



Numero registro generale 17935/2016

Numero sezionale 23/2024

Numero di raccolta generale 12284/2024

Data pubblicazione 07/05/2024

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto:

*IRPEF ILOR

RIMBORSO

Ud.30/01/2024 PU

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- ricorrente -

contro



- controricorrente -

Fatti rilevanti di causa.

§ 1.1 L'Agenzia delle Entrate propone quattro motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale della Sicilia, in riforma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo il silenzio-rifiuto opposto all'istanza 22 maggio 2009 con la quale l'Istituto Regionale per il Credito alla Cooperazione aveva chiesto il rimborso del credito Irpeg risultante dal Mod. 760/87 del 27 maggio 1987 per i redditi prodotti nel 1986 (pari ad euro 2.127.743,04 a titolo di eccedenza d'imposta, e ad euro 2.580.633,33 a titolo di interessi).

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che:

- la fattispecie era regolata dall'art. 2, co. 58 ^, l. 350/2003 (legge finanziaria 2004), secondo cui: *"Nel 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"*;



- questa disposizione, come definitivamente chiarito dalla Corte Costituzionale (ord. n. 112/2013), che l'aveva ritenuta legittima con riferimento agli articoli 3, 97 e 113 co.2[^] Cost., aveva contenuto precettivo, nel senso di configurare un vero e proprio divieto, per l'Agenzia delle Entrate, di far valere l'eventuale prescrizione del diritto del contribuente al rimborso;
- nel merito, il credito Irpeg risultava dal Mod. 760/87 presentato dall'Istituto; esso, inoltre, era stato espressamente riconosciuto dall'Ufficio Distrettuale II.DD. di Palermo.

§ 1.2 Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate lamenta – ex art. 360 co. 1[^] n. 3 cod.proc.civ. – violazione e falsa applicazione degli artt.2934, 2937 e 2946 cod.civ., 2, co.58 l. 350/2003.

Diversamente da quanto sostenuto dalla Commissione Tributaria Regionale (in contrasto con vari precedenti di legittimità che avevano fatto seguito a Cass. SU n. 2687/07), il disposto dell'articolo 2 co. 58 in esame costituiva un mero 'invito' all'amministrazione finanziaria a non far valere la prescrizione, senza comportare alcuna abolizione di quest'ultima (così, Cass. nn. 11943/16, 11323/16, 7706/13, 633/12). Né una diversa conclusione poteva desumersi dalla citata ordinanza della Corte Costituzionale n. 112 del 2013, la quale aveva richiamato l'eccezionalità della norma, riferendola ai rimborsi a favore dei contribuenti che avevano richiesto il condono, fattispecie diversa dalla presente.

Con il secondo, subordinato, motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate deduce – ex art. 360 co. 1[^] n. 3 cod.proc.civ. – violazione e falsa applicazione degli articoli 2946 cod.civ., 2, co. 58 l. 350/2003 ed 11 preleggi. Per non avere la Commissione Tributaria Regionale considerato che al momento dell'entrata in vigore della l. 350/03 il credito in questione, relativo a dichiarazione 1986, era comunque già



estinto per decorso (non interrotto) del termine decennale, non avendo la norma in esame efficacia retroattiva (C.Cost. cit.).

Con il terzo motivo di ricorso si deduce, in via ulteriormente subordinata, violazione dell'articolo 2697 cod.civ., non potendosi ritenere che il contribuente, sul quale gravava l'onere relativo, avesse provato il credito in rimborso mediante la semplice produzione di copia di una dichiarazione fiscale di oltre vent'anni prima, ed in ordine alla quale nessuna documentazione si trovava più in possesso dell'Ufficio.

Con il quarto motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce, in via ancora subordinata, la violazione degli articoli 37, 38 e 44 d.P.R. 602/73. Per avere la Commissione Tributaria Regionale riconosciuto l'automatica spettanza degli interessi e del risarcimento da svalutazione monetaria, nonostante che – *a fortiori* in ambito tributario - il maggior danno di cui all'articolo 1224, secondo comma, cod.civ. dovesse essere provato dal creditore, quantomeno con l'allegazione del maggior saggio medio di rendimento netto dei titoli di Stato di durata annuale rispetto al tasso legale di interesse (Cass.11943/16).

§ 1.3 L'Istituto Regionale per il Credito alla Cooperazione ha depositato controricorso, deducendo che:

- la correttezza dell'interpretazione dell'art. 2 co. 58 l. 350/2003, così come offerta dalla Commissione Tributaria Regionale, non era inficiata da Cass. SU 2687/07 cit., in quanto relativa a diversa fattispecie e contenente, sul punto, un mero *obiter*; rilevanti, nel senso stabilito dalla sentenza impugnata, erano invece i richiami a C.Cost. cit. ed anche a Cass. n. 4786/09;
- l'operatività della prescrizione è per sua natura condizionata alla rituale eccezione in giudizio il che, nell'interpretazione propugnata dalla Agenzia delle Entrate, determinerebbe il pratico svuotamento di significato della disposizione in esame, mediante la inutile riproposizione dell'art. 2937 cod.civ. (rinunzia alla prescrizione);



- il fatto che la norma introducesse, per ragioni di equità, un vero e proprio divieto di eccepire la prescrizione per i rimborsi dei crediti Irpef ed Irpeg rinvenienti da dichiarazioni annuali presentate fino al 30 giugno 1997, si poneva in linea con il principio ex art. 53 Cost., oltre che con quelli di buona fede ed affidamento;
- alla data di entrata in vigore dell'art. 2 co. 58 l. 350/2003 (1[^].1.2004) il termine decennale di prescrizione non era comunque qui ancora decorso, avendo l'Istituto presentato, nel settembre 1994, una prima istanza di rimborso presso l'Ufficio II DD di Palermo;
- la sola emersione del credito in dichiarazione determinava l'obbligo dell'Amministrazione di procedere, d'ufficio, al rimborso, tanto più che, nella specie, la stessa Amministrazione Finanziaria aveva riconosciuto il credito del contribuente (che aveva documentato le ritenute operate in eccesso dalle banche) in un successivo avviso di accertamento;
- inconferente era il motivo di ricorso relativo alla mancata prova di maggior danno ex art. 1224, co. 2[^], cod.civ., non avendo l'Istituto mai chiesto né ottenuto interessi a questo specifico titolo.

§ 1.4 Assegnata la causa a decisione, interveniva l'ordinanza n. 8475/23 con la quale la Sezione Tributaria della Corte rimetteva gli atti alla Prima Presidente per l'eventuale assegnazione della causa alle Sezioni Unite ritenendo opportuno, alla luce dei precedenti sia di SU n.2687/07 sia di C.Cost. ord. 112/2013, *"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"*, vista la rilevanza della questione e la sua idoneità a riproporsi in futuri giudizi.

In particolare, osservano i giudici remittenti che:

- Cass. SU 2687/07 ha affermato il principio per cui: *"qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito*



d'imposta, non trova applicazione, ai fini del rimborso del relativo importo, il termine di decadenza previsto dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, non occorrendo la presentazione di un'apposita istanza, in quanto l'Amministrazione, resa edotta con la dichiarazione dei conteggi effettuati dal contribuente, è posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria"; ciò sull'assunto che *"l'esposizione di un credito d'imposta nella denuncia dei redditi costituisce istanza di rimborso",* così da escludere la decadenza del contribuente ex art. 38 d.P.R. n.602/73;

- le Sezioni Unite, hanno anche ritenuto che l'art. 2 co. 58 l. 350/2003 non incidesse sulla vicenda sottoposta al loro esame, dal momento che *"la disposizione non modifica i termini di prescrizione ordinaria, ma si limita ad invitare l'amministrazione a non 'far valere' tale prescrizione. Dunque il giudice non deve procedere ad una diretta applicazione della norma, spettando all'Amministrazione non proporre in giudizio l'eccezione di prescrizione (forse anche abbandonarla in caso di controversia già in atto)";*
- queste ultime affermazioni, pur non essendo centrali nelle argomentazioni delle Sezioni Unite perché non funzionali alla risoluzione della fattispecie ad esse sottoposta, sono state nondimeno più volte successivamente riprese, senza ulteriori approfondimenti, in varie sentenze della Sezione Tributaria;
- infatti *"molte di esse si limitano a riportare incidentalmente il principio di massima della sentenza delle Sezioni Unite in occasione dell'esame di questioni di diversa natura (ad esempio Cass. n. 2392 del 31 gennaio 2018 e Cass. n.32271 del 2 novembre 2022 che hanno escluso l'applicabilità dell'art.2 l. n.350/2003 al rimborso degli interessi; Cass. n. 34853 del 17 novembre 2021, che ha escluso l'applicabilità dell'art.2 l.n.350/2003 all'Ilor; Cass. n.11323 del 31 maggio 2016, che ha ritenuto inammissibile la questione perché*



nuova; Cass. n.16630 del 4 agosto 2020, che si è pronunciata sulla decadenza dall'istanza di rimborso; Cass. n.11943 del 10 giugno 2016 che ha ritenuto assorbita la questione per la tardività dell'eccezione di prescrizione), mentre altre si uniformano al principio delle Sezioni Unite senza ulteriori motivazioni (Cass. n. 7706 del 27 marzo 2013) o reiterando e facendo proprie le argomentazioni già contenute nella decisione delle Sezioni Unite (Cass. n. 25619 del 31 agosto 2022)";

- nessuna di queste decisioni si è poi confrontata con C.Cost. ord. n. 112/2013 cit. la quale ha ritenuto manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 co. 58 l. 350/2003 in riferimento agli artt. 3, 97 e 113, co. 2[^], Cost., testualmente osservando (anche sulla base dei lavori preparatori della legge finanziaria 2004) che *"con la disposizione in oggetto, si è inteso dare effettività ai crediti vantati per eccedenza di imposta poiché appariva iniquo che, a fronte del condono fiscale, non si restituissero a molti contribuenti gli importi pagati oltre il dovuto"*, sicchè ci si troverebbe di fronte (nel senso della precettività della disposizione) ad una norma che *"è espressione delle scelte discrezionali che competono al legislatore nella disciplina degli istituti processuali con il solo limite della loro non manifesta irragionevolezza"*;
- dall'esordio dell'art.2, comma 58, l. n.350/2003, laddove si legge che la disposizione si inserisce *"nel quadro delle iniziative volte a definire le pendenze con i contribuenti, e di rimborso delle imposte"*, non si può evincere che la norma sia rivolta unicamente ai contribuenti che si siano avvalsi del condono, *"attesa la genericità delle espressioni utilizzate"*;
- la previsione della l. 350/2003 si colloca dopo la revisione legislativa del sistema dei rimborsi, tra l'altro caratterizzata dall'introduzione (d.lgs.241/97) del versamento unitario e della compensazione fra



tributi risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche, sicché *“si spiegherebbe quindi l'esigenza recepita nell'art.2 l. n.350/2003, di definire i rapporti pregressi con riguardo ai rimborsi, emergenti dalle dichiarazioni presentate fino al 30 giugno 1997, che si sarebbero dovuti operare e che non erano stati assolti per carenza di risorse o per mera negligenza”*;

- in definitiva, non sembra potersi escludere che l'art.2 in oggetto, il cui ambito di applicazione è circoscritto alle istanze di rimborso delle eccedenze Irpef ed Irpeg dovute in base alle dichiarazioni dei redditi presentate fino al 30 giugno 1997, *“abbia una portata precettiva, vincolante per l'amministrazione, e contenga una norma di carattere eccezionale, derogatoria della disciplina generale, che, peraltro, ha già superato il vaglio della Corte Costituzionale, in considerazione della ragionevolezza delle finalità perseguite”*.

§ 1.5 Il Procuratore Generale ha concluso in data 9.1.2024 per il rigetto dei primi due motivi di ricorso e la rimessione alla Sezione semplice per la disamina dei motivi ulteriori.

La opportuna revisione del pur consolidato indirizzo di legittimità dovrebbe portare ad affermare la cogenza prescrittiva del disposto in esame, sebbene volto ad operare non sul piano sostanziale (il credito del contribuente è e resta prescritto), ma su quello processuale (della non eccepibilità in giudizio di tale prescrizione). Ciò sulla base di riscontri tratti dalla lettera della legge, dai lavori preparatori (esigenza di equità rispetto ai contribuenti ammessi al condono) e da osservazioni sistematiche (giustificatezza, anche ex art. 53 Cost., di un regime particolare di determinati crediti di rimborso in ragione del tempo trascorso e dell'esigenza di definire le pendenze) fatte proprie anche dalla Corte Costituzionale nella menzionata ordinanza.

Ragioni della decisione.



§ 2.1 L'indirizzo più volte ribadito da questa Corte, puntualmente ricostruito nell'ordinanza di rimessione, ritiene che l'art. 2 co. 58 legge 350/03 debba essere interpretato in senso non precettivo (cioè non di vero e proprio 'obbligo', per l'Agenzia delle Entrate, di non eccepire la prescrizione eventualmente maturata sul credito chiesto a rimborso), ma facoltativo e discrezionale (cioè di semplice 'invito' a non eccepire).

Si tratterebbe quindi di una disposizione volta soltanto a sollecitare e promuovere nell'Agenzia delle Entrate l'osservanza di un comportamento di astensione e rinuncia, e però priva di qualsiasi presidio di effettività o sanzione.

Il giudice, si è sostenuto, non è destinatario neppure indiretto di essa, in modo tale che l'eventuale eccezione di prescrizione cionondimeno opposta dall'Amministrazione in giudizio esplica appieno tutti i suoi ordinari effetti, senza che il giudice possa o debba rilevarne d'ufficio l'inammissibilità e l'inefficacia ai sensi di legge. Inammissibilità o inefficacia che neppure potrebbero essere fondatamente eccepite dalla parte contribuente, in capo alla quale la norma, proprio perché non cogente, non ingenera alcun diritto ma, al più, una semplice e non coercibile aspettativa.

Come osservato dai giudici remittenti, questo indirizzo – ancora da ultimo ribadito da Cass. ord. n. 30768 del 6.11.23 – è andato formandosi in maniera tratteggiata perché puramente recettivo di quanto sul punto affermato da queste stesse Sezioni Unite nella menzionata sentenza n. 2687/07; sentenza che, per prima in sede di legittimità, si è misurata sulla portata della previsione, stabilendo che essa *“non modifica i termini di prescrizione ordinaria, ma si limita ad invitare l'Amministrazione a non 'far valere' tale prescrizione. Dunque il giudice non deve procedere ad una diretta applicazione della norma, spettando all'Amministrazione non proporre in giudizio la eccezione di prescrizione (forse anche abbandonarla in caso di controversia già in atto)”*.



§ 2.2 In questa genesi quell'indirizzo ripone però anche la propria debolezza.

Va infatti considerato che le Sezioni Unite erano state in quel caso investite del governo di una fattispecie non direttamente centrata sulla norma così qualificata, la cui esegesi – quand'anche non definibile come un vero e proprio *obiter dictum* – si poneva comunque a valle e precisazione della risoluzione, questa sì centrale, di un problema tutt'affatto differente.

In quel caso (relativo ad un'istanza di rimborso di un credito Irpeg da una banca esposto nella dichiarazione 1985) l'intervento nomofilattico delle Sezioni Unite era infatti stato richiesto sui seguenti due quesiti (entrambi estranei all'odierno contendere):

- se, nel caso di esposizione dell'eccedenza in dichiarazione, il contribuente fosse comunque tenuto a presentare l'istanza di rimborso nel termine decadenziale di cui all'art. 38 d.P.R. n. 602/73;
- se, sempre nel caso di esposizione del credito in dichiarazione, il termine prescrizione decennale di cui all'art. 2946 cod.civ. decorresse dalla data di presentazione della dichiarazione stessa, ovvero dal momento della scadenza del termine assegnato all'Agenzia delle Entrate per il suo controllo formale e la correlata, eventuale, liquidazione d'ufficio dei rimborsi risultanti (art. 36 bis d.P.R. 600/73).

Le Sezioni Unite risposero ad entrambi gli interrogativi affermando un principio così massimato: *“in tema di imposte sui redditi, qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione un credito d'imposta, non trova applicazione, ai fini del rimborso del relativo importo, il termine di decadenza previsto dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, non occorrendo la presentazione di un'apposita istanza, in quanto l'Amministrazione, resa edotta con la dichiarazione dei conteggi effettuati dal contribuente, è posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria. La relativa azione è pertanto sottoposta all'ordinario termine*



di prescrizione decennale, sulla cui decorrenza non incide né il limite temporale stabilito per il controllo c.d. formale o cartolare delle dichiarazioni e la liquidazione delle somme dovute, ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, né il limite alla proponibilità della relativa eccezione, posto dall'art. 2, comma 58, della legge 24 dicembre 2003, n. 350: la prima disposizione è volta infatti ad imporre un obbligo all'Amministrazione finanziaria, senza stabilire un limite all'esercizio dei diritti del contribuente, mentre la seconda contiene un mero 'invito' rivolto agli uffici, non suscettibile di applicazione diretta da parte del giudice".

L' art. 2 co. 58[^] legge 350/2003 non appariva dunque direttamente rilevante né per risolvere la prima questione (equipollenza ad istanza di rimborso dell'esposizione dell'eccedenza in dichiarazione), del resto oggetto di orientamenti interpretativi all'epoca già ampiamente emersi (Cass.n. 11511/01, n. 11830/02, n. 1790/05, n. 6940/06), né per dirimere il secondo problema (decorrenza della prescrizione), in realtà strettamente consequenziale al primo.

Le Sezioni Unite ritennero tuttavia di dover precisare che sul termine di prescrizione, la cui decorrenza doveva essere così stabilita, non interferiva né la disciplina del controllo formale automatizzato della dichiarazione ex art. 36 bis cit., e nemmeno la disposizione qui in esame, appunto perché concretante un mero invito del legislatore all'Amministrazione, in modo tale che *"il giudice non deve procedere ad una diretta applicazione della norma"*.

§ 2.3 Quale primo elemento di revisione dell'orientamento in tal modo instauratosi, soccorre quanto da queste Sezioni Unite (sent. n. 23051/22) recentemente rimarcato in ordine al fatto che l'interpretazione delle norme tributarie non si sottrae al primato del criterio letterale che, per il suo carattere di oggettività e per il suo naturale obiettivo di ricerca del senso normativo maggiormente



riconoscibile e palese, rappresenta il criterio-cardine nella interpretazione della legge e concorre alla definizione in termini di certezza, determinatezza e tassatività della fattispecie impositiva, fattispecie che l'art. 2 della l. n. 212 del 2000 vuole dichiaratamente sorretta da disposizioni chiare e trasparenti.

Nel caso in esame, l'espressione utilizzata dal legislatore del 2003:

- muove da un verbo declinato al modo indicativo e tempo presente (*"provvede"*), dunque nel senso della puntualità, attualità ed immanenza, non della mera possibilità, del compiersi dell'azione;
- circostanza quest'ultima sia per un fare (erogazione delle eccedenze Irpef ed Irpeg sulle dichiarazioni presentate fino al 30 giugno 1997), sia per un non-fare ad esso funzionalmente correlato (*"senza far valere"* la eventuale prescrizione);
- richiama nell'*incipit* (*"nel quadro delle iniziative volte a definire le pendenze con i contribuenti e di rimborso delle imposte"*) la nozione di *"pendenza"* di un rapporto di debito-credito, alla quale va attribuito il significato tecnico-giuridico evincibile dalla più volte citata sentenza delle Sezioni Unite del 2007, nel senso cioè che la sola esposizione in dichiarazione del credito (vertendosi appunto qui di un credito non da indebito, ma da dichiarazione) è condizione necessaria e sufficiente a stabilire la *'pendenza'* dell'istanza di rimborso.

Un secondo convergente elemento è dato dalla finalità pratica della disposizione, dichiaratamente mirata a *'chiudere'* le pratiche di rimborso Irpef-Irpeg emergenti dalle dichiarazioni fino al giugno 1997, in correlazione sia con la procedura di condono *'tombale'* in essere in forza della legge 289/2002 (in modo tale da quantomeno attutire la discriminazione intercorrente tra i contribuenti a debito, ammessi al beneficio condonistico, e quelli a credito, ammessi al rimborso sulle imposte reddituali pur dopo l'eventuale prescrizione), sia con il fatto che proprio a decorrere dal 1997 diveniva operativo il nuovo regime dei



rimborsi mediante compensazione diretta entro la data di presentazione della dichiarazione successiva, ex art. 17 d.lgs.241 del 9.7.1997.

Dunque non solo la lettera, ma neppure la *ratio legis* consente di individuare in capo all'Amministrazione Finanziaria un potere discrezionale di non-eccezione della prescrizione, tanto più che:

- la norma manca della predeterminazione di qualsivoglia presupposto, criterio o indice ai quali l'opzione del Fisco - di fare o non far valere la prescrizione - dovrebbe conformarsi, così da affidare le sorti del credito al rimborso ad una discrezionalità dell'Amministrazione imprevedibile, diseguale, del tutto priva di argini obiettivi e, per questo solo, a tal punto lata da risultare alla fine irragionevole ed arbitraria;
- nell'ottica della semplice opzione, il ricorso in sé alla fonte di legge appare finanche esorbitante, potendo altrimenti essere sufficiente una direttiva comportamentale e di indirizzo portata da circolari, risoluzioni e norme interne; là dove, nell'ottica dell'obbligatorietà, il ricorso alla legge era invece necessitato dal fatto che, diversamente da qualsiasi altro debitore che può liberamente rinunciare alla prescrizione ex art. 2937 cod.civ., l'Amministrazione Finanziaria non potrebbe evidentemente esimersi, a tutela delle pubbliche entrate e delle risorse erariali, dall'eccepirle se non, appunto, in tal senso comandata dal legislatore;
- evidente è la rilevanza anche costituzionale di tutto questo, entrando in gioco principi-cardine dell'agire amministrativo e, in particolare, della disciplina tributaria, quanto ad uguaglianza, ragionevolezza, legalità, indisponibilità, imparzialità, buon andamento ed efficienza della PA; aspetti tutti che non riguardano soltanto il momento del prelievo, ma che devono presiedere allo svolgimento del rapporto tributario nella sua interezza, compresa l'attuazione del diritto soggettivo al rimborso dell'eccedenza versata e, con essa, il ripristino nel caso concreto della regola di giusta imposizione.



§ 2.4 Nell'aprile 2010 la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, in un giudizio di opposizione proposto da una banca tedesca avverso il diniego di rimborso di un credito Irpeg 1983 (prescritto), ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 co. 58[^] legge 350/2003 con riguardo agli artt. 3, 97 e 113, secondo comma, della Costituzione, anche in relazione agli artt. 3 e 6, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente).

Secondo i giudici territoriali, la disposizione:

- ledeva il principio di uguaglianza fra le parti del processo, vietando solo all'amministrazione finanziaria di esercitare una facoltà prevista in generale dall'ordinamento processuale e, fra i contribuenti, favorendo solo quelli titolari di redditi Irpef e Irpeg fino al 1997;
- incideva (il che non è ammissibile in materia tributaria) ad effetto retroattivo sull'istituto della prescrizione;
- introduceva, in violazione del principio di ragionevolezza e di buon andamento, un *vulnus* all'interesse pubblico, permettendo di riaprire rapporti giuridici di credito anche molto risalenti nel tempo, ed in ordine ai quali l'Amministrazione Finanziaria poteva non essere più in grado di adeguatamente difendersi, così da ritrovarsi esposta anche a richieste simulate e fraudolente.

In quella sede - va notato - la Presidenza del Consiglio dei Ministri dedusse la non fondatezza della questione, non già perché il Fisco fosse libero, a seconda dei casi, di eccepire o non eccepire la prescrizione (così da potersi adeguatamente difendere, ad esempio, appunto a fronte di pretese di rimborso abusive o anche soltanto sospette), ma perché si trattava di norma eccezionale che *"si pone come equo rimedio ai ritardi che si erano accumulati nel rimborso dei crediti di imposta Irpef ed Irpeg nel periodo anteriore al 30 giugno 1997, con ingiusta discriminazione dei contribuenti"*, aggiungendo tra l'altro che *"la norma risponderebbe ai canoni di efficienza e di buona amministrazione"*



stabiliti dall'art. 97 Cost., e la possibilità di frodi o pagamenti indebiti costituirebbe un inconveniente di fatto non rilevante sul piano costituzionale”.

Ebbene, la Corte Costituzionale (ord. 112/2013 cit.) ha ritenuto in parte inammissibili (non essendo la l. 212/00 di rango costituzionale) ed in parte infondati i dubbi di legittimità costituzionale così sollevati. Ciò sulla premessa – concettualmente improntata alla vincolatività e cogenza del precetto devolutole – che le questioni poste dalla Commissione Tributaria Provinciale integrassero in effetti i connotati del dubbio di costituzionalità, dal momento che sulla base *“del tenore letterale della disposizione non è possibile una diversa interpretazione, conforme a Costituzione, che la metta al riparo dal sospetto di illegittimità costituzionale, in quanto essa prevede che l'amministrazione debba provvedere all'erogazione degli indicati crediti d'imposta senza avvalersi della prescrizione”*; tanto che *“l'univoco tenore della norma”*, appunto nel senso che l'Amministrazione *“debba provvedere”* al rimborso senza avvalersi della prescrizione, *“segna il confine in presenza del quale il tentativo interpretativo deve cedere il passo al sindacato di legittimità costituzionale (sentenze n. 78 del 2012, n. 26 del 2010 e n. 219 del 2008).”*

Ciò posto, la Corte Costituzionale ha quindi escluso il paventato contrasto con gli artt. 3, 97 e 113, secondo comma, Cost., sulla base di un ragionamento così riassumibile:

- *“la norma non ha carattere retroattivo, in quanto conforma l'agire processuale dell'amministrazione dalla sua entrata in vigore”*, ed è espressione delle scelte discrezionali che competono al legislatore nella disciplina degli istituti processuali, con il solo limite della loro non manifesta irragionevolezza (con richiamo alla sentenza n. 10 del 2013);
- *“come emerge dal dibattito svoltosi nel corso dell'approvazione della legge finanziaria per il 2004 alla Camera dei Deputati nella seduta del*



15 dicembre 2003, con la disposizione impugnata si è inteso dare effettività ai crediti vantati per eccedenza di imposta poiché appariva iniquo che, a fronte del condono fiscale, non si restituissero a molti contribuenti gli importi pagati oltre il dovuto”; si tratta dunque di una non irragionevole scelta legislativa, “in quanto costituisce una disciplina eccezionale adottata per riequilibrare situazioni di disparità, in ragione di una complessiva situazione di ritardo nell’effettuare le restituzioni”;

- non costituisce fonte di discriminazione costituzionalmente rilevante il fatto che il legislatore abbia delimitato l’ambito di applicazione della norma in base alla tipologia di tributi (Irpef-Irpeg) ed al tempo (dichiarazioni fino al giugno 1997) in quanto *“non è fonte di illegittimità costituzionale il limite alla estensione di norme che, come quella ora in esame, costituiscono deroghe a principi generali”* (con richiamo ad ordinanza n. 49 del 2013, e sentenza n. 131 del 2009), anche considerato che il naturale fluire del tempo costituisce di per sé idoneo elemento di differenziazione di pur identiche situazioni soggettive (con richiamo a sentenza n. 273 del 2011, ordinanze n. 31 del 2011, n. 61 del 2010, n. 170 del 2009 e n. 212 del 2008);
- quanto, infine, alla possibilità di frode ai danni dell’Erario (art. 97 Cost.), potendo mancare dati cartacei o su supporto informatico delle dichiarazioni ultradecennali, *“la censura non può trovare accoglimento, poiché gli inconvenienti di fatto denunciati, non direttamente riconducibili all’applicazione della disposizione censurata, sono irrilevanti ai fini del giudizio di legittimità costituzionale (cfr., ex multis, ordinanza n. 270 del 2012)”*.

Si evince da queste affermazioni del giudice delle leggi, in definitiva, che la norma supera il vaglio di legittimità costituzionale in quanto la si ritenga espressiva di un trattamento di favore necessariamente ed invariabilmente applicato a tutti i contribuenti che si trovino nelle stesse



condizioni da essa dettate (eccedenza Irpef o Irpeg in dichiarazioni presentate entro il 30 giugno 1997).

§ 2.5 Stabilito che l'art. 2 co. 58[^] legge 350/2003 integra un obbligo per l'Amministrazione di non eccepire la prescrizione (o, se si preferisce, un divieto di eccepirarla), consegue che la violazione di questo obbligo, siccome basato su norma imperativa e rivolta al perseguimento di un interesse pubblico, può (deve) essere rilevata anche d'ufficio dal giudice, al quale essa pure si rivolge.

Ciò detto, non può tuttavia al tempo stesso sostenersi che questo obbligo permanga in perpetuo.

Per quanto, come osservato dal Procuratore Generale, non si verta propriamente di norma sulla prescrizione, bensì di norma sul regime della sua opponibilità (in sede amministrativa) ovvero eccepibilità (nel processo), l'aspetto procedurale cede all'evidenza il passo all'effetto sostanziale che naturalmente ne consegue, dato appunto dal fatto che il diritto di credito può dal contribuente essere esercitato, senza tema di eccezione estintiva, pur dopo l'inutile decorso del termine di prescrizione decennale.

In modo tale che attraverso la preclusione all'eccezione e la rinuncia forzosa ad avvantaggiarsi della causa estintiva, si raggiunge il medesimo risultato pratico della imprescrittibilità del credito.

E come ricordato dalla Corte Costituzionale, questo peculiare effetto non ha natura retroattiva, derivando da un contegno processuale di astensione che l'Amministrazione è tenuta ad osservare in epoca successiva all'entrata in vigore della legge, via via che se ne presenti l'occasione.

Resta però che la presenza nell'Ordinamento di posizioni soggettive insensibili al decorso del tempo - pur certamente riscontrabile con riguardo a particolari categorie di diritti soggettivi (come quelli



indisponibili) e di azione dichiaratamente imprescrittibili – non è invece ravvisabile in relazione ai diritti di credito pecuniari.

Materia, questa, nella quale il mancato esercizio del credito per il tempo prescritto dalla legge ne determina senz'altro l'estinzione, e ciò anche se si tratti di crediti scaturenti da diritti primari e di rilevanza costituzionale, come quelli al risarcimento di danni alla persona, anche da reato, o alimentari.

E' pur vero che l'art. 2934 cod.civ. (co. 2[^]) fa salva la possibilità per il legislatore di indicare come non soggetti a prescrizione determinati diritti, e tuttavia non vi sono elementi per ritenere che in tal senso abbia voluto operare la legge del 2003, posto che:

- non vi è dubbio che quello al rimborso di tributi versati in eccesso costituisca un tipico diritto disponibile, che il contribuente può discrezionalmente decidere di esporre in dichiarazione e di far poi valere nei confronti del Fisco, oggi anche a mezzo di compensazione;
- nell'ambito dell'Ordinamento tributario, un credito di rimborso imprescrittibile costituirebbe in effetti un *unicum* confliggente con una disciplina generale del rapporto tributario tutt'altro che indifferente al decorso del tempo, visto il rigido regime prescrizionale e decadenziale - a carico sia dell'Amministrazione sia del contribuente - che lo scandisce in tutto il suo svolgimento;
- a maggior ragione la imprescrittibilità *sine die* del credito al rimborso urterebbe con una *ratio* legislativa chiaramente ispirata ad una situazione che, per quanto non propriamente emergenziale, appariva comunque fin dall'inizio del tutto contingente e circoscritta, in cui si imponeva - anche in storica e sistematica connessione con il condono, il nuovo sistema dei rimborsi per compensazione e la soppressione dell'Irpeg nel 2004 - l'interesse (allora) primario di definire le procedure arretrate di rimborso sulle imposte reddituali fino al 1997 (così i menzionati lavori preparatori).



Sebbene questo particolare aspetto non sia stato devoluto alla Corte Costituzionale, l'affermazione di una assoluta ed illimitata imprescrittibilità del diritto al rimborso (si è detto come a ciò in pratica porterebbe l'estensione a tempo indeterminato del regime procedurale di inopponibilità) non andrebbe a sua volta indenne da dubbi di legittimità costituzionale ex artt. 3 e 97 Cost., sul piano sia della ragionevolezza sia dell'efficienza e del buon andamento dell'Amministrazione, le cui entrate ed esigenze di bilancio troverebbero in questa imprescrittibilità - in eterno - un oggettivo fattore di incertezza.

Da qui l'esigenza di apprestare, secondo un discrimine temporale certo, un'interpretazione conforme della disposizione in esame che preveda la caducazione del divieto e la riespansione della regola generale di normale eccepibilità, ex artt. 2934 segg. cod.civ., una volta decorso un decennio dalla sua entrata in vigore, arco temporale corrispondente all'intero decorso di un nuovo termine prescrizioneale.

Tutti gli elementi interpretativi finora indicati depongono infatti nel senso che il legislatore del 2003 abbia avuto a mente - stante la indicata finalità della disposizione - l'ineccepibilità tanto della prescrizione già maturatasi alla data di entrata in vigore della legge, quanto di quella in questo momento in fase di decorrenza (avendo la legge esteso il regime di favore anche a dichiarazioni, fino al giugno '97, in ordine alle quali a tale data il termine decennale non poteva essersi ancora compiuto); ma non anche di quella - del tutto avulsa dalla contingenza e dalla eccezionalità di cui si è detto, e quindi oggettivamente eccedente la *ratio legis* - maturatasi *ex novo* e per intero dopo questo momento.

Va in definitiva affermato che: *"l'art. 2 co. 58^ legge 350/2003 pone a carico dell'Amministrazione Finanziaria un vero e proprio obbligo di non far valere la prescrizione del diritto del contribuente al rimborso*



delle eccedenze Irpef ed Irpeg sulle dichiarazioni presentate fino al 30 giugno 1997; questo obbligo, la cui violazione è rilevabile anche d'ufficio dal giudice, viene a cessare dopo un decennio, pari al decorso di un nuovo termine prescrizione, dall'entrata in vigore (1^a gennaio 2004) della legge stessa".

§ 3.1 Quanto finora osservato porta a rigettare i primi due motivi di ricorso dell'Agencia delle Entrate.

Il primo motivo si basa sulla riaffermazione nella specie dell'indirizzo interpretativo di legittimità che, per quanto consolidato, si è visto non resistere alle plurime obiezioni sollevate con l'ordinanza di rimessione. Mentre risulta dirimente che l'istanza di rimborso sia stata qui proposta dall'Istituto il 22 maggio 2009, e quindi - con effetto interruttivo - prima dello spirare del decennio dall'entrata in vigore della l. 350/03.

Il secondo motivo, di natura subordinata, si fonda invece sul fatto che il credito di rimborso in questione si sarebbe estinto per prescrizione decennale ancor prima dell'entrata in vigore di questa legge.

Senonchè, pur volendo superare il profilo di inammissibilità della doglianza per genericità ed indeterminatezza - non prendendo essa posizione alcuna avverso la deduzione dell'Istituto secondo cui questo primo decennio di prescrizione sarebbe stato invece efficacemente interrotto da una pregressa istanza di rimborso a protocollo Ufficio IIDD di Palermo n. 6065 del 30.9.1994 - risulta decisivo che un'eventuale prescrizione *ante legem* non avrebbe di per sé mutato i termini del problema, restando l'Amministrazione Finanziaria comunque tenuta - anche in questa evenienza, certo come detto rientrando nella previsione di legge - a non far valere l'avvenuta estinzione.

§ 3.2 Senz'altro inammissibile è invece il terzo motivo di ricorso.

Non è inutile premettere il costante orientamento di legittimità (tra le ultime, Cass. Sez. Trib. n. 32505/23) secondo cui il ricorrente per cassazione non può rimettere in discussione,



contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità in quanto, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, *"ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione del giudice di merito, a cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra esse, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione"*.

Ed a ciò si deve aggiungere, perché anche di questo la ricorrente si duole, che in sede di legittimità, la violazione dell'art. 2697 c.c. (tra le molte, Cass.Sez.III, n. 26769/18) *"si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella su cui esso avrebbe dovuto gravare secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni"*.

Ebbene, nella specificità del caso, la Commissione Tributaria Regionale non ha affatto sovvertito la regola generale di ripartizione dell'onere della prova, esattamente assumendo che, vertendosi di istanza di rimborso, tale prova dovesse qui gravare sull'Istituto.

Ciò posto, essa ha poi motivatamente reputato che la prova fosse stata dal contribuente fornita, in ragione (sent. pag. 12):

- della copia della dichiarazione dei redditi per l'anno 1986 e della relativa lettera RR di trasmissione all'Ufficio Distrettuale IIDD di Palermo;
- dell'esame del Modello 760/87 e, in particolare, della Sez.2 del Mod.760M, attestante un reddito imponibile di lire 46.626.398.000, un'imposta di lire 8.392.752.000 e ritenute d'acconto subite per lire



12.512.637.000, con conseguente saldo a credito del contribuente (Rigo 39) di lire 4.119.885.000 (pari ad euro 2.127.743,04);

- del contegno dell'Agencia delle Entrate la quale - in sede processuale - non aveva eccepito l'omessa presentazione della dichiarazione in questione, né ne aveva espressamente disconosciuto, ex art. 2719 cod.civ., la conformità della copia prodotta all'originale, e - in sede amministrativa - aveva "*espressamente riconosciuto* (il credito Irpeg) *nell'avviso di accertamento n. 70068/92 emesso dall'Ufficio Distrettuale IIDD di Palermo l'11.12.1992, proprio in relazione alla dichiarazione dei redditi presentata dall'IRCAC per il periodo di imposta 1986*" affermazione, quest'ultima, in nessun modo contrastata dall'Agencia delle Entrate.

E' dunque palese come, nella presente sede di legittimità, non vi possa essere spazio alcuno per una delibazione probatoria e per una ricostruzione dei fatti di causa differenti ed alternative rispetto a quelle così operate dal giudice del merito.

§ 3.3 Venendo al quarto ed ultimo motivo di ricorso, se ne ravvisa parimenti l'inammissibilità.

Va, anche in proposito, premesso il pacifico assunto secondo cui l'onere della indicazione specifica dei motivi di impugnazione, imposto a pena di inammissibilità del ricorso per cassazione dall'art. 366, comma 1, n. 4 c.p.c., qualunque sia il tipo di errore ("*in procedendo*" o "*in iudicando*") per cui è proposto, non può essere assolto "*per relationem*" con il generico rinvio ad atti del giudizio di appello, senza la esplicazione del loro contenuto, essendovi il preciso onere di indicare, in modo puntuale, gli atti processuali ed i documenti sui quali il ricorso si fonda, nonché le circostanze di fatto che potevano condurre, se adeguatamente considerate, ad una diversa decisione; deve infatti il ricorso medesimo contenere, in sé, tutti gli elementi che diano al giudice di legittimità la possibilità di provvedere al diretto controllo della



decisività dei punti controversi e della correttezza e sufficienza della motivazione della decisione impugnata (tra le moltissime: Cass.Sez.Trib. n. 342/21).

Ciò posto, il motivo che viene qui in considerazione è del tutto scollegato dalla realtà sostanziale e processuale della fattispecie, perché con esso si lamenta apoditticamente il fatto che sarebbero stati illegittimamente riconosciuti a credito dell'Istituto, "*in via automatica*", anche interessi a titolo di risarcimento del maggior danno ex art. 1224 cod.civ., nonostante che quest'ultimo non fosse stato provato dal creditore. La doglianza (ricorso, pag.16) si esaurisce poi nella trascrizione di una massima giurisprudenziale nel senso voluto (Cass.n. 11943/16).

Contrariamente all'assunto, non risulta da alcunchè – e ciò doveva essere necessariamente specificato, ex art. 366 cit., vuoi nella rievocazione in ricorso dei fatti di causa, vuoi nella formulazione di una censura non astratta ma calibrata sulla decisione impugnata, vuoi ancora nella indicazione degli atti processuali a tal fine rilevanti – che l'ammontare riconosciuto in rimborso fosse comprensivo anche del maggior danno ex art. 1224 cod.civ. .

Non è quindi questione se il contribuente avesse in giudizio provato, oppure no, questo diritto (unico aspetto sviluppato nel motivo) ma, a monte, se l'avesse davvero dedotto nell'istanza di rimborso prima e nel giudizio poi (circostanze entrambe contestate dal controricorrente).

E la ricorrente neppure esplicita da quali elementi si dovrebbe trarre argomento per ritenere che il maggior danno sia stato comunque in effetti riconosciuto dalla Commissione Tributaria Regionale, atteso che di ciò non vi è traccia alcuna né nel dispositivo della sentenza impugnata, il quale si limita a riconoscere il credito "*oltre interessi*", né nella motivazione, dove si fa semplice richiamo (sent.pag.2) ad una domanda di "*interessi fino al soddisfo*".



L'indeterminatezza del motivo in esame appare poi tanto più eclatante se si rapporti la doglianza alla specificità e tassatività che invece presiede al regime degli interessi spettanti sui rimborsi tributari (v. art. 44 d.P.R. n. 602/73); regime di natura legale e speciale che, in assenza di altre dovute ed indispensabili indicazioni, deve ritenersi essere stato applicato anche nel caso, ad esclusione quindi del maggior danno.

E di ciò si trae comunque definitiva conferma dal ricorso introduttivo dell'Istituto avanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Palermo, recante la domanda di riconoscimento degli interessi *"nella misura prevista dalla legge"*, e sulla base di un conteggio (ivi, pagg.2-3) appunto applicativo dei tassi legali semestrali tempo per tempo vigenti a far data dal 1988, primo semestre successivo alla dichiarazione.

§ 4. Le spese del presente giudizio vengono compensate, risentendo la decisione del superamento di un pregresso orientamento favorevole all'Amministrazione Finanziaria.

P.Q.M.

La Corte

- rigetta il ricorso;
- compensa le spese.

Così deciso nella camera di consiglio delle Sezioni Unite civili, riunitasi in data 30 gennaio 2024.

Il Consigliere est.

Giacomo M.Stalla

Il Presidente Aggiunto

Pasquale D'Ascola

