



PROCURA GENERALE della Corte di cassazione

30 gennaio 2024 – Sezioni Unite Civili

R.G. n. 17935/2016

IL PUBBLICO MINISTERO

Ricorrente: Agenzia delle Entrate

Ricorre contro: Commissione Tributaria Regionale di Palermo, sentenza del 23 novembre 2015, depositata l'11 gennaio 2016, n. 57/30/16

Presidente: dott. Pasquale D'Ascola

Consigliere Relatore: dott. Giacomo Maria Stalla

IL PUBBLICO MINISTERO

letti gli atti e premesso che per l'esposizione del fatto e della vicenda processuale l'Ufficio rinvia al contenuto dei documenti in atti, limitando qui, nel rispetto del principio di sinteticità degli atti di parte di cui all'art. 121 c.p.c., le conclusioni al rilievo dei soli elementi e degli argomenti di diritto che la Procura generale ritiene necessari per formulare le conclusioni, a definizione del procedimento, osserva:

1. Con il primo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 2934, 2937 e 2946 c.c. e dell'art. 2, comma 58, della legge n. 350 del 2003 in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., per non aver la CTR accolto la eccezione di prescrizione tempestivamente dedotta.
2. Con il secondo motivo, in via subordinata, la difesa erariale deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2946 c.c., dell'art. 2, comma 58, della Legge 24 dicembre 2003 n. 350 e dell'art. 11 disp. prel. c.c. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.

3. La disposizione che viene in rilievo è, dunque, l'art. 2, comma 58, della Legge 24-12-2003 n. 350 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004), che così recita: «[n]el quadro delle iniziative volte a definire le pendenze con i contribuenti, e di rimborso delle imposte, l'Agenzia delle entrate provvede alla erogazione delle eccedenze di IRPEF e IRPEG dovute in base alle dichiarazioni dei redditi presentate fino al 30 giugno 1997, senza far valere la eventuale prescrizione del diritto dei contribuenti».
4. L'ordinanza interlocutoria del 24 marzo 2023, n. 8475 segnala che, «alla luce delle argomentazioni poste a base dell'ordinanza n.112/2013 della Corte costituzionale, successiva alla sentenza della Sezioni Unite, alla quale si ricollega l'orientamento giurisprudenziale di legittimità sopra richiamato, sia opportuno, per la rilevanza della questione, idonea a riproporsi in futuri giudizi, un nuovo intervento nomofilattico chiarificatore sulla specifica questione della valenza precettiva o meno dell'art.2, comma 58, della legge 24 dicembre 2003, n.350». In particolare, ricorda detta ordinanza che, fin dai lavori preparatori, la disposizione in esame appare finalizzata a tutelare l'affidamento del contribuente sulla correttezza e tempestività dell'amministrazione tributaria nell'effettuare la restituzione dell'imposta corrisposta in eccedenza e, dunque, oltre i limiti delineati dal principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.
5. Infatti, la previsione, come si evince dai relativi atti parlamentari, è stata approvata nell'ambito del maxi-emendamento n. 2.150, proposto dal Governo all'atto C. 4489 (poi atto S. n. 2512-B), approvato in legge il 23 dicembre 2003 (legge finanziaria n. 350 del 2003). Nel dibattito svoltosi alla Camera, nel corso della seduta del 15 dicembre 2003, veniva in luce che, per mezzo della suddetta previsione, si intendesse dare effettività ai crediti vantati per eccedenza di imposta dai contribuenti, escludendo, nei termini stabiliti, la prescrizione degli stessi, in quanto appariva iniquo che, a fronte del condono fiscale, non si restituissero a molti contribuenti gli importi pagati oltre il dovuto.
6. Questo rilievo apre alla considerazione per cui la disposizione in esame privilegia un aspetto procedurale- processuale, incidendo sulla dinamica dei

rapporti fra le parti più che essere ancorata a una dimensione statica delle situazioni soggettive.

7. In altri termini, muovendosi la disposizione in un ambito differente dal campo di applicazione dell'art. 53 Cost. e, segnatamente, piuttosto, in un'ottica teleologicamente volta a tutelare l'affidamento del contribuente sulla correttezza e tempestività dell'agire dell'amministrazione tributaria nel provvedere alla obbligatoria e inderogabile (si veda l'utilizzo dell'indicativo presente: "provvede") restituzione dell'imposta versata in eccedenza, può richiamarsi, come menzionato nell'ordinanza n. 112 del 2013, l'insegnamento per cui, nella disciplina degli istituti processuali, vige il principio della discrezionalità e insindacabilità delle scelte operate dal legislatore, nel limite della loro non manifesta irragionevolezza (*ex multis*, sentenza, n. 10 del 2013). Pertanto, il naturale fluire del tempo costituisce idoneo elemento di differenziazione delle situazioni soggettive, cosicché non sussiste alcuna ingiustificata disparità di trattamento per il solo fatto che situazioni pur identiche siano soggette a diversa disciplina *ratione temporis* (sentenza n. 273 del 2011; ordinanze n. 31 del 2011, n. 61 del 2010, n. 170 del 2009, n. 212 del 2008).
8. Convince, dunque, la riflessione per cui la disposizione segmenta il profilo del contribuente rispetto all'approccio dell'amministrazione finanziaria tenuta al prescritto adempimento.
9. Così opinando, risulta superata l'obiezione teoretica, che potrebbe implicitamente aver giustificato l'orientamento restrittivo di codesta Suprema Corte, oggetto di richiamo nell'ordinanza *a qua*, per cui tale disposizione "contiene un mero "invito" rivolto agli uffici, non suscettibile di applicazione diretta da parte del giudice", in quanto non si sarebbe affatto in presenza di una eccentrica categoria di diritto di credito imprescrittibile, priva di una base assiologica giustificante siffatta davvero singolare enucleazione categoriale. La modalità generale di estinzione dei diritti per decorso del tempo, rispondente a un basilare principio di civiltà giuridica, infatti, continua a operare da un punto di vista sostanziale in quanto la disposizione si limita esclusivamente a modulare il potere di eccepire la prescrizione da parte dell'Agenzia delle entrate, che, per sottrarsi al

pagamento, non potrebbe opporre in via amministrativa la prescrizione, né giovare di siffatta eccezione in sede processuale.

10. In altri termini, il credito di rimborso, decorso il termine prescrizione di legge, è e rimane, a tutti gli effetti civilistici- sostanziali, un credito ormai prescritto, solo che la divisata disposizione, incidendo sul diritto potestativo - di cui al comb. disp. artt. 2937-2938 c.c. - dell'Agenda delle Entrate di far valere il decorso del tempo, avrebbe un mero effetto sul profilo dinamico- relazionale concernente il rapporto con l'amministrazione finanziaria.
11. Questa prospettiva dà riserva di senso al passaggio motivazionale contenuto nella citata ordinanza n. 112 del 2013 per cui «la norma – priva di carattere retroattivo, in quanto conforma l'agire processuale dell'amministrazione dalla sua entrata in vigore – è espressione delle scelte discrezionali che competono al legislatore nella disciplina degli istituti processuali». Infatti, la disposizione così interpretata somministra, per quanto qui interessa, una norma avente, come detto, una valenza solo procedural-processuale, che si pone, in coerenza di sistema, accanto alla previsione che delinea un obbligo per l'amministrazione di provvedere d'ufficio, anche in assenza di alcun atto sollecitatorio proveniente dal contribuente, al rimborso delle eccedenze di IRPEF e IRPEG dovute in base alle dichiarazioni dei redditi presentate fino al 30 giugno 1997 a essa risultanti.
12. È noto che nell'alternativa lasciata aperta dal testo, e senza decampare da questo, il giudice ha il dovere di seguire quella che consente di armonizzare le due distinte sfere della legalità, la legalità legale e la legalità costituzionale: Cass. Sez. Unite, Ord., 15 giugno 2017, n. 14861, nella consapevolezza che, stante l'irrinunciabile socialità del diritto e il dualismo tra Stato e Repubblica, il diritto vivente è determinato certo dalla legge ma non solo da questa, in quanto la giurisprudenza, l'amministrazione e i singoli individui, con i loro atti giuridicamente rilevanti, influiscono sul diritto vivente, contribuendo a determinarlo: Cass. 25 maggio 2015, n. 10739. E quella qui proposta è una declinazione rispettosa del principio, conseguente alla progressiva valorizzazione del

disposto di cui all'art. 12, primo comma, delle preleggi compiuta dalla giurisprudenza costituzionale (*ex plurimis*, sentenze n. 75 del 2021, n. 221 e n. 141 del 2019, n. 268 e n. 83 del 2017, n. 241 e n. 36 del 2016; ordinanza n. 207 del 2018), per cui: «[l]’obbligo di addivenire ad un’interpretazione conforme alla Costituzione cede il passo all’incidente di legittimità costituzionale ogni qual volta essa sia incompatibile con il disposto letterale della disposizione e si riveli del tutto eccentrica e bizzarra, anche alla luce del contesto normativo ove la disposizione si colloca [...]. L’interpretazione secondo Costituzione è doverosa ed ha un’indubbia priorità su ogni altra [...], ma appartiene pur sempre alla famiglia delle tecniche esegetiche, poste a disposizione del giudice nell’esercizio della funzione giurisdizionale, che hanno carattere dichiarativo. Ove, perciò, sulla base di tali tecniche, non sia possibile trarre dalla disposizione alcuna norma conforme alla Costituzione», il dubbio di costituzionalità non potrà essere risolto in via ermeneutica (sentenza n. 36 del 2016; in precedenza, sentenze n. 1 del 2013 e n. 219 del 2008; si è detto che l’opera di ricostruzione-creazione in sede giurisprudenziale è indispensabile, ma incontra sempre un preciso limite: «il potere interpretativo dei giudici [...] non può spingersi oltre il confine che gli è connaturato, neppure quando ciò accade al fine di orientare l’ordinamento verso i principi costituzionali, perché di fronte a un insuperabile ostacolo che viene dalla lettera della legge, ovvero dal contesto logico-giuridico nel quale essa si inserisce compete solo alla Corte [costituzionale] intervenire»: Relazione, Riunione straordinaria della Corte costituzionale del 21 marzo 2019, 17).

13. Ed allora, per nulla peregrina è la sollecitazione a un supplemento di riflessione proveniente dalla cennata ordinanza interlocutoria, anche tenuto conto che i precedenti più recenti di codesta Corte (al pari della pronuncia n. 11323 del 2016), come pure evidenziato nella memoria del 2 marzo 2023 della parte controricorrente, si limitano a riportare pedissequamente le espressioni utilizzate da codeste Sezioni Unite nella sentenza 7 febbraio 2007, n. 2687, senza confrontarsi *funditus* con l’ordinanza n. 112 del 2013 della Corte costituzionale che, come visto, delinea una portata prettamente processuale alla detta disposizione.

14. Il ricorso va, quindi, rigettato in relazione ai motivi relativi all'efficacia della eccezione di prescrizione.
15. In conclusione, rigettati tali motivi di ricorso, la causa va rimessa alla Sezione semplice per l'esame delle ulteriori censure e per l'adozione dei provvedimenti consequenziali all'esito complessivo del giudizio di Cassazione (tra le tante, Cass. Sez. un., 23 novembre 2021, n. 36209 e n. 36210).

PER QUESTI MOTIVI

l'Ufficio conclude perché codesta On. Corte di cassazione voglia

- Rigettare i primi due motivi di ricorso e rimettere alla Sezione semplice per l'ulteriore prosieguo.

Roma, 27 dicembre 2023

per il Procuratore generale

Fulvio Troncone, sostituto

