



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ANDREINA GIUDICEPIETRO	Presidente
MARIA CLARA SALI	Consigliere
GIANLUCA BORDON	Consigliere
DANILO CHIECA	Consigliere-Relatore
ROSANNA ANGARANO	Consigliere

Oggetto:

IRPEG	
DINIEGO	DI
RIMBORSO	

CC 1° luglio 2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25421/2020 R.G., proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa *ope legis* dall'Avvocatura Generale dello Stato;

-ricorrente-

contro

██████████ S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, in persona del liquidatore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avv. ██████████;

-controricorrente-

██████████ ██████████ ██████████ ██████████ ██████████ ██████████
██████████ ██████████ ██████████ ██████████ ██████████ e ██████████
██████████ nella qualità di ex soci della ██████████ S.R.L. IN LIQUIDAZIONE,
cancellata dal registro delle imprese in data 2 febbraio 2021, e i primi tre
anche in quella di eredi dell'altro ex socio ██████████ nelle more
deceduto, tutti quanti rappresentati e difesi dall'avv. ██████████;

-intervenienti ex art. 110 c.p.c.-

avverso la SENTENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA
REGIONALE DEL LAZIO n. 1785/2020 depositata il 22 giugno 2020 e
notificata il giorno successivo;



udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 1° luglio 2026
dal Consigliere Danilo Chieca;

FATTI DI CAUSA

1. La [REDACTED] s.r.l., mediante l'indicazione dei corrispondenti crediti nei modelli 760 presentati all'Amministrazione Finanziaria, chiedeva il rimborso della maggior IRPEG versata per gli anni 1991, 1993 e 1994.

2. Essendo la sua richiesta rimasta priva di riscontro, in data 19 maggio 2016 la predetta società, nel frattempo posta in liquidazione, inoltrava istanza di sollecito alla Direzione Provinciale II di Roma dell'Agenzia delle Entrate.

3. Formatosi il silenzio-rifiuto, la contribuente impugnava il diniego tacito opposto dall'Ufficio dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Roma, la quale, accogliendo il suo ricorso, riconosceva spettante il diritto il rimborso per tutte e tre le annualità.

4. La pronuncia di primo grado veniva successivamente confermata dalla Commissione Tributaria Regionale (CTR) del Lazio, che con sentenza n. 1785/2020 del 22 giugno 2020 rigettava l'appello erariale.

5. Contro questa sentenza, notificata il 23 giugno 2020, l'Agenzia delle Entrate ha proposto tempestivo ricorso per cassazione affidato a un unico motivo.

6. La [REDACTED] s.r.l. in liquidazione ha resistito con controricorso.

7. Con atto notificato alla controparte in data 11 giugno 2021 sono intervenuti nel processo [REDACTED]
[REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]
e [REDACTED] [REDACTED] nella qualità di ex soci della [REDACTED] s.r.l. in liquidazione, cancellata dal registro delle imprese in data 2 febbraio 2021, facendo proprie le conclusioni rassegnate dalla società estinta.

8. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.



9. Gli intervenienti hanno depositato memoria illustrativa, nella quale [REDACTED] e [REDACTED] hanno dato atto del sopravvenuto decesso di [REDACTED] manifestando la volontà di proseguire il giudizio anche nella qualità di eredi del sunnominato.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. *In limine litis* va rilevata l'ammissibilità dell'intervento spiegato da [REDACTED] ed [REDACTED] nella qualità di ex soci e successori universali della [REDACTED] s.r.l. in liquidazione, cancellata dal registro delle imprese in data 2 febbraio 2021 (sull'argomento si vedano Cass. Sez. U. nn. 6070-6071-6072/2013, nonché Cass. n. 1354/2026).

Per consolidata giurisprudenza di questa Corte, poiché l'applicazione della disciplina di cui all'art. 110 c.p.c. non è espressamente esclusa per il giudizio di legittimità, né appare incompatibile con le forme proprie dello stesso, il soggetto che intenda proseguire il procedimento di cassazione nella veste di successore a titolo universale di una delle parti già costituite deve allegare e documentare tale sua qualità, avvalendosi delle produzioni consentite dall'art. 372 c.p.c., attraverso un atto, avente la natura sostanziale di un intervento, che deve essere notificato alla controparte, al fine di assicurarle il contraddittorio sulla sopravvenuta innovazione soggettiva consistente nella sostituzione della legittimazione della parte originaria (cfr. Cass. Sez. U. n. 9692/2013, Cass. n. 19172/2019, Cass. n. 8973/2020, Cass. n. 19703/2024).

Tali incombenti sono stati puntualmente osservati nel caso di specie, avendo i predetti [REDACTED] ed [REDACTED] (quest'ultimo nel frattempo deceduto) notificato l'atto di intervento all'Agenzia delle Entrate e documentato la propria qualità di ex



soci della ██████████ s.r.l. in liquidazione mediante il deposito di apposita visura camerale.

Va, peraltro, notato che alla data della presente decisione - rilevante ai fini della verifica della sussistenza della legittimazione delle parti, costituente una condizione dell'azione (cfr. Cass. n. 10443/2002, Cass. n. 26769/2014, Cass. n. 5321/2016, Cass. n. 7709/2026) - è interamente decorso il termine quinquennale di operatività della *fictio iuris* di permanenza in vita della società cancellata dal registro delle imprese, sancita ai soli fini fiscali dall'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175 del 2014.

1.1 Tanto premesso, con l'unico motivo di ricorso è denunciata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la nullità dell'impugnata sentenza per violazione dell'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992.

1.2 Si sostiene che avrebbe errato la CTR nel ritenere inammissibili per la loro novità le questioni dedotte dall'Agenzia delle Entrate con l'atto d'appello.

1.3 Il ricorso è inammissibile.

1.4 La pronuncia adottata dalla CTR si fonda due distinte e autonome *rationes decidendi*.

I giudici regionali hanno anzitutto rilevato che l'appello proposto dalla parte pubblica conteneva «[...] *censure del tutto nuove rispetto a quelle avanzate in primo grado, tanto con riferimento al valore probatorio del documento allegato al n. 1 del fascicolo di primo grado della società contribuente, tanto con riferimento alla dedotta inottemperanza all'onere probatorio gravante sull'odierna [...] appellata*».

Hanno sottolineato, sul punto, che nessuna osservazione era stata formulata in primo grado dall'Agenzia delle Entrate in ordine alla nota del 17 novembre 2009 proveniente dal proprio ██████████ e depositata in atti dalla ██████████ s.r.l. in liquidazione, nella quale «[...] *ven[iva] posto in evidenza un credito Irpeg in favore della società contribuente per l'anno d'imposta 1994 pari a lire 84.520.000*».



Sùbito dopo, però, essi hanno comunque esaminato nel merito le doglianze dell'Amministrazione appellante, indicando le ragioni per le quali queste dovevano ritenersi infondate.

Al riguardo hanno affermato che la nota summenzionata «[...] *costitui[va] indubbiamente una ricognizione di debito per tutte le annualità oggetto del presente giudizio, tenuto conto che [... in essa] v[e]ni[va] testualmente richiesto dall'ufficio l'invio, da parte della società, dei dati indispensabili "al fine di agevolare l'esecuzione dei rimborsi richiesti"*».

Il concetto è stato poi ripreso nella parte finale della motivazione, ove leggesi che «[...] *l'unica censura avanzat[a] in primo grado dall'odierna parte appellante*», ovvero quella «[...] *fondata esclusivamente sul fatto che la società in questione non avesse prodotto la necessaria istanza per ottenere il rimborso*», risultava «[...] *smentita dal medesimo documento allegato in primo grado al fascicolo di parte ricorrente al n. 1, ove l'Agenzia infatti riconosce[va] che vi e[ra] stata richiesta di rimborsi per crediti Irpeg anche con riferimento all'anno d'imposta 1994*».

1.5 Il percorso argomentativo seguito dalla Commissione si conclude con un dispositivo di rigetto dell'appello.

1.6 Ciò posto, giova rammentare che, per costante orientamento nomofilattico, qualora la sentenza si fondi su una pluralità di autonome *rationes decidendi*, ognuna delle quali da sola sufficiente a sostenere il *dictum* giudiziale, l'omessa impugnazione di una di tali *rationes* rende inammissibile, per difetto di interesse, le censure relative alle altre, poiché il loro eventuale accoglimento non potrebbe in alcun caso produrre l'annullamento della decisione, essendo ormai divenuta definitiva la motivazione non specificamente investita da gravame (cfr. Cass. n. 18641/2017, Cass. n. 17265/2022, Cass. n. 18403/2023, Cass. n. 17227/2025).

Con una recente pronuncia è stato, altresì, precisato che, quando la



sentenza di secondo grado sia sorretta da due distinte motivazioni - l'una in rito (inammissibilità dell'impugnazione), l'altra nel merito (infondatezza del gravame), entrambe compiute, argomentate e non meramente ipotetiche né qualificabili come *obiter dicta* - e il dispositivo si traduca in un rigetto dell'appello, il ricorrente per cassazione deve censurare ambedue le *rationes decidendi*, onde evitare che il ricorso sia dichiarato inammissibile per difetto di interesse (cfr. Cass. n. 6968/2026, in particolare il paragrafo 3.8).

Nel richiamato precedente, il quale ripercorre l'evoluzione giurisprudenziale successiva all'arresto delle Sezioni Unite n. 3840/2007, viene evidenziato che il dispositivo costituisce il primo elemento da tenere in considerazione per verificare se la statuizione finale si ponga in logica continuità con la motivazione e per valutare se il giudice abbia effettivamente inteso spogliarsi della sua *potestas iudicandi* con la pronuncia in rito, rendendo superflue, e quindi irrilevanti ai fini dell'impugnazione, le successive argomentazioni attinenti al merito.

1.7 Alla stregua dei surriferiti principi di diritto, ai quali deve essere data continuità, il ricorso in esame non può trovare ingresso, avendo l'Agenzia delle Entrate censurato la sentenza della CTR nella sola parte in cui ha ritenuto inammissibili, in ragione della loro novità, le questioni prospettate con l'atto di appello, senza muovere alcuna critica all'autonoma motivazione di merito incentrata sulla natura di ricognizione di debito attribuita alla detta nota del [REDACTED]

2. Le spese di lite seguono la soccombenza e vengono liquidate a favore degli ex soci successori universali dell'estinta [REDACTED] s.r.l. in liquidazione, nella misura di cui in dispositivo, anche per la parte relativa all'attività processuale svolta dal loro difensore nell'interesse della prefata società (cfr. Cass. n. 3396/1997).

3. Nonostante l'esito dell'impugnazione, non si fa luogo all'attestazione contemplata dall'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002



(Testo unico in materia di spese di giustizia), essendo l'Agenzia delle Entrate un ente pubblico ammesso *ex lege* alla prenotazione a debito del contributo unificato (cfr. Cass. n. 27301/2016, Cass. n. 28204/2024, Cass. n. 4752/2025).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, a rifondere agli intervenienti [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] e [REDACTED] [REDACTED] i primi tre anche nella qualità di eredi del defunto [REDACTED] [REDACTED] le spese del giudizio di legittimità, liquidate in complessivi 5.800 euro (di cui 200 per esborsi), oltre al rimborso forfettario nella misura del 15 per cento e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione, in data 1° luglio 2026.

La Presidente
Andreina Giudicepietro

