.12.2007 (istitutiva dell'I.R.B.A. regionale). Il secondo comma fa salva l'applicazione delle disposizione di cui all'abrogato art. 27 relativamente ai versamenti dovuti a titolo di I.R.B.A. fino al mese di ottobre 2018, con la relativa scadenza al 30 novembre 2018;

che il comma 4 dell'abrogato art. 27 così disponeva: "L'imposta è versata mensilmente alla Regione, entro il mese successivo a quello di riferimento, su apposito conto corrente postale ovvero mediante bonifico

bancario a favore della tesoreria regionale.” Quanto agli adempimenti dichiarativi, il successivo comma 6 stabiliva che “L’accertamento e la liquidazione dell’imposta è effettuata ai sensi dell’articolo 3, comma 13, della legge 549/1995, sulla base di dichiarazioni annuali presentate, con le modalità stabilite nel decreto ministeriale 30 luglio 1996, dai soggetti obbligati al versamento dell’imposta di cui al comma 3 del presente articolo, entro il 31 gennaio dell’anno successivo a quello cui si riferiscono.”;

che il comma 6-ter dell’abrogato art. 27 sanciva che *“Per la riscossione coattiva, gli interessi e l’indennità di mora, il contenzioso e per quanto non disciplinato dall’articolo 3, comma 13, della legge n. 549/1995, si applicano le disposizioni di cui al d.lgs. 504/1995 ed al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell’articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413).”*. Il successivo comma 7 dettava una norma di chiusura, in base alla quale *“Per quanto non espressamente previsto dal presente articolo, si applicano le disposizioni statali vigenti in materia di imposta regionale sulla benzina per autotrazione.”;*

che tale ultima disposizione richiamava, pertanto, l’art. 3, c. 13, D.lgs. 549/’95, secondo cui *“Per la riscossione coattiva, gli interessi di mora, il contenzioso e per quanto non disciplinato dai commi da 12 a 14 del presente articolo, si applicano le disposizioni vigenti in materia di accisa sugli oli minerali, comprese quelle per la individuazione dell’organo amministrativo competente.”* Le disposizioni vigenti in materia di accisa su oli minerali alle quali la norma di riferisce sono quelle recate dal D.lgs. 504/’95, espressamente richiamato dal riportato comma 6-ter dell’abrogato art. 27;

che l’art. 14, c.2, D.lgs. 504/’95 appena menzionato statuisce che *“Fermo restando quanto previsto dall’articolo 7, comma 1, lettera e), e dall’articolo 10-ter, comma 1, lettera d), il rimborso deve essere richiesto, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento ovvero dalla data in cui il relativo diritto può essere esercitato.”*. Il successivo comma 3 precisa che *“Per i prodotti per i quali è prevista la presentazione di una dichiarazione da parte del soggetto obbligato al pagamento delle accise, il rimborso deve essere richiesto dal predetto soggetto obbligato, a pena di decadenza, entro due anni dalla data di presentazione della dichiarazione ovvero, ove previsto dalla specifica disciplina di settore, all’atto della dichiarazione contenente gli elementi per la determinazione del debito o del credito d’imposta.”;*

che l’art. 21, c. 2, D.lgs. 546/’92, anch’esso richiamato dal riportato comma 6-ter dell’abrogato art. 27, stabilisce che *“Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all’art. 19, comma 1, lettera g) (rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d’imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.”*.

SI OSSERVA

Da quanto precede deriva che, al momento dello svolgimento della presente analisi, giorno 11.11.2021, stante il termine di decadenza di due anni dalla data del pagamento ovvero da quella di presentazione della dichiarazione per l’avanzamento dell’istanza di rimborso, nonché l’intervenuta abrogazione dell’I.R.B.A. Regione Marche a decorrere dall’1.11.2018, risulta spirato il termine finale per la richiesta di rimborso, essendo avvenuto l’ultimo versamento mensile d’imposta, al più tardi, il 30.11.2018.

Alla luce dell’ostacolo tecnico ora esposto, l’ipotesi alternativa di instaurazione di un giudizio civile finalizzato al conseguimento di una tutela risarcitoria dei danni subiti per effetto dell’assoggettamento ad una imposta incompatibile con l’art. 1, par. 2, Dir. Accise 2008/118/CE Consiglio UE esporrebbe il contribuente-attore ad elevatissimo rischio di soccombenza, già in sede di primo grado, per le seguenti ragioni:

1. la domanda giudiziale volta ad ottenere in restituzione le somme versate in virtù di detta imposta illegittima verrebbe qualificata quale, essenzialmente, richiesta di restituzione di indebito oggettivo; ne deriverebbe la declaratoria di improcedibilità per difetto di giurisdizione del giudice ordinario in favore del giudice tributario, atteso che, stando al granitico orientamento giurisprudenziale di legittimità, *“nell'ordinamento tributario italiano vige, per la ripetizione del pagamento indebito, un regime speciale basato sull'istanza di parte, da presentare, a pena di decadenza dal relativo diritto, nel termine previsto dalle singole leggi di imposta, o, in mancanza di queste, dalle norme sul contenzioso tributario, e tale regime impedisce, in linea di principio, l'applicazione della disciplina prevista per l'indebito di diritto comune (n.d.s. ivi inclusa quella relativa al termine prescrizione decennale)...Tali principi sono stati confermati, sulla base delle stesse ragioni, anche per le ipotesi in cui l'incompatibilità del diritto interno con il diritto comunitario sia stata dichiarata con sentenza della Corte di giustizia (cfr. Cass. nn. 4670 e 13087 del 2012). Del resto, è altrettanto consolidato il principio della equiparazione, ai fini che qui interessano, tra tributi dichiarati costituzionalmente illegittimi e tributi dichiarati in contrasto con il diritto comunitario”* (Cass. civ., Sez. Un., Sent. n. 13676/2014; Cass. civ., Ord. n. 11456/2011). *“Non v'è spazio, quindi, per un'azione generale di indebito, che dovrebbe ancora ritenersi consentita accanto alle forme di repetitio specificamente previste dalle leggi sostanziali e processuali tributarie. Tale azione, che non può ammettersi in forza del rapporto di specialità che esiste tra la normativa fiscale...e quella generale prevista dalla disciplina civilistica, risulterebbe comunque assolutamente incompatibile con il sistema di tutela procedimentale o giurisdizionale del contribuente apprestato in coerenza con la finalità pubblicistica del prelievo: comportando il diretto accertamento dell'esistenza o meno dell'obbligazione tributaria, tale azione verrebbe a snaturare l'intero assetto della disciplina dell'imposizione, vanificando le preclusioni, le decadenze e tutti i termini stabiliti dalle leggi...In effetti costituisce punto fermo nella giurisprudenza di questa Corte la qualificazione del processo tributario come giudizio che, pur investendo il rapporto tributario, e non semplicemente l'atto attraverso il quale l'amministrazione formulata la pretesa, è necessariamente intermediato dall'impugnazione dell'atto attraverso il quale l'amministrazione finanziaria formula la pretesa, costituente lo schermo da infrangere necessariamente per giungere alla cognizione del rapporto”* (Cass. civ., Sez. Un., Sent. n. 2786/1989). In altri termini, la Corte di Cassazione ha evidenziato l'autonomia, rispetto alla giurisdizione civile, dell'azione di ripetizione di indebito tributario e la procedimentalizzazione della tutela del diritto alla restituzione dei tributi, anche laddove l'interesse ad agire sia suscitato da una pronuncia di illegittimità della Corte di Giustizia UE per contrasto di una norma interna con il diritto europeo. Pertanto, l'esercizio del diritto al rimborso è subordinato alla tempestiva presentazione di una istanza all'Ufficio fiscale competente. Da tale posizione la Suprema Corte non si è mai discostata negli anni. Del pari inammissibile si rivelerebbe lo spiegamento di un'azione residuale di ingiustificato arricchimento ex art. 2041 c.c., atteso che essa non può sopperire alla intervenuta decadenza o prescrizione della originariamente sussistente azione ordinaria ex art. 2042 c.c. (Cass. civ. Sez. III, Sent. n. 5072/2001; Cass. Sez. Un., Sent. n. 9531/1996).
2. Pur volendo ipotizzare il superamento positivo della fase pregiudiziale di verifica dei presupposti processuali, la decisione di merito si rivelerebbe rovinosa per il contribuente, atteso che, da un lato, il danno lamentato verrebbe ad essere neutralizzato in forza della rivalsa esercitata dal soggetto erogatore (*rectius*, concessionario dell'impianto di distribuzione di carburante) nei confronti del consumatore finale, a mezzo di addebito dell'imposta in scheda carburante, considerato oltretutto che, ai sensi dell'art. 29, c. 2, L. 429/90, *“le imposte di consumo...e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti”*; dall'altro, sarebbe difficilmente dimostrabile un danno, *sub specie* di lucro cessante, conseguente alla perdita di attrattività commerciale dell'offerta di carburante, essendo necessario, a tal fine, che il raffronto tra i volumi d'affari, rispettivamente, antecedenti e successivi all'introduzione dell'imposta, evidenzi un significativo ridimensionamento delle erogazioni e ricorrono, altresì, altri indici rivelatori del nesso eziologico tra l'introduzione dell'imposta e il crollo delle transazioni economiche. Del pari, l'eventuale richiesta risarcitoria avanzata in ragione dello squilibrio del meccanismo della concorrenza con conseguente pregiudizio economico troverebbe arduo supporto, attesa,

evidentemente, l'incidenza dell'imposta sull'attività di tutti gli operatori del settore insediati presso la Regione Marche e dunque la ragionevole insostenibilità, se non in misura estremamente marginale, di una maggiore appetibilità commerciale delle offerte promananti dagli erogatori del servizio posti in regioni limitrofe (previa verifica della istituzione ed entità dell'imposta rispetto ad esse).

Le considerazioni critiche di cui al punto 2 potrebbero essere superate, qualora il contribuente concessionario dell'impianto dimostri (*rectius*, affermi, sempreché non via sia contraria dimostrazione – non presuntiva – da parte dell'Ufficio doganale) che l'I.R.B.A. illegittimamente versata alla Regione non sia stata recuperata, a titolo di rivalsa, nei confronti del consumatore finale (ovvero del soggetto erogatore del servizio, se diverso dal concessionario), mediante addebito esplicito nelle fatture di acquisto. Difatti, se l'art. 18 L. 398/90 stabiliva che *"L'imposta eventualmente istituita è dovuta dal soggetto consumatore della benzina ed è riscossa dal soggetto erogatore che deve versarlo alla regione sulla base dei quantitativi erogati risultanti dal registro di carico e scarico"*, imponendo, dunque, un obbligo di rivalsa sul consumatore finale, tale norma è stata abrogata dall'art. 3, c. 14, D.lgs. 549/95, per effetto dell'introduzione della disciplina di cui al precedente comma 13, il quale nulla più dispone in ordine alla rivalsa; ne consegue che la stessa è transitata da un regime di applicazione obbligatoria ad uno facoltativo. Quanto precede troverebbe conferma anche laddove si ritenesse applicabile, in forza del rinvio operato dall'art. 3, c. 13, D.lgs. 549/95 e dall'art. 27, c. 6-ter, L.R. 19/2007, la disciplina di cui al D.lgs. 504/95 (T.U. Accise), atteso che

"Gli obbligati al pagamento dell'accisa sul gas naturale sono, tra gli altri, i <(...) soggetti che vendono direttamente il prodotto ai consumatori..."

2.1.3. Ai sensi dell'art. 14, *<l'accisa è rimborsata quando risulta indebitamente pagata>*. Il diritto al rimborso dei tributi rilevanti per l'ordinamento comunitario è regolato dalla L. 29 dicembre 1990, n. 428, art. 29, comma 2, il quale stabilisce che: *<I diritti doganali all'importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo, il sovrapprezzo dello zucchero e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti, circostanza che non può essere assunta dagli uffici tributari a mezzo di presunzioni>* (inciso, quest'ultimo, aggiunto a far data dal 04/03/2007).

2.2. Dal combinato disposto delle menzionate disposizioni emerge chiaramente che il titolare, dal lato passivo, dell'obbligazione tributaria di corrispondere l'accisa è, sempre e comunque, il fabbricante ovvero l'intermediario che immette i beni al consumo nel territorio dello Stato. È dunque il fornitore a dover pagare l'imposta; in esito al pagamento, egli può riversarne l'onere mediante rivalsa...

2.2.1. Per altro verso, *<la configurabilità della rivalsa come oggetto di un diritto e non come elemento connaturale ed ineludibile della fisionomia del tributo esclude la configurabilità del rapporto di sostituzione d'imposta e, per conseguenza, l'autonoma rilevanza del sostituito, ossia del consumatore finale>*...

2.2.2. Le superiori conclusioni trovano ulteriore conferma nella giurisprudenza delle Sezioni Unite di questa Corte: è stato, infatti, affermato che *<il rapporto tributario inerente al pagamento dell'imposta si svolge solo tra la Amministrazione finanziaria ed i soggetti che forniscono direttamente il gas metano ai consumatori e ad esso è del tutto estraneo l'utente consumatore>* (Cass. S.U. 25 maggio 2009, n. 11987)...

2.3...quanto al consumatore, l'onere corrispondente all'imposta è su di lui traslato in virtù e nell'ambito di un fenomeno meramente economico...

2.3.1. Come è stato efficacemente rilevato, *<i due rapporti, quello fra fornitore ed amministrazione finanziaria e quello fra fornitore e consumatore, si pongono quindi su due piani diversi: il primo ha rilievo tributario, il secondo civilistico>*...

2.5. Traendo le fila del discorso, può quindi affermarsi, con specifico riferimento alla materia delle accise, che:
1) obbligato al pagamento delle accise nei confronti dell'Amministrazione doganale è unicamente il fornitore;
2) il fornitore può addebitare integralmente le accise pagate al consumatore finale;
3) i rapporti tra fornitore e Amministrazione doganale e fornitore e consumatore finale sono autonomi e non interferiscono tra loro;

4) in ragione della menzionata autonomia, il consumatore finale, anche in caso di addebito del tributo da parte del fornitore, non ha diritto a chiedere direttamente all'Amministrazione finanziaria il rimborso delle accise indebitamente corrisposte;

5) il diritto al rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria spetta unicamente al fornitore;

6) nel caso di addebito delle accise al consumatore finale, quest'ultimo può esercitare l'azione civilistica di ripetizione di indebito direttamente nei confronti del fornitore, salvo chiedere il rimborso anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria allorquando, l'azione esperibile nei confronti del fornitore sia oltremodo gravosa (come accade, ad esempio, nell'ipotesi di fallimento del fornitore)." (Cass. civ., Ord. n. 24799/2020).

Ne discende, pertanto, che in materia di accisa su carburanti, la rivalsa sul consumatore finale rappresenta una mera facoltà, come confermato dall'art. 16, c. 3, T.U.A., secondo cui "i crediti vantati dai soggetti passivi dell'accisa verso i cessionari dei prodotti per i quali i soggetti stessi hanno assolto tale tributo possono essere addebitati a titolo di rivalsa". Laddove non esercitata esplicitamente, dunque, legittimerebbe il concessionario alla presentazione della istanza di rimborso.

STRATEGIA PROSPETTATA

Si è visto che l'art. 1, c. 628, L. 178/2020, nell'abrogare la disciplina I.R.B.A. nazionale fa salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte. Si è, altresì, visto che già l'art. 7 L.R. Marche n. 43 del 24.10.2018, nell'abrogare la normativa istitutiva dell'I.R.B.A. regionale, fa salva l'applicazione delle disposizione di cui all'abrogato art. 27 relativamente ai versamenti dovuti a titolo di I.R.B.A. fino al mese di ottobre 2018, con la relativa scadenza al 30 novembre 2018. La finalità di tali specificazioni è da rinvenirsi, evidentemente, nell'esigenza di contenimento delle istanze di rimborso presentabili in relazione ai versamenti eseguiti ed eseguenti, per la Regione Marche, nel biennio 30.11.2016 – 30.11.2018.

Le disposizioni esaminate, tuttavia, devono essere vagliate alla luce del principio europeo di di effettività, che rinviene il proprio fondamento nell'art. 4, par. 3, T.U.E., in base al quale le norme interne non devono rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti riconosciuti dall'ordinamento giuridico comunitario, il quale impone la leale cooperazione tra l'UE e gli Stati membri, al fine di assicurare l'adempimento degli obblighi posti dalle norme comunitarie.

Secondo l'orientamento della Corte di Giustizia UE, infatti, esposto nella causa Littlewoods Retail Ltd e a. vs. Her Majesty's Commissioners for Revenue and Customs (sentenza 19 luglio 2012, C-591/10), che ha richiamato alcune pronunce precedenti, "il diritto di ottenere il rimborso delle somme riscosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il completamento dei diritti attribuiti agli amministrati dalle disposizione del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte (v., in particolare, sentenze del 9 novembre 1983, San Giorgio, 199/82, Racc. pag. 3595, punto 12, nonché dell'8 marzo 2001, Metallgesellschaft e a., C-397/98 e C-410/98, Racc. pag. 1-1727, punto 84). Gli Stati membri sono quindi tenuti, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione (sentenze del 14 gennaio 1997, Comateb e a., da C-192/95 a C-218/95, Racc. pag. 1-165, punto 20; Metallgesellschaft e a, cit., punto 84; del 2 ottobre 2003, Weber's Wine World e a., C-147/01, Racc. pag. 1-11365, punto 93, nonché del 12 dicembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Racc. pag. 1-11753, punto 202). Si deve, inoltre, ricordare che la Corte ha già avuto modo di affermare che, qualora uno Stato membro abbia prelevato tributi in violazione delle disposizioni del diritto dell'Unione, i singoli hanno diritto al rimborso non solo del tributo indebitamente riscosso, ma altresì degli importi pagati allo Stato o da esso trattenuti in rapporto diretto con tale tributo. Tale rimborso comprende altresì le perdite derivanti dall'indisponibilità di somme di danaro a seguito dell'esigibilità anticipata del tributo (v. sentenze citate supra Metallgesellschaft e a., punti 87-89, nonché Test Claimants in the FII Group Litigation, punto 205)".

Alla luce del richiamato principio di diritto, ben può sostenersi che l'I.R.B.A. sia stata corrisposta in virtù di disposizioni normative interne contrastanti con il diritto europeo, con conseguente legittimazione del

concessionario dell'impianto alla proposizione di istanze di rimborso entro il termine decadenziale di due anni dal giorno del versamento del tributo ovvero dalla data in cui il relativo diritto può essere esercitato ex art. 14, c. 2, D.lgs. 504/95, al cui accoglimento l'Ufficio doganale prima, il giudice tributario in seguito ad eventuale impugnazione del silenzio-rifiuto ovvero rifiuto espresso, dovrebbe pervenire previa disapplicazione della disciplina interna incompatibile, ivi inclusa la clausola di salvezza delle obbligazioni tributarie antecedenti l'abrogazione.

Sul punto si fa presente, come sopra esplicitato, che, ai sensi dell'art. 29, c. 2, L. 428/90, *“le imposte di consumo...e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti, circostanza che non può essere assunta dagli uffici tributari a mezzo di presunzioni.”* e che il successivo comma 4 dispone che *“La domanda di rimborso dei diritti e delle imposte di cui ai commi 2 e 3, quando la relativa spesa ha concorso a formare il reddito d'impresa, deve essere comunicata, a pena di inammissibilità, anche all'ufficio tributario che ha ricevuto la dichiarazione dei redditi dell'esercizio di competenza.”* La riportata normativa, dunque, preclude all'Agenzia doganale di opporre rifiuto alla istanza di rimborso sulla base di presunzioni circa la traslazione dell'onere fiscale sui consumatori finali; difatti, l'art. 19, c. 1, D.l. 688/82, richiamato dal comma 3 del citato articolo 29, è stato dichiarato illegittimo con sentenza n. 332 del 09.07.2002 della Corte Cost. nella parte in cui prevede che sia l'attore in ripetizione a dover provare che il peso economico dell'imposta non è stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti.

Si rammenta che, secondo la Commissione Europea, con riferimento all'I.R.B.A., le condizioni di cui al succitato art. 1, par. 2, della direttiva Accise 2008/118/ CE del Consiglio dell'Unione Europea, non appaiono soddisfatte, in particolare perché non è stato individuato un fine specifico dell'imposta *de qua* che, in coerenza con il disposto della Corte di Giustizia dell'Ue, deve essere individuato nell'esecuzione di attività volte alla *“riduzione dell'impatto ambientale dei combustibili liquidi o a una qualche finalità di salute pubblica riconnessa al consumo di carburante”*. In particolare, secondo la Commissione *“l'Irba non ha finalità specifiche ma unicamente di bilancio, contravvenendo quindi alle norme dell'UE (articolo 1, paragrafo 2, della direttiva sul regime generale delle accise 2008/118/CE del Consiglio). Perciò se l'Italia non si attiverà entro due mesi, la Commissione potrà inviare un parere motivato alle autorità italiane”* (decisione 2017/2114 del 19.07.2018 - procedura infrazione Italia).

Si evidenzia che, al pari dell'I.R.B.A., anche l'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica è stata dichiarata incompatibile con l'ordinamento comunitario e abrogata dal legislatore italiano, stante proprio l'assenza di finalità specifiche attribuite all'imposta. Sulla questione si è pronunciata di recente la Suprema Corte di Cassazione, stabilendo definitivamente l'illegittimità delle addizionali all'accisa sull'energia elettrica previste dall'art. 6 D.l. 511/88, convertito in L. 20/89, per contrasto con il diritto comunitario (articolo 1, par. 2, della direttiva 2008/118/Ce). Difatti, la Corte di Cassazione, *ex multis* Cass. 15198/2019, ha espresso il principio di diritto secondo cui *“l'addizionale provinciale alle accise sull'energia elettrica di cui all'art. 6 del D.L. n. 511 del 1988, nella sua versione, applicabile ratione temporis, successiva alle modifiche introdotte dall'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 26 del 2007, va disapplicata per contrasto con l'art. 1, par. 2, della Direttiva n. 2008/118/CE, per come interpretati dalla Corte di Giustizia della UE rispettivamente con le sentenze 5 marzo 2015, in causa C-553/13, e 25 luglio 2018, in causa C-103/17”*. Anche in detta ipotesi è stata riconosciuta l'incompatibilità della norma istitutiva dell'addizionale provinciale con la Direttiva Europea 2008/112/CE, stante proprio l'assenza della finalità specifica richiesta per introdurre una ulteriore imposta indiretta all'accisa armonizzata già esistente.

Tanto chiarito, in relazione alle analogie tra le imposte addizionali alle accise provinciali di cui al D.l. 511/88 e l'I.R.B.A., si osserva che entrambe sono state dichiarate in contrasto con la normativa comunitaria (l'I.R.B.A., con le sentenze sopra citate della C.T.P. di Torino e della C.T.R. Piemonte e, ancor prima, con la decisione 2017/2114 della Commissione UE) e, conseguentemente, è stata disposta una norma nazionale di abrogazione. Tuttavia, mentre per le imposte addizionali alle accise provinciali di cui al D.l. 511/88, il

Legislatore non ha previsto ulteriori specificazioni e, in particolare, limitazioni alla richiesta di rimborso; viceversa, nell'ipotesi dell'I.R.B.A., sono stati espressamente fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte, di fatto ponendo una limitazione temporale alla restituzione di quanto indebitamente versato sino all'abrogazione. Da ciò si deduce che, mentre nel caso delle imposte addizionali i contribuenti hanno potuto presentare le istanze di rimborso e la giurisprudenza di legittimità ha elaborato un orientamento in relazione alla legittimazione al rimborso, nel caso dell'I.R.B.A. la legittimazione al rimborso è stata inibita dal Legislatore nazionale e regionale.

Premesse le considerazioni che precedono, atteso che la fattispecie oggetto di esame presenta, in data odierna 11.11.2021, l'esaurimento del termine di decadenza di due anni per la presentazione dell'istanza di rimborso, essendo stata l'I.R.B.A. abrogata dalla Regione Marche a decorrere dall'1.11.2018, si prospetta la seguente possibile soluzione.

L'art. 14, c. 2, D.lgs. 504/95, nello stabilire il termine decadenziale biennale per la richiesta di rimborso, individua il *dies a quo*, in luogo della data del versamento, la data in cui il relativo diritto può essere esercitato, qualora, evidentemente, la possibilità giuridica di esercizio si realizzi in un momento successivo.

Come riportato nelle premesse, la Commissione UE, con nota prot. C (2019) 8232 del 27.11.2019, vista l'infondatezza delle argomentazioni difensive dell'Amministrazione Fiscale italiana e l'inottemperanza da parte dell'Italia all'obbligo di adeguamento della normativa nazionale al diritto europeo, ha ribadito la contrarietà dell'I.R.B.A. alla normativa UE, invitando l'Italia a prendere le necessarie disposizioni conformative, pena l'istituzione di un giudizio innanzi alla Corte di Giustizia. Con tale nota, dunque, la Commissione UE ha, in via definitiva, cristallizzato la propria posizione nei confronti dell'Italia, disattendendo le difese dell'Amministrazione nazionale e confermando la contrarietà della normativa italiana all'art. 1, par. 2, Dir. Accise 2008/118/CE Consiglio UE.

La sentenza del Consiglio di Stato n. 2747 del 14 maggio 2012 ha stabilito che i documenti nazionali relativi al pre-contenzioso dell'Unione europea costituiscono solo un segmento interno al procedimento statale volto a fornire gli elementi istruttori alla Commissione UE e non hanno carattere nazionale in senso stretto, ma carattere interamente comunitario. Ne deriva:

- che l'organo competente a conoscere dell'istanza di accesso alla documentazione inerente a tale procedimento è la Commissione UE;
- che l'accesso è disciplinato dal *corpus* normativo composto dall'insieme delle regole dell'UE relative al diritto di accesso, con particolare riferimento al Regolamento CE n. 1049/2001. Il suddetto Regolamento si applica, pertanto, sia ai documenti prodotti dalle istituzioni europee sia ai documenti prodotti dagli Stati membri.

Ne consegue che se lo Stato membro riceve una richiesta di accesso agli atti relativi ad un procedimento pre-contenzioso europeo, esso inviterà il richiedente a rivolgere l'istanza alla Commissione UE o in virtù di quanto previsto dall'art. 5 del Regolamento può provvedere esso stesso a rivolgere l'istanza per conto del richiedente. Nel momento in cui la Commissione riceve la domanda di accesso ad un atto relativo ad un procedimento di pre-contenzioso prodotto da un'Amministrazione nazionale o regionale, a norma dell'articolo 4, paragrafo 5 del suddetto Regolamento, essa consulterà l'Amministrazione da cui proviene il documento. Quest'ultima ha la facoltà di chiedere alla commissione di non divulgare un documento dandone adeguata motivazione sulla base delle eccezioni al diritto di accesso previste dall'articolo 4, paragrafi 1 e 2. Esistono due categorie di eccezioni: le eccezioni assolute (previste dall'articolo 4, paragrafo 1, in base alle quali l'accesso viene rifiutato senza che l'istituzione interessata disponga di un potere discrezionale) e quelle derogabili (previste dall'articolo 4, paragrafo 2, in base alle quali l'istituzione è invece chiamata a valutare se vi sia un interesse preponderante del pubblico di venire a conoscenza del contenuto del documento in questione). Secondo la giurisprudenza della corte di Giustizia dell'UE, i documenti relativi al pre-contenzioso dell'UE sono coperti da quest'ultima categoria di eccezioni. In particolare, sempre secondo la medesima giurisprudenza, la divulgazione dei documenti relativi al pre-contenzioso UE pendenti è, in linea di principio,

suscettibile di arrecare un pregiudizio alla tutela degli obiettivi dell'attività di indagine della Commissione, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, terzo trattino, del Regolamento CE n. 1049/2001. A maggior ragione, questa esigenza di riservatezza rimane anche durante la fase contenziosa della procedura d'infrazione, a norma dell'articolo 4, paragrafo 2, secondo trattino, del suddetto Regolamento. Inoltre è possibile concedere un accesso parziale ad un documento richiesto, ove solo alcune parti del documento stesso siano interessate da una delle eccezioni. Le motivazioni a sostegno del diniego del diritto di accesso ai documenti del pre-contenzioso UE non possono, in linea di principio, valere dopo l'archiviazione del procedimento stesso (informazioni estrapolate da Guida Pratica elaborata dal Dipartimento per le Politiche Europee in giugno 2016).

La documentazione inerente alla procedura di infrazione 2017/2114 del 19.07.2018 non era, pertanto, accessibile al pubblico, se non previa ipotetica istanza di accesso agli atti – dal probabile esito negativo –, essendo la relativa consultazione riservata alle pubbliche amministrazioni.

Del pari, nella Relazione alla proposta di legge n. 233/18 ad iniziativa della Giunta Regione Marche "Assestamento del bilancio di previsione 2018/2020" presentata in data 21.09.2018, a pag. 9, in relazione al progetto dell'art. 7 – abrogazione dell'I.R.B.A. regionale –, confluito poi nella L.R. 43/2018, sotto la voce "motivazione" si legge testualmente "La finalità della norma è quella di ridurre il prelievo fiscale di euro 0,0200 per litro di benzina erogato, a carico del concessionario o titolare dell'autorizzazione dell'impianto di distribuzione di carburante o, per sua delega, della società petrolifera che sia unica fornitrice del suddetto impianto, che si ripercuote in genere sul prezzo finale praticato al consumatore.". Il contribuente concessionario insediato presso la Regione Marche non era posto, pertanto, nelle more ed in seguito alla abrogazione dell'I.R.B.A. regionale avvenuta nell'ottobre del 2018, nella condizione di poter avere cognizione, seppur minima, della situazione di contrasto della normativa interna con il diritto europeo, di contro ampiamente all'attenzione delle Pubbliche Amministrazioni in forza del loro accesso diretto alla documentazione pertinente alla procedura di infrazione 2017/2114. Si evidenzia, invece, l'atteggiamento subdolo del Legislatore regionale, che, nel fornire una motivazione avulsa dal contesto effettivo in cui l'abrogazione è intervenuta, ha contribuito a rendere oscuro il processo di spontanea interpretazione, da parte del contribuente, dell'impianto normativo, che sola avrebbe potuto consentire il riscontro di conformità al diritto europeo, considerata, in particolare, la irriducibile complessità della materia fiscale e sovranazionale.

La Suprema Corte Civ., Sez. VI - 5, nella Ordinanza n. 959 del 16.01.2013, ha così argomentato:

"...Quanto alla giurisprudenza della Sezione tributaria di questa Corte, si deve rilevare che con la sentenza n. 22282 del 26.10.11 - resa in materia rimborso dell'accisa versata in relazione ad olii lubrificanti per effetto del D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 62, comma 1, dichiarato in contrasto con la disciplina comunitaria dalla sentenza della Corte di Giustizia Europea in causa C-437/01 - la Sezione tributaria di questa Corte ha affermato che il termine per esercitare il diritto al rimborso non decorre dalla data del pagamento del tributo ma da quella della decisione della Corte di Giustizia Europea... Secondo la sentenza n. 22282/11, infatti, la questione della individuazione della decorrenza del termine di decadenza per la presentazione della domanda di rimborso andrebbe risolta alla luce dei principi elaborati dalle Sezioni Unite di questa Corte in tema di overruling con la sentenza n. 15144 dell'11 luglio 2011. Con quest'ultima sentenza, come è noto, si è affermato che, ove un overruling (vale a dire un mutamento della propria precedente interpretazione della norma processuale da parte del giudice della nomofilachia, che porti a ritenere esistente, in danno di una parte del giudizio, una decadenza od una preclusione prima escluse) si connoti del carattere dell'imprevedibilità (per aver agito in modo inopinato e repentino sul consolidato orientamento pregresso), deve escludersi l'operatività della preclusione o della decadenza dallo stesso derivante nei confronti della parte che abbia confidato incolpevolmente (e cioè non oltre il momento di oggettiva conoscibilità della pronuncia nomofilattica correttiva, da verificarsi in concreto) nella consolidata precedente interpretazione della regola stessa, la quale, sebbene soltanto sul piano fattuale, aveva comunque creato l'apparenza di una regola conforme alla legge del tempo; con la conseguente necessità, in tale evenienza, di modulare lo strumento processuale tramite il quale realizzare la tutela della parte in correlazione alla peculiarità delle situazioni processuali interessate dall'overruling. Da detti principi la sentenza n. 22282/11 trae la conseguenza che il termine di

decadenza dell'esercizio del diritto al rimborso di somme versate in attuazione di una norma impositiva contrastante con il diritto comunitario decorrerebbe solo dalla data della sentenza della Corte di Giustizia Europea che ha dichiarato l'illegittimità comunitaria della norma interna...

Il Collegio, aderendo sul punto all'impostazione sviluppata nella sentenza n. 13087/12, ritiene che i principi elaborati da questa Corte in materia di overruling, segnatamente con le sentenze delle Sezioni Unite nn. 15144/11 e 24413/11, non si attagliano alle ipotesi in cui una sentenza della Corte di Giustizia Europea dichiara - senza modificare alcun proprio pregresso e consolidato orientamento - il contrasto tra una norma impositiva interna ed una direttiva comunitaria self-executing. Ciò, in primo luogo, perché nella vicenda della declaratoria, da parte della Corte di Giustizia Europea, della illegittimità comunitaria di una norma nazionale difetta il presupposto essenziale dell'overruling, vale a dire un mutamento di giurisprudenza; in secondo luogo, perché l'elaborazione giurisprudenziale in materia di overruling ha ad oggetto soltanto i mutamenti nella interpretazione di norme processuali; in terzo luogo, perché la pronuncia del giudice comunitario che dichiara l'illegittimità di una norma impositiva nazionale non investe la disciplina relativa alle modalità e ai termini di esercizio delle azioni di ripetizione dell'indebito tributario. Tanto premesso, ritiene tuttavia il Collegio che la questione se una norma impositiva vigente nell'ordinamento interno sia idonea, ancorché incompatibile con una direttiva comunitaria self-executing, ad ingenerare nel contribuente un affidamento meritevole di tutela sulla debenza dell'imposta (e, quindi, sulla sussistenza di un ostacolo all'esercizio del diritto al rimborso idoneo ad impedire la decorrenza dei relativi termini di decadenza o di prescrizione) non possa considerarsi chiusa senza che le Sezioni Unite si pronuncino sulla prospettiva, sottesa alla ratio decidendi della sentenza n. 22282/11, che giustifichi una rivisitazione della questione stessa cogliendo nella recente giurisprudenza sull'overruling, pur senza postularne alcuna diretta trasposizione in altri ambiti, l'indice di un processo evolutivo attualmente in corso nell'ordinamento. Il Collegio ritiene, in proposito, di svolgere le seguenti considerazioni. Fino ad oggi la giurisprudenza di questa Corte è stata ferma nel ritenere che i termini di decadenza tutelano e garantiscono il valore della certezza dei rapporti giuridici e quindi, almeno tendenzialmente, operano a prescindere da ogni valutazione circa la responsabilità per inerzia del titolare del diritto il cui esercizio sia sottoposto a termine decadenziale. Su tale principio poggia, infatti, l'orientamento secondo cui il contribuente è sempre tenuto ad attivarsi, entro il termine stabilito dalla legge, per ottenere la restituzione di quanto indebitamente versato all'erario; e la decorrenza del termine non è impedita dalla sussistenza di una legge che, in violazione del diritto comunitario o della Costituzione, imponga il versamento delle somme di cui si chiede la restituzione, giacché le sentenze della Corte Europea che accertano il contrasto fra diritto interno e diritto comunitario hanno una funzione meramente dichiarativa e il creditore non può pretendere che il termine di decadenza (o di prescrizione) decorra dalla loro pronuncia (vedi, per una chiara esposizione di tale posizione, la sentenza della Sezione tributaria n. 17918/04: <In tema di rimborso delle imposte sui redditi, la disciplina dettata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, e segnatamente il termine di decadenza ivi previsto, operano in tutte le ipotesi di inesistenza dell'obbligazione, a prescindere dalle ragioni di fatto e di diritto che vengano dedotte, senza che possa distinguersi fra pagamento erroneo e pagamento avvenuto in contrasto col diritto comunitario, ipotesi cui va equiparata quella di pagamento di tributi in conformità a norme poi dichiarate incostituzionali, mentre è inapplicabile l'ipotesi generale contemplata dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 16, e ora, dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 19 - 21. Ciò in quanto la presenza di uno speciale regime di decadenza per l'indebito tributario previsto dalle singole leggi d'imposta o, in difetto, dalle dette norme sul contenzioso tributario, impedisce l'applicazione dell'ordinario termine prescrizionale di dieci anni stabilito per l'indebito di diritto comune>)...

All'applicazione di questo indirizzo hanno fatto eccezione solo i casi in cui, per effetto della elisione della norma interna antinomica al diritto comunitario, venga a mancare una regola juris immediatamente applicabile alla fattispecie, cosicché il sistema normativo risulti non autosufficiente e, quindi, l'attuazione della disciplina comunitaria presupponga un ulteriore intervento legislativo volto a darle concreta effettività (così come accaduto in tema di compenso dei medici specializzandi, su cui si veda, ad esempio, la sentenza 17 maggio 2011, n. 10816).

Tanto premesso, il Collegio rileva che, tuttavia, la giurisprudenza più recente ha iniziato ad introdurre dei temperamenti al principio della intangibilità dei meccanismi decadenziali, onde rendere tale principio compatibile con la effettività della tutela dei diritti soggettivi.

In particolare, sembra emergere l'esigenza che il meccanismo delle decadenze con cui si tende a garantire la certezza del diritto (e, per quanto concerne la materia tributaria, la stabilità delle previsioni di bilancio degli enti impositori) venga inserito in un quadro armonico che sanzioni le inerzie del titolare di diritti soltanto quando esse siano frutto di trascuratezza, e non quando derivino da forza maggiore o da errore incolpevole; tanto più quando questo errore risulti indotto da soggetti pubblici.

In questa prospettiva la decadenza non si ricollegherebbe esclusivamente al decorso del tempo e non costituirebbe, nel diritto tributario, un mero strumento di consolidazione delle entrate erariali, ma si configurerebbe, almeno in parte, come sanzione dell'inerzia colpevole del contribuente.

Tale ottica innovativa risente, in definitiva, della generalissima tendenza dell'ordinamento a rifuggire da forme di responsabilità (nell'accezione più ampia di questa parola) senza colpa.

Emblematica, al riguardo, è la storica sentenza n. 364/88 della Corte Costituzionale, dichiarativa dell'illegittimità costituzionale dell'art. 5 c.p., nella parte in cui non esclude l'ignoranza inevitabile dall'inescusabilità dell'ignoranza della legge penale.

Ma si consideri anche (in tutt'altro ramo dell'ordinamento, ma nella medesima prospettiva dello sfavore dell'ordinamento per la produzione di effetti giuridici pregiudizievoli scollegati dalla colpa del soggetto nella cui sfera giuridica tali effetti si producono) l'intervento della stessa Corte Costituzionale nel campo delle notificazioni; intervento che trova la propria base concettuale nel principio di autoresponsabilità colposa espresso con l'affermazione, contenuta nella sentenza n. 477 del 2002, che è "palesamente irragionevole, oltre che lesivo del diritto di difesa del notificante, che un effetto di decadenza possa discendere - come nel caso di specie - dal ritardo nel compimento di un'attività riferibile non al medesimo notificante, ma a soggetti diversi (l'ufficiale giudiziario e l'agente postale) e che, perciò, resta del tutto estranea alla sfera di disponibilità del primo". Nello stesso senso - spostando dall'attività del giudice delle leggi a quella del legislatore la rassegna degli indici che consentono di cogliere la linea evolutiva a cui si fa riferimento - può considerarsi l'art. 37 del recente Codice del processo amministrativo, approvato con il decreto legislativo n. 104/10, che precisa ed amplia la portata dell'istituto della rimessione in termini per errore scusabile, già presente nella originaria disciplina del processo amministrativo in forza dell'art. 34 T.U. n. 1054/24, poi ripreso dalla L. n. 1034 del 1971, art. 34. Così come non privo di significato appare, nella prospettiva che si sta cercando di lumeggiare, l'intervento di cui alla L. n. 69 del 2009, art. 45, comma 19, e art. 46, comma 3, che, abrogando l'art. 184 bis c.p.c., e trasferendone il contenuto nel comma aggiunto all'art. 153 c.p.c., ha spostato la disposizione sulla rimessione in termini nel processo civile dal Libro II (Del processo di cognizione) al Libro I (Disposizioni generali) del codice di procedura civile, in tal modo enfatizzandone la valenza di principio generale dell'ordinamento processuale.

Passando poi all'esame della giurisprudenza della Corte di cassazione, appare, innanzi tutto, significativo l'orientamento che - ancor prima della riforma introdotta dalla L. n. 69 del 2009, e dunque quando ancora l'istituto della rimessione in termini era previsto nell'art. 184 bis del codice di rito - tendeva ad espandere la relativa sfera applicativa al di fuori dell'ambito dei poteri processuali interni al giudizio di primo grado, giungendo a ricomprendervi il potere di impugnazione (vedi Cass. 17104/10) e addirittura, in materia tributaria, il potere di impugnazione dell'atto impositivo (così Cass. 3277/12, in cui si precisa che la disposizione dettata dall'art. 184 bis c.p.c., "letta alla luce dei principi costituzionali di tutela delle garanzie difensive e del giusto processo, trova applicazione non solo nel caso di decadenza dai poteri processuali interni al giudizio, ma anche a situazioni esterne al suo svolgimento, quale la decadenza dal diritto di impugnazione (cfr. Cass. nn. 14627, 17704 e 22245 del 2010, 98 del 2011), e questo va inteso in senso lato, comprensivo, quindi, anche del diritto alla proposizione del ricorso avverso atti tributari").

Ma, indubbiamente, nell'economia del ragionamento che si va svolgendo appare centrale proprio l'evoluzione giurisprudenziale sull'overruling; evoluzione che, come già precisato, si condensa nel principio, scolpito in SSUU n. 15144/11, per cui, ove l'overruling si connota del carattere dell'imprevedibilità, deve escludersi l'operatività della preclusione o della decadenza dallo stesso derivante nei confronti della parte che abbia confidato incolpevolmente nella consolidata precedente interpretazione della regola stessa, avendo quest'ultima comunque creato, sebbene soltanto sul piano fattuale, l'apparenza di una regola conforme alla legge del tempo. Su tale argomento questa Corte aveva iniziato, già da prima della sentenza delle Sezioni Unite n. 15144/11 (si veda l'ordinanza interlocutoria della Sezione seconda n. 14627/10) a valorizzare - sul terreno della disciplina processuale - l'affidamento del cittadino nella certezza del diritto, qualificando come scusabile l'errore indotto dalla presenza di orientamenti giurisprudenziali consolidati (e improvvisamente sovvertiti) e conseguentemente ammettendo, in tali ipotesi, la rimessione in termini.

Può anzi sottolinearsi che l'assunto della irretroattività delle interpretazioni giurisprudenziali che modificano repentinamente (in senso restrittivo dei diritti processuali delle parti) consolidati orientamenti pregressi non è stato poggato questa Corte sull'opinione, pur presente in dottrina, che la giurisprudenza rientri tra le fonti del diritto. Al contrario, nella sentenza n. 15144/11 le Sezioni Unite negano espressamente che il mutamento di giurisprudenza possa essere equiparato allo jus superveniens (riaffermando, sulla scorta del disposto dell'art. 101 Cost., che la fonte di produzione del diritto è la legge positiva) e individuano il supporto teorico dell'affermazione della irretroattività dei mutamenti dell'interpretazione delle norme processuali limitativi dei diritti delle parti proprio nella valorizzazione della tutela dell'affidamento del cittadino; giacché, come icasticamente si esprime la suddetta sentenza, sussiste un "non alterabile parallelismo tra legge retroattiva ed interpretazione giurisprudenziale retroattiva, per il profilo dei limiti, alla

retroagibilità della regola, imposti dal principio di ragionevolezza, quali enucleati, al riguardo, da copiosa giurisprudenza della Corte Costituzionale (nn. 118/57; 349/85;

822/88; 233/89; 155/90; 402/93 ex plurimis). E che autorizza a ritenere che ciò che non è consentito alla legge non possa similmente essere consentito alla giurisprudenza. 1 cui mutamenti, quale che ne sia la qualificazione, debbono, al pari delle leggi retroattive, a loro volta rispettare il principio di ragionevolezza, non potendo frustrare l'affidamento ingenerato come, nel cittadino, dalla legge previgente, così, nella parte, da un pregresso indirizzo ermeneutico, in assenza di indici di prevedibilità della correlativa modificazione".

Se, dunque, la norma fondamentale che presidia la regolazione dei rapporti tra legge, giurisprudenza e fattispecie concreta (o, detto altrimenti, tra potere legislativo, potere giudiziario e cittadino) è quella del rispetto dell'affidamento del cittadino (norma derivante, in ultima analisi, dal sistema di valori cristallizzato negli artt. 2 e 3 Cost.) può ritenersi che l'ambito applicativo dei principi elaborati dalla Corte di cassazione in materia di overruling, vale a dire il fenomeno dei mutamenti repentini nell'interpretazione giurisprudenziale di norme processuali, non delimiti in maniera invalicabile la vis expansiva del principio di tutela dell'affidamento del cittadino che tali principi sottendono.

In particolare, quanto alla limitazione del principio di affidamento all'ambito della materia processuale, il Collegio osserva che, se l'incolpevole affidamento nella certezza del diritto può costituire ragione per una rimessione in termini nell'esercizio di poteri processuali (risolvendosi l'overruling, secondo l'efficace metafora usata nell'ordinanza n. 14627/10 di questa Corte, "in un cambiamento delle regole del gioco a partita già iniziata") non si vede ragione per escludere che anche con riferimento all'esercizio di diritti sostanziali - il cui concreto esercizio pure soggiace a determinate "regole del gioco", quali possono considerarsi i termini di decadenza e prescrizione - sia possibile individuare un punto di ragionevole composizione tra le esigenze di tutela dell'affidamento e le esigenze di salvaguardia della stabilità dei rapporti giuridici. Quanto poi alla limitazione del principio di affidamento all'ambito dei mutamenti degli orientamenti giurisprudenziali, il Collegio osserva che, se alla legge si riconosce un ruolo nella formazione del diritto non inferiore (ed anzi, come le riconoscono le Sezioni Unite, superiore) rispetto alla giurisprudenza - tende a sfumare la ragione per cui si dovrebbe ritenere inidonea a far decorrere i termini decadenziali (e dunque, nella sostanza, "scusabile") l'inerzia indotta da un indirizzo giurisprudenziale ed invece non scusabile l'inerzia indotta dalla vigenza di una disposizione di legge (sia pur successivamente dichiarata illegittima dalla Corte di Giustizia Europea); così come, specularmente, tende a sfumare la ragione per cui una sentenza che sovverta precedenti indirizzi giurisprudenziali debba produrre effetti diversi (e più favorevoli alla parte) rispetto a quelli di una sentenza che ponga nel nulla (sia pure attraverso una pronuncia dichiarativa e non costitutiva) una norma di legge. In relazione allo specifico settore tributario, si può poi richiamare, in primo luogo, il principio, scolpito nel primo comma del L. n. 212 del 2010, art. 10, del 27.7.2000 (c.d. Statuto del contribuente), che "i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede"; principio che, come questa Corte ha reiteratamente affermato, costituisce esplicitazione, nella materia tributaria, del generale principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, il quale trova la sua base costituzionale nel principio di eguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge (art. 3 Cost.), è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce un elemento essenziale dello Stato di diritto, del quale limita l'attività legislativa e amministrativa (sentt. 17576/02, 21513/06, 4388/08).

La tendenza verso la valorizzazione dell'incolpevole affidamento del contribuente sulla certezza delle *regulae juris* che derivano dalle norme poste dal legislatore e dall'interpretazione che di tali norme viene fornita dalla giurisprudenza e dalla prassi amministrativa emerge anche nella giurisprudenza della Sezione tributaria di questa Corte.

Si consideri, ad esempio, la sentenza n. 1823/10, seguita dalla sentenza n. 10822/10, ove si rinviene l'affermazione che "in forza del principio costituzionale di socialità dello Stato, l'Amministrazione pubblica e, quindi, anche l'Amministrazione tributaria sono aiutanti del cittadino, in generale, e del contribuente, in particolare, e, nell'adozione dei loro atti autoritativi debbono agevolare l'eventuale esercizio del suo diritto di difesa", e da tale affermazione si trae la conseguenza che il contribuente non incorre nella decadenza del suo diritto all'impugnazione ove l'Amministrazione non abbia adeguatamente ottemperato all'obbligo previsto dalla L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 4, di indicare il termine per l'impugnazione e l'autorità cui è possibile ricorrere (sul principio di leale collaborazione fra Fisco e cittadino cfr. anche la sentenza n. 2937/10)...

l'attenzione che queste pronunce riservano alla concreta possibilità del contribuente di determinare la propria condotta all'interno del quadro normativo in cui egli opera non sembra priva di rilievo per suggerire una evoluzione giurisprudenziale che riconosca alla vigenza di una legge, ancorchè illegittima perchè contrastante con una fonte sovraordinata, una efficacia dissuasiva all'esercizio di diritti (spettanti in base alla fonte sovraordinata) almeno pari alla mancanza di una circolare interpretativa dell'Amministrazione...

Tali considerazioni contengono, in nuce, il fulcro della riflessione che il Collegio ritiene necessaria per risolvere la questione della decorrenza del termine di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso di somme versate in forza di una norma impositiva contrastante con una disposizione comunitaria dotata di effetto diretto nell'ordinamento interno. Si tratta, infatti, di individuare un punto di equilibrio tra l'esigenza di stabilità dei rapporti giuridici e, per contro, la duplice esigenza di garantire, per un verso, il primato della disciplina comunitaria e, per altro verso, l'affidamento del cittadino nell'apparente cogenza (e, dunque, nella legittimità comunitaria) della norma impositiva nazionale...

Nel caso della ripetizione delle somme versate in attuazione di norme impositive comunitariamente illegittime, per contro, vi è piena convergenza tra l'esigenza di rispettare il primato della disciplina comunitaria e l'esigenza di garantire l'affidamento del cittadino nell'apparente cogenza della legge; e tali convergenti esigenze vanno entrambe bilanciate con la contrapposta esigenza, certamente anch'essa meritevole di tutela, di salvaguardare la stabilità dei rapporti esauriti e, in particolare, la certezza delle entrate tributarie degli enti impositori.

In questa prospettiva di bilanciamento tra esigenze divergenti, ci si deve chiedere se l'affidamento del contribuente nella cogenza della norma interna - e negli indirizzi giurisprudenziali e di prassi amministrativa che quell'affidamento abbiano ingenerato o rafforzato:...non possa essere tutelato interpretando la disciplina nazionale sui termini delle domande di rimborso nel senso che, in caso di tributi comunitariamente illegittimi, detti termini decorrano dalla declaratoria di tale illegittimità da parte del giudice comunitario tutte volte in cui sussistano obiettivi elementi di incertezza sulla legittimità comunitaria della norma impositiva nazionale. In tale prospettiva, ai fini della individuazione della decorrenza del termine decadenziale per l'esercizio dell'azione di rimborso, dovrebbe allora essere vagliata non soltanto la natura self-executing della fonte comunitaria incompatibile con la norma impositiva interna (e, quindi, la diretta disapplicabilità di quest'ultima da parte del giudice nazionale), ma anche l'eventuale sussistenza, in capo al contribuente, di un affidamento sulla legittimità comunitaria della norma impositiva interna che risulti incolpevole perché, ad esempio, fondato sugli orientamenti prevalenti nella prassi amministrativa o nella giurisprudenza o nazionale.

Tale prospettiva consentirebbe, come avvertito dalla dottrina che si è occupata della questione, di eliminare la distanza tra il momento in cui sorge la possibilità teorica di esercitare il diritto al rimborso (tradizionalmente ancorato alla data del versamento) ed il momento in cui tale possibilità teorica acquista la connotazione di una iniziativa ragionevolmente esperibile alla luce del quadro normativo vigente; non si può infatti obiettivamente negare che il contribuente teoricamente chiamato all'esercizio dell'azione di rimborso subisca, quanto meno sul piano empirico, la forza dissuasiva della apparente cogenza della norma nazionale, ancorché astrattamente sospettabile di illegittimità comunitaria; soprattutto quando tale illegittimità venga negata dalla amministrazione finanziaria o non sia univocamente riconosciuta dalla giurisprudenza (si veda, per l'evidente assonanza della problematica, il passo della sentenza n. 15144/11 in cui le Sezioni Unite precisano: "se è pur vero che una interpretazione giurisprudenziale reiterata nel tempo che sia poi riconosciuta errata, e quindi contra legem, non può, per la contraddizione che non lo consente, essere considerata la lex temporis, vero è però anche che, sul piano fattuale, quella giurisprudenza ha comunque creato l'apparenza di una regola, ad essa conforme. Per cui, anche per tal profilo, viene in rilievo l'affidamento in quella apparenza riposto dalla parte").

La prospettiva fin qui delineata, peraltro, non solo offrirebbe tutela all'affidamento del contribuente nella certezza dell'ordinamento, ma altresì garantirebbe una maggiore effettività del primato delle fonti comunitarie. Se infatti è indubbio che il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro che non abbia attuato una direttiva, o non l'abbia attuata correttamente, di fissare alle azioni dirette al rimborso dei tributi riscossi in violazione di tale direttiva termini di prescrizione o decadenza decorrenti dalla data di esigibilità dei tributi di cui trattasi, purchè tali termini, per il principio di equivalenza, non siano meno favorevoli per i ricorsi basati sul diritto comunitario che per i ricorsi basati sul diritto interno e, per il principio di effettività, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (vedi tra le tante, le sentenze della Corte di Giustizia Europea 2.12.97 in causa C-I 88/95 e 2.10.03 in causa C- 147/01), deve tuttavia convenirsi con quella dottrina che - evidenziando come le direttive comunitarie impongano agli stati membri un vincolo di risultato (si veda l'art. 249, comma 3, TCE, ora 288 TFUE: "La direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi") - sottolinea come il giudice nazionale, nella interpretazione del diritto interno, debba preferire le opzioni che meglio realizzino, appunto, il risultato al cui conseguimento una direttiva tende.

Ritiene quindi, conclusivamente, il Collegio, che anche nella interpretazione delle norme nazionali relative ai termini di esercizio dell'azione di rimborso dell'indebito tributario (norme dalla cui applicazione dipende il funzionamento dei meccanismi di ripristino della legalità comunitaria violata) sia possibile pervenire ad opzioni tendenzialmente espansive delle possibilità del contribuente di ripetere le somme versate in contrasto col diritto Europeo; soluzioni orientate, per un verso, alla valorizzazione della tutela dell'affidamento dei contribuenti nella certezza dell'ordinamento giuridico e,

per altro verso, alla garanzia della più ampia effettività del diritto comunitario. Dette opzioni potrebbero quindi condurre ad escludere dall'area di operatività dei meccanismi decadenziali impeditivi dell'esercizio delle azioni di rimborso (le quali, nel caso in cui l'illegittimità comunitaria affligga una norma impositiva, costituiscono il mezzo di ripristino ex post della legalità comunitaria violata) le ipotesi di inerzia incolpevole, ossia di inerzia giustificata dall'affidamento del contribuente nella legittimità comunitaria della norma impositiva interna che risulti fondata sulla prassi amministrativa o sugli orientamenti prevalenti nella giurisprudenza nazionale.".

La Cass. civ. Sez. Unite, Sent., n. 13676/2014, pronunciata a seguito dell'ordinanza di rimessione riportata poc'anzi, non ha, tuttavia, condiviso gli assunti ivi argomentati. Nello specifico, ha così statuito:

"2.4. Deve ora esaminarsi il quesito specifico, qui direttamente rilevante, relativo all'individuazione del giorno di decorrenza del termine decadenziale del diritto al rimborso qualora, successivamente al versamento del tributo, intervenga una pronuncia della Corte di giustizia che dichiari la disciplina impositiva nazionale in contrasto con il diritto comunitario.

Anche in tale ipotesi, la giurisprudenza di questa Corte è, in misura assolutamente prevalente (come riconosce la stessa ordinanza di rimessione), nel senso della decorrenza del termine comunque dal giorno successivo al versamento poi rivelatosi indebito.

Già con riferimento al problema della decorrenza del termine decadenziale nel caso di ritardata trasposizione nell'ordinamento interno di direttiva comunitaria (self executing, cioè con contenuto incondizionato e preciso), questa Corte, nell'individuare il dies a quo nel giorno del pagamento, ha avuto occasione di affermare che: a) il principio posto dall'art. 2935 cod. civ., secondo cui la prescrizione <comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere> - il quale è da ritenersi applicabile anche alla decadenza - deve essere inteso con riferimento alla sola possibilità legale, non influenzando sul decorso della prescrizione, salve le eccezioni stabilite dalla legge, l'impossibilità di fatto di agire in cui venga a trovarsi il titolare del diritto (Relazione al codice, p. 1198) (Cass. n. 10231 del 1998, che richiama Cass. n. 9151 del 1991); b) tra gli impedimenti <di fatto> va annoverato anche l'ostacolo all'esercizio di un diritto rappresentato dalla presenza di una norma costituzionalmente illegittima, in quanto chi si ritenga leso da tale limitazione ha il potere di percorrere la via dell'instaurazione di un giudizio e nel corso di tale giudizio richiedere che venga sollevata la relativa questione; se subisce passivamente detto impedimento, non può sfuggire alla conseguenza che il rapporto venga ad esaurirsi; c) a maggior ragione, non può essere ravvisato un impedimento <legale>, come tale idoneo ad incidere sulla decorrenza della prescrizione, nella presenza di una norma di diritto nazionale incompatibile con il diritto comunitario, posto che - mentre l'accertamento della illegittimità costituzionale di una norma è riservato ad un organo diverso dall'autorità giurisdizionale, con la conseguenza che, quando la questione sia sollevata nel corso di un giudizio, esso deve essere sospeso fino a quando la questione non sia decisa (L. 11 marzo 1953, n. 87, art. 23) - il contrasto tra la norma di diritto interno e quella comunitaria può essere rilevato direttamente dal giudice che, sulla base di tale premessa, è tenuto a non darle applicazione, anche quando sia stata emanata in epoca successiva a quella comunitaria (Cass. nn. 10231 del 1998, cit., 7176 del 1999 e succ. conf.; cfr., anche, Cass. n. 18276 del 2004).

Tali principi sono stati confermati, sulla base delle stesse ragioni, anche per le ipotesi in cui l'incompatibilità del diritto interno con il diritto comunitario sia stata dichiarata con sentenza della Corte di giustizia (cfr. Cass. nn. 4670 e 13087 del 2012).

Del resto, è altrettanto consolidato il principio della equiparazione, ai fini che qui interessano, tra tributi dichiarati costituzionalmente illegittimi e tributi dichiarati in contrasto con il diritto comunitario (Cass. nn. 3306 del 2004 e 20863 del 2010).

Ciò anche in considerazione del fatto che la Corte di giustizia ha affermato che l'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione data dalla Corte nell'esercizio della competenza attribuitale dall'art. 267 TFUE chiarisce e precisa, quando ve ne sia bisogno, il significato e la portata di detta norma, quale deve o avrebbe dovuto essere intesa e applicata dal momento della sua entrata in vigore: in altri termini, una sentenza pregiudiziale ha valore non costitutivo bensì puramente dichiarativo, con la conseguenza che i suoi effetti risalgono, in linea di principio, alla data di entrata in vigore della norma interpretata (da ult., sentenza 16 gennaio 2014, C-429/12, cit., punto 30).

3. Deve escludersi che sulla questione in esame possa esplicare effetti diretti la nota pronuncia di questa Corte in tema di overruling (Cass., sez. un., n. 15144 del 2011, cui adde Cass., sez. un., n. 24413 del 2011 e n. 17402 del 2012).

La portata applicativa del principio ivi affermato è stata più volte chiarita dalla giurisprudenza successiva, che queste sezioni unite condividono, secondo la quale, affinché un orientamento del giudice della nomofilachia non sia retroattivo come, invece, dovrebbe essere in forza della natura formalmente dichiarativa degli enunciati giurisprudenziali, ovvero affinché si possa parlare di prospective overruling, devono ricorrere cumulativamente i seguenti presupposti:

che si verta in materia di mutamento della giurisprudenza su di una regola del processo; che tale mutamento sia stato imprevedibile in ragione del carattere lungamente consolidato nel tempo del pregresso indirizzo, tale, cioè, da indurre la parte a un ragionevole affidamento su di esso; che il suddetto overruling comporti un effetto preclusivo del diritto di azione o di difesa della parte (Cass. nn. 28967 del 2011, 6801 e 13087 del 2012, 5962 e 20172 del 2013).

E' sufficiente osservare, in linea generale, che nel caso di pronuncia che dichiara la contrarietà di una norma nazionale al diritto comunitario non si è in presenza di un <mutamento della giurisprudenza>; e, con riferimento alla questione in esame e con argomento ancor più decisivo, va rilevato che la sentenza della Corte di giustizia non solo non è intervenuta (in malam partem, cioè con effetti preclusivi dell'esercizio del diritto) su norme di carattere processuale, ma neanche sulle disposizioni, di natura sostanziale, che qui interessano, relative ai termini (di prescrizione o decadenza) per l'esercizio del diritto alla ripetizione dell'indebito tributario, bensì, con effetto ampliativo, su una norma tributaria che riduceva illegittimamente la portata di un beneficio fiscale.

4.1. Di ciò, come già detto, è consapevole lo stesso Collegio rimettente, il quale, tuttavia, rinviene nella ratio sottesa alla giurisprudenza in tema di overruling (e non solo), ed anche a recenti interventi legislativi (in particolare, all'art. 153 c.p.c., comma 2, in tema di rimessione in termini, introdotto dalla L. n. 69 del 2009), una sempre maggiore valorizzazione della tutela dell'affidamento incolpevole del cittadino nella certezza delle norme vigenti, come interpretate ed applicate: e ne trae l'auspicio che sia fatta salva dall'operatività del meccanismo decadenziale (il cui dies a quo andrebbe fatto coincidere con la declaratoria di illegittimità comunitaria) l'ipotesi della inerzia incolpevole del cittadino contribuente nella legittimità comunitaria della norma impositiva interna.

4.2. La tesi non può essere condivisa.

Deve ribadirsi che costituisce principio immanente in ogni Stato di diritto quello in virtù del quale qualsiasi situazione o rapporto giuridico diviene irretrattabile in presenza di determinati eventi, quali lo spirare di termini di prescrizione o di decadenza, l'intervento di una sentenza passata in giudicato, o altri motivi previsti dalla legge, e ciò a tutela del fondamentale e irrinunciabile principio, di preminente interesse costituzionale, della certezza delle situazioni giuridiche: si tratta della nota categoria dei c.d. rapporti esauriti, la cui definizione spetta solo al legislatore determinare, nel rispetto dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza.

Dalla detta finalità discende che non sono configurabili, contrariamente a quanto ritiene l'ordinanza di rimessione, profili di carattere sanzionatorio nei citati istituti (e in particolare nella decadenza).

Il limite dell'esaurimento del rapporto in ordine alla efficacia retroattiva delle pronunce di illegittimità costituzionale è principio pacifico e non si ravvisano ragioni, sotto questo aspetto, come già detto, per distinguere dette pronunce dalle sentenze, aventi anch'esse efficacia dichiarativa, con le quali la Corte di giustizia afferma l'incompatibilità di una norma nazionale con il diritto comunitario.

La ratio della giurisprudenza sull'overruling, con il valore in essa attribuito all'affidamento incolpevole nel <diritto vivente>, non è trasferibile al caso in esame.

Qui non si è in presenza di un soggetto che, avendo esercitato il proprio diritto nel termine previsto dalla legge, come all'epoca costantemente interpretata, si ritrova ex post decaduto in ragione di un imprevedibile revirement giurisprudenziale che ha, in sostanza, abbreviato il termine, situazione per la quale appariva doveroso, in ossequio al valore superiore del giusto processo e quindi alla garanzia di effettività dei mezzi di azione e di difesa (come chiaramente esposto nella sentenza n. 15144 del 2011), apprestare una tutela che facesse salva la sua posizione, attraverso una sorta di autocorrezione del sistema per via interpretativa.

Nella fattispecie, vi è, invece, una sentenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea che, con effetto retroattivo analogo a quello di una sentenza di illegittimità costituzionale, ha dichiarato in contrasto con una direttiva comunitaria self executing una norma nazionale di agevolazione fiscale, ampliandone la portata soggettiva.

La posizione del soggetto che, in vigenza della norma che lo escludeva dal beneficio, è rimasto inerte fino all'intervento della sentenza (o anche successivamente), così trovandosi in tutto o in parte decaduto dal diritto al rimborso, non è assimilabile, sotto il profilo dell'esigenza di tutela, a quella sopra esposta: pur prescindendo dal fatto che si verte in materia non processuale ed anche a voler ammettere la configurabilità di un affidamento incolpevole nella legittimità (nel caso, comunitaria) della norma vigente, la tutela di una tale situazione deve ritenersi recessiva rispetto al principio della certezza delle situazioni giuridiche (tanto più cogente in materia di entrate tributarie), che riceverebbe un grave vulnus, in ragione della sostanziale protrazione a tempo indeterminato dei rapporti tributari che ne deriverebbe.

Spetta, in definitiva, al solo legislatore, in casi come quello in esame (così come in quello del sopravvenire di una legge retroattiva), la valutazione discrezionale, nel rispetto dei principi costituzionali coinvolti, in ordine all'eventuale introduzione di norme che prevedano termini e modalità di <riapertura> di rapporti esauriti." (a tale pronuncia si sono conformate Cass. Sent. n. 5014/2015, Sent. S.U. n. 4135/2019; Sent. n. 14548/2019; Ord. n. 21979/2020).

CONCLUSIONI

Stante la criticità della posizione del contribuente in rapporto ai termini di decadenza per la richiesta di rimborso, presupposto per la successiva eventuale tutela giudiziale in ragione della incompatibilità del diritto interno in materia di I.R.B.A. al diritto europeo, nonché la particolare complessità delle questioni trattate, si consiglia di inoltrare, entro la data del 27.11.2021, in duplice originale, all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli - Ufficio di Civitanova Marche (competente per la provincia di Macerata), all'Agenzia delle Entrate - Dir. Prov. Macerata (ricevitore delle dichiarazioni dei redditi del concessionario) e all'Ufficio "Servizio Programmazione, Bilancio e Politiche Comunitarie" presso la Regione Marche, ex art. 27, c. 6-ter, L.R. 19/2007, art. 14, cc. 1, 2 e 3, D.lgs. 504/95, art. 3, c. 13, quinto per., L. 549/95, artt. 18, c. 1, e 1, c. 2, lett. b.), D.lgs. 504/95, art. 6, c. 1, D.M.Finanze n. 689 del 12.12.1996, art. 29, c. 4, L. 428/90, apposta istanza di rimborso dell'I.R.B.A. versata dall'1.01.2008 (decorrenza istituzione imposta regionale ex art. 27 L.R. 19/2007) sino al 30.11.2018 (abrogazione imposta regionale ex art. 7 L.R. 43/2018), oltre interessi ex art. 14, c. 5, D.lgs. 504/95. La data ultima di riferimento del 27.11.2021 corrisponde al giorno in cui spira il termine decadenza biennale fatto decorrere dalla nota prot. C (2019) 8232 del 27.11.2019 della Commissione UE.

Tale passaggio si rende cruciale e necessario, altresì, per le seguenti ragioni.

L'art. 27, c. 6-ter, L.R. 19/2007 e l'art. 3, c. 13, L. 549/95 fanno rinvio, per quanto non disposto, al D.lgs. 504/95 (T.U. Accise).

L'art. 1, c. 2, lett. e), g), i) e l), T.U.A. stabilisce che:

"Ai fini del presente testo unico si intende per:

...

e) deposito fiscale: l'impianto in cui vengono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti prodotti sottoposti ad accisa, in regime di sospensione dei diritti di accisa, alle condizioni stabilite dall'Amministrazione finanziaria;

...

g) regime sospensivo: il regime fiscale applicabile alla fabbricazione, alla trasformazione, alla detenzione ed alla circolazione dei prodotti soggetti ad accisa, non vincolati ad una procedura doganale sospensiva o ad un regime doganale sospensivo (n.d.s. procedure speciali previste dal Reg. CEE n. 2913/92), fino al momento dell'esigibilità dell'accisa o del verificarsi di una causa estintiva del debito d'imposta;

...

i) importazione di prodotti sottoposti ad accisa: l'entrata nel territorio della Comunità di prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo non vincolati ad una procedura doganale sospensiva o ad un regime doganale sospensivo, nonché lo svincolo di tali prodotti da una procedura doganale sospensiva o un regime doganale sospensivo;

l) destinatario registrato: la persona fisica o giuridica, diversa dal titolare di deposito fiscale, autorizzata dall'Amministrazione finanziaria a ricevere, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, provenienti da un altro Stato membro o dal territorio dello Stato;".

L'art. 36, cc. 1 e 2, D.P.R. 43/73 (T.U. disp. lgs. in materia doganale) stabilisce che:

"Per le merci soggette a diritti di confine il presupposto dell'obbligazione tributaria è costituito, relativamente alle merci estere, dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale...

Si intendono destinate al consumo entro il territorio doganale le merci estere dichiarate per l'importazione definitiva...; l'obbligazione sorge alla data apposta sulla dichiarazione, in presenza dell'operatore, dal funzionario incaricato dell'accettazione."

L'art. 2 T.U.A. stabilisce che:

"1. Per i prodotti sottoposti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della loro fabbricazione...ovvero della loro importazione.

2. L'accisa è esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato. Si considera immissione in consumo anche:

a) lo svincolo, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa da un regime sospensivo;

...

c) la fabbricazione, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa avvenuta al di fuori di un regime sospensivo;

d) l'importazione, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa, a meno che gli stessi non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, ad un regime sospensivo;

...

4. E' obbligato al pagamento dell'accisa:

a) il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e, in solido, i soggetti che si siano resi garanti del pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta;

b) il destinatario registrato che riceve i prodotti soggetti ad accisa alle condizioni di cui all'articolo 8;

c) relativamente all'importazione di prodotti sottoposti ad accisa, il debitore dell'obbligazione doganale individuato in base alla relativa normativa..."

L'art. 25, cc. 1 e 2, T.U.A. stabilisce che:

"1. Gli esercenti depositi commerciali di prodotti energetici assoggettati ad accisa devono denunciarne l'esercizio all'Ufficio dell'Agenzia delle dogane, competente per territorio, qualunque sia la capacità del deposito.

2. Sono altresì obbligati alla denuncia di cui al comma 1:

...

b) gli esercenti impianti di distribuzione stradale di carburanti;"

L'art. 18, cc. 1 e 2, T.U.A. stabilisce che:

"1. L'amministrazione finanziaria esplica le incombenze necessarie per assicurare la gestione dei tributi di cui al presente testo unico; negli impianti gestiti in regime di deposito fiscale, e presso i destinatari registrati nonché presso gli altri impianti soggetti a denuncia, può applicare agli apparecchi ed ai meccanismi bolli e suggelli ed ordinare, a spese del depositario autorizzato o del destinatario registrato ovvero degli altri soggetti obbligati alla denuncia, l'attuazione delle opere e delle misure necessarie per la tutela degli interessi fiscali, ivi compresa l'installazione di strumenti di misura..

...

2. I funzionari dell'amministrazione finanziaria, muniti della speciale tessera di riconoscimento di cui all'art. 31 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, e gli appartenenti alla Guardia di finanza hanno facoltà di eseguire le indagini e i controlli necessari ai fini dell'accertamento delle violazioni alla disciplina dei tributi di cui al presente testo unico; possono, altresì, accedere liberamente, in qualsiasi momento, nei depositi, negli impianti e nei luoghi nei quali sono fabbricati, trasformati, detenuti od utilizzati prodotti sottoposti ad accisa o dove è custodita documentazione contabile attinente ai suddetti prodotti per eseguirvi verificazioni, riscontri, inventari, ispezioni e ricerche e per esaminare registri e documenti."

L'art. 1, c. 2, T.U.A. stabilisce che:

"2. Ai fini del presente testo unico si intende per:

...

b) Amministrazione finanziaria: gli organi, centrali o periferici, dell'Agenzia delle dogane preposti alla gestione dell'accisa sui prodotti energetici, sull'energia elettrica, sugli alcoli e sulle bevande alcoliche e alla gestione

delle altre imposte indirette di cui al Titolo III, esclusa quella di cui agli articoli 62-bis e 62-ter, o gli organi, centrali o periferici, dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato preposti alla gestione dell'accisa sui tabacchi lavorati e dell'imposta di fabbricazione sui fiammiferi;"

L'art. 2, c. 1, D.P.R. 43/73 stabilisce che:

"Il territorio circoscritto dalla linea doganale costituisce il territorio doganale.". Ai sensi del precedente art. 1, *"Il lido del mare ed i confini con gli altri Stati costituiscono la linea doganale."*

L'art. 8, c. 5, D.P.R. 43/73 stabilisce che:

"Secondo la loro ubicazione, le dogane si distinguono in dogane di confine, dogane di mare, dogane aeroportuali e dogane interne."

L'art. 17, c. 1, D.P.R. 43/73 stabilisce che:

"Sono spazi doganali i locali in cui funziona un servizio di dogana, nonché le aree sulle quali la dogana esercita la vigilanza ed il controllo, a mezzo dei suoi organi diretti o a mezzo della guardia di finanza."

L'art. 34, cc. 1 e 2, D.P.R. 43/73 stabilisce che:

"Si considerano <diritti doganali> tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali.

Fra i diritti doganali costituiscono <diritti di confine>: i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato." Tra le imposte di consumo rientrano quelle individuate dal D.lgs. 504/95 (T.U. Accise), come evidenziato dallo stesso titolo del decreto (*"Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi..."*).

L'art. 35, cc. 1 e 2, D.P.R. 43/73 stabilisce che:

"I diritti di confine sono applicati e riscossi secondo le disposizioni del presente testo unico, della tariffa dei dazi doganali, dei regolamenti comunitari e relative norme di applicazione nonché delle leggi che vi si riferiscono. Gli altri diritti doganali sono applicati e riscossi secondo le norme del presente testo unico, salvo che non sia diversamente disposto dalle leggi che li riguardano."

L'art. 29, c. 1, L. 428/90, rubricato *"Rimborso dei tributi riconosciuti incompatibili con norme comunitarie"*, stabilisce che:

"1. Il termine quinquennale di decadenza previsto dall'articolo 91 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, deve intendersi applicabile a tutte le domande e le azioni esperibili per il rimborso di quanto pagato in relazione ad operazioni doganali. A decorrere dal novantesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore della presente legge, il predetto termine ed il termine di prescrizione previsto dall'articolo 84 dello stesso testo unico sono ridotti a tre anni."

La rubrica della norma appena riportata fa riferimento alla riconosciuta incompatibilità di tributi con norme comunitarie. In considerazione del potere del giudice nazionale di disapplicare il diritto interno ritenuto contrastante con la normativa europea (Cass. Sent. n. 20435/2014; Corte Giustizia UE, Sent. Simmenthal 09.03.1978 C-106/77; Cort. Cost., Sent. n. 170/84), deve ritenersi la norma applicabile anche allorché non sia intervenuta alcuna pronuncia della Corte di Giustizia UE in ordine al contrasto, potendo e dovendo a tal fine provvedervi lo stesso giudice del processo.

L'art. 27, cc. 3, 6, 6-bis, 6-ter e 7, L.R. 19/2007 stabiliva che:

"3. L'imposta è dovuta alla Regione dal concessionario o titolare dell'autorizzazione dell'impianto di distribuzione di carburante o, per sua delega, dalla società petrolifera che sia unica fornitrice del suddetto"

impianto, sulla base dei quantitativi erogati nella regione dagli impianti di distribuzione di carburante che risultano dal registro di carico e scarico di cui all'articolo 25 del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative).

...

6. L'accertamento e la liquidazione dell'imposta è effettuata ai sensi dell'articolo 3, comma 13, della legge 549/1995, sulla base di dichiarazioni annuali presentate, con le modalità stabilite nel decreto ministeriale 30 luglio 1996, dai soggetti obbligati al versamento dell'imposta di cui al comma 3 del presente articolo, entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello cui si riferiscono.

6 bis. Al fine di rafforzare l'attività di controllo e di recupero dell'imposta, gli Uffici dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli effettuano le relative verifiche anche presso gli impianti di distribuzione dei carburanti, da definire con apposito protocollo d'intesa stipulato tra la Regione e la stessa Agenzia. In tal caso e per ogni altra irregolarità, comunque riscontrata, i proventi derivanti dall'irrogazione delle sanzioni amministrative sono di spettanza dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

6 ter. Per la riscossione coattiva, gli interessi e l'indennità di mora, il contenzioso e per quanto non disciplinato dall'articolo 3, comma 13, della legge n. 549/1995, si applicano le disposizioni di cui al d.lgs. 504/1995 ed al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413).

7. Per quanto non espressamente previsto dal presente articolo, si applicano le disposizioni statali vigenti in materia di imposta regionale sulla benzina per autotrazione.".

L'art. 3, c. 13, L. 549/95 stabiliva che:

"L'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 21 dicembre 1990, n. 398, è versata direttamente alla regione dal concessionario dell'impianto di distribuzione di carburante o, per sua delega, dalla società petrolifera che sia unica fornitrice del suddetto impianto, sulla base dei quantitativi erogati in ciascuna regione dagli impianti di distribuzione di carburante che risultano dal registro di carico e scarico di cui all' articolo 3 del decreto-legge 5 maggio 1957, n. 271, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 luglio 1957, n. 474, e successive modificazioni...Gli uffici tecnici di finanza effettuano l'accertamento e la liquidazione dell'imposta regionale sulla base di dichiarazioni annuali presentate, con le modalità stabilite dal Ministero delle finanze, dai soggetti obbligati al versamento dell'imposta, entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello cui si riferiscono, e trasmettono alle regioni i dati relativi alla quantità di benzina erogata nei rispettivi territori. Per la riscossione coattiva, gli interessi di mora, il contenzioso e per quanto non disciplinato dai commi da 12 a 14 del presente articolo, si applicano le disposizioni vigenti in materia di accisa sugli oli minerali, comprese quelle per la individuazione dell'organo amministrativo competente.

Le regioni hanno facoltà di svolgere controlli sui soggetti obbligati al versamento dell'imposta e di accedere ai dati risultanti dalle registrazioni fiscali tenute in base alle norme vigenti, al fine di segnalare eventuali infrazioni o irregolarità all'organo competente per l'accertamento. Ciascuna regione riscuote, contabilizza e da' quietanza delle somme versate, secondo le proprie norme di contabilità."

L'art. 12, c. 2, lett. d), D.lgs. 105/90, recante disposizioni relative all'"Organizzazione centrale e periferica dell'Amministrazione delle dogane e delle imposte indirette e ordinamento del relativo personale, in attuazione della legge 10 ottobre 1989, n. 349", stabilisce che:

"2. Dalle Direzioni compartimentali dipendono i seguenti uffici periferici:

...

d) *gli uffici tecnici di finanza, con competenza sull'intero territorio di una o più province contigue, dai quali possono dipendere sezioni;"*.

La C.T.R. Piemonte, Sez. VI, con la Sentenza n. 53 del 14.01.2020, ha stabilito che:

“Per quanto riguarda l'IRBA, sia per la natura, la gestione condivisa tra Regioni beneficiarie del gettito ed Agenzia delle Dogane portano a ritenere l'imposta <un'accisa sulla benzina>...In breve la tassa regionale sarebbe contraria al diritto dell'UE perché senza finalità specifiche se non di bilancio è tecnicamente una accisa perché la base imponibile resta l'unità di prodotto.”.

Dalla riconnessione della normativa sopra riportata si acquisisce contezza circa la natura di operazioni doganali degli accertamenti, liquidazioni e riscossioni afferenti all'I.R.B.A., in quanto tali soggette alla disciplina di rimborso con termine esteso a tre anni di cui all'art. 29, c. 1, L. 428/90. Ne consegue che, stante per i prodotti per i quali è prevista la presentazione di una dichiarazione da parte del soggetto obbligato al pagamento la decorrenza del termine per la richiesta di rimborso dalla data di presentazione della dichiarazione stessa ex art. 14, c. 3, D.lgs. 504/95, il *dies a quo* del termine triennale previsto dal citato art. 29 si identifica nel giorno in cui è stata presentata la dichiarazione per l'anno 2018 (entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello cui si riferiscono ex art. 27, c. 6, L.R. 19/2007 e art. 3, c. 13, L. 549/95), mentre il *dies ad quem* coincide, al più tardi, con il 31.01.2022. L'istanza di rimborso, da presentarsi, pertanto, entro tale data, avrà ad oggetto gli importi versati a titolo di I.R.B.A. nel corso dell'anno 2018, oltre interessi ex art. 14, c. 5, D.lgs. 504/95. A scopo cautelativo, si consiglia di inoltrare l'istanza entro il 30.11.2021, considerando come giorno iniziale del termine triennale, al più tardi, il 30.11.2018, data ultima per il versamento dell'I.R.B.A. relativa al mese di ottobre 2018 (l'I.R.B.A. regionale è stata abrogata a decorrere dall'1.11.2018).

In sintesi, considerata la duplice strategia prospettata, l'una facente perno sulla nota prot. C (2019) 8232 del 27.11.2019 della Commissione UE (quanto a decorrenza del termine biennale) e sulla sopravvenuta contestazione di compatibilità europea del tributo in questione, l'altra sulla qualificazione dei versamenti I.R.B.A. quali operazioni doganali, in quanto tali soggette al termine decadenziale triennale ex art. 29, c. 1, L. 428/90, si consiglia di inoltrare la istanza descritta in epigrafe alle conclusioni, di modo da comprendere nella richiesta di rimborso tutti i versamenti intervenuti dalla istituzione dell'imposta regionale, nei limiti delle disponibilità documentali, sì da eventualmente ridimensionare gli importi conformemente alla seconda strategia in caso di esito negativo della procedura amministrativa di rimborso e preludio all'impugnazione dinanzi alla Commissione Tributaria. Quanto precede al fine di congelare diritto al rimborso a mezzo di suo esercizio *in extremis* e procurare spazio temporale valutativo in ordine alla opportuna strategia legale da attuare.

Qualora si renda difficoltoso o particolarmente oneroso il reperimento della documentazione, l'istanza potrà essere riferita ai versamenti d'imposta effettuati negli ultimi due anni (2017-2018).

11.11.2021

Dott. Renato Braconi