



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

MARIA LUISA DE ROSA	Presidente
GIAN PAOLO MACAGNO	Consigliere
DANILO CHIECA	Consigliere-Relatore
SABRINA SERRELLI	Consigliere
GIULIANO TARTAGLIONE	Consigliere

Oggetto:

IRPEG	
DINIEGO	DI
RIMBORSO	

CC 9 aprile 2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 30377/2018 R.G. proposto da
[REDACTED] in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avv. [REDACTED]
[REDACTED]

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa *ope legis* dell'Avvocatura Generale dello Stato;

-controricorrente-

avverso la SENTENZA della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DELL'EMILIA-ROMAGNA n. 721/2018 depositata il 12 marzo 2018;

udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 9 aprile 2026 dal
Consigliere Danilo Chieca;

FATTI DI CAUSA

1. La [REDACTED] impugnava dinanzi alla
Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Bologna il provvedimento con
il quale la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate dell'Emilia-
Romagna aveva respinto, per intervenuta prescrizione del diritto, la



richiesta di rimborso del credito IRPEG esposto nella denuncia dei redditi presentata da essa istante per l'anno 1997.

2. Il giudice adito rigettava il ricorso della contribuente, ritenendo legittimo il diniego di rimborso opposto dall'Ufficio.

3. La pronuncia di primo grado veniva successivamente confermata dalla Commissione Tributaria Regionale (CTR) dell'Emilia-Romagna, che con sentenza n. 721/2018 del 12 marzo 2018 respingeva l'appello della parte privata.

3.1 A supporto della decisione adottata i giudici di seconde cure rilevavano che:

- il termine decennale di prescrizione del diritto al rimborso doveva farsi decorrere dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi, e non da quella successiva entro cui l'Amministrazione Finanziaria avrebbe dovuto concludere la procedura di controllo automatizzato ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973;

- l'originario ricorso della contribuente risultava inammissibile per essere stato proposto contro un atto non autonomamente impugnabile.

4. Contro questa sentenza la [REDACTED] ha spiegato ricorso per cassazione sulla base di tre motivi.

5. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

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

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso è denunciata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la violazione dell'art. 276, secondo comma, del medesimo codice.

1.1 Si assume che la CTR avrebbe irritualmente invertito l'ordine logico delle questioni da trattare, decidendo prima il merito della controversia e solo successivamente pronunciando sull'eccezione



pregiudiziale di inammissibilità dell'originario ricorso reiterata in grado d'appello dall'Agenzia delle Entrate.

2. Con il secondo motivo è lamentata, a norma dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 19, comma 1, lett. g), del d.lgs. n. 546 del 1992.

2.1 Si censura la gravata decisione per aver a torto escluso l'autonoma impugnabilità del provvedimento di diniego di rimborso emesso dall'Amministrazione Finanziaria.

3. Con il terzo motivo viene fatta valere, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione degli artt. 2935 e 2946 c.c. e dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973.

3.1 Si rimprovera alla Commissione regionale di aver erroneamente affermato che il termine decennale di prescrizione del diritto al rimborso del credito IRPEG vantato dalla contribuente doveva farsi decorrere dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui esso era stato esposto (30 giugno 1998), anziché da quella ricavabile dalla previsione di cui al primo comma del menzionato art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, nella formulazione vigente *ratione temporis* (31 dicembre 1999).

4. Così riassunti i mezzi di impugnazione articolati dalla parte privata, si rende necessario anteporre al loro esame alcune considerazioni.

4.1 Con la gravata decisione la CTR ha dapprima esaminato il merito della controversia, accertando l'intervenuta prescrizione del diritto al rimborso del credito IRPEG vantato dalla [REDACTED]

[REDACTED] nei confronti dell'Erario, e in seguito rilevato che la domanda introduttiva del giudizio risultava carente di un presupposto processuale, essendo stata proposta avverso un atto non impugnabile (sull'argomento cfr. Cass. n. 22564/2004, Cass. n. 6724/2008, Cass. n. 16520/2017, Cass. n. 10960/2020).

Il dispositivo della sentenza contiene una pronuncia di rigetto dell'appello.



4.2 Ciò posto, va subito notato che con la prima statuizione di merito la Commissione regionale non si era spogliata della *potestas decidendi*, sicchè il successivo rilievo di inammissibilità dell'originario ricorso della contribuente, sebbene non rispettoso dell'ordine logico delle questioni stabilito dall'art. 276, secondo comma, c.p.c., non può essere considerato *tamquam non esset*.

4.3 Come, infatti, questa Corte ha avuto modo di chiarire in una recente decisione (cfr. Cass. n. 6968/2026), laddove la tecnica di redazione della sentenza sia quella della doppia (o plurima) motivazione, possono venire in rilievo due fattispecie alternative:

(i)prospettazione di una ragione di inammissibilità del motivo di gravame, seguita da una giustificazione di infondatezza dello stesso;

(ii)indicazione di una pluralità di *rationes decidendi* che non si pongono fra loro in rapporto di subordinazione logica, ciascuna di per sé sufficiente a sorreggere la soluzione accolta.

Nella seconda ipotesi trova applicazione il principio di diritto, consolidato nella giurisprudenza di legittimità, secondo cui, qualora la motivazione della sentenza si fondi su una pluralità di ragioni, distinte e autonome, ciascuna giuridicamente e logicamente sufficiente a giustificare la decisione adottata, l'omessa o inefficace impugnazione di una di queste rende inammissibile, per difetto di interesse, le censure relative alle altre, le quali, essendo divenuta definitiva l'autonoma motivazione non impugnata o impugnata con esito negativo, non potrebbe in alcun caso produrre l'annullamento della pronuncia gravata (cfr., *ex multis*, Cass. n. 34212/2025 e i precedenti ivi richiamati).

Si è, al riguardo, precisato che tale conclusione non contrasta con quanto statuito dalle Sezioni Unite con sentenza n. 3480/2007, riguardante una fattispecie in cui il giudice *a quo* aveva dichiarato inammissibile l'appello per tardività, svolgendo in motivazione anche rilievi attinenti all'infondatezza nel merito; e ciò perché soltanto a fronte di una



simile tecnica redazionale della sentenza può considerarsi valida l'affermazione che la parte soccombente non ha l'onere nè l'interesse ad impugnare le argomentazioni sul merito, ipotetiche e virtuali, impropriamente inserite *ad abundantiam* nella motivazione del provvedimento dopo una declaratoria di inammissibilità o declinatoria di giurisdizione o competenza.

4.4 All'esito dell'operata ricostruzione dei diversi orientamenti formatisi sul tema trattato, è stata conclusivamente, enunciata la seguente *regula iuris*: «In tema di ammissibilità del ricorso per cassazione, ove la sentenza gravata abbia rigettato l'appello a sèguito di una doppia motivazione, resa sia su profili di inammissibilità che di merito, che non sia in nessuna parte espressione di meri *obiter dicta*, sebbene debba escludersi che il giudice, con la prima statuizione, si sia spogliato della *potestas iudicandi*, l'impugnazione delle sole statuizioni di merito rende inammissibile il ricorso per difetto di interesse, in quanto, essendo divenuta definitiva l'autonoma statuizione non impugnata, non potrebbe comunque giungersi all'annullamento della sentenza» (cfr. Cass. n. 6968/2026 cit.).

4.5 Alla luce del surriferito precedente giurisprudenziale, a cui il Collegio intende prestare adesione, deve ritenersi che nel caso di specie la sentenza della CTR sia sostenuta da due distinte e autonome *rationes decidendi*, ognuna da sola bastevole a costituire il fondamento del finale dispositivo di rigetto dell'appello della parte privata.

Entrambe le motivazioni sono state, infatti, adeguatamente argomentate, sì da non poter essere ridotte al rango di meri *obiter dicta*.

4.6 Ne consegue che l'accoglimento del ricorso per cassazione presuppone che i motivi in esso dedotti siano in grado di confutare ambedue le suindicate ragioni del decidere e che, laddove una di queste non risulti scalfita, diviene del tutto irrilevante la disamina delle censure investenti l'altra.



4.7 Va peraltro sottolineato che nel nostro caso la seconda *ratio* spesa dal collegio regionale non attiene propriamente all'ammissibilità dell'appello spiegato dalla contribuente, bensì, ancor più in radice, a quella della stessa azione giudiziaria esperita, reputata carente di un presupposto processuale (l'esistenza di un atto autonomamente impugnabile dinanzi al giudice tributario).

4.8 Nel descritto contesto, non può, quindi, fondatamente sostenersi che i giudici *a quibus* abbiano prima esaminato il merito dell'impugnazione per poi rilevarne l'inammissibilità.

Deve, invece, ritenersi che essi abbiano inteso inserire nella motivazione della sentenza una *ratio* alternativa, di natura processuale, considerata idonea a sorreggere la decisione per l'ipotesi di accertata erroneità della prima, concernente il merito.

4.9 Del resto, sia l'una sia l'altra non potevano che condurre al rigetto dell'appello, non ricorrendo, nella specie, alcuna delle tassative ipotesi di rimessione della causa al primo giudice previste dall'art. 59 del d.lgs. n. 546 del 1992 e non essendo contemplato nel giudizio di secondo grado, diversamente da quello di legittimità (*arg. ex art. 382, ultimo comma, c.p.c.*), l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata per il caso in cui venga accertato che la causa non poteva essere proposta.

Sovviene, in proposito, l'insegnamento di legittimità secondo il quale il giudice di appello che, sulla scorta di una diversa motivazione, pervenga alla stessa soluzione accolta dal primo giudice, respingendo comunque la domanda dell'attore, non può che rigettare il gravame e confermare la sentenza impugnata, senza alcuna necessità di specificare nel dispositivo che la motivazione posta a base della sua pronuncia non è del tutto identica, in linea di diritto, a quella della detta sentenza (cfr. Cass. n. 18044/2020, Cass. n. 1277/2024, Cass. n. 27738/2025).

5. Tanto premesso, può ora procedersi allo scrutinio dei singoli motivi di impugnazione.



5.1 Il primo è inammissibile, in quanto prospetta una violazione processuale non presidiata da una sanzione di nullità.

Come si è visto, nella concreta fattispecie la denunciata inosservanza dell'ordine logico delle questioni da trattare non si è risolta in altro che nella giustapposizione di due distinti percorsi motivazionali, ognuno dei quali idoneo a costituire il supporto della decisione assunta.

6. Conviene, a questo punto, prendere in esame il terzo motivo, che attacca la prima *ratio decidendi* utilizzata dalla CTR, ovvero quella di merito.

6.1 Il motivo è infondato.

6.2 Secondo l'indirizzo interpretativo di questa Corte regolatrice ormai stabilizzatosi, qualora il contribuente abbia evidenziato nella dichiarazione dei redditi un credito d'imposta, l'azione per il relativo rimborso è sottoposta all'ordinario termine di prescrizione decennale, sulla cui decorrenza non incide il limite temporale stabilito dall'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 per il controllo cartolare delle dichiarazioni, poiché esso non priva il credito delle caratteristiche di liquidità e certezza alle quali tale decorrenza è ancorata ai sensi dell'art. 2935 c.c. (cfr. Cass. n. 2416/2021, Cass. n. 32271/2022, Cass. n. 25412/2023, Cass. n. 26122/2025).

6.3 Al richiamato orientamento nomofilattico, al quale deve essere dato sèguito, si è correttamente uniformata la Commissione regionale, onde va esclusa la sussistenza del dedotto *error in iudicando*.

7. L'accertata infondatezza della censura appena scrutinata rende inammissibile, per quanto detto sopra, la doglianza inerente all'alternativa ratio di natura processuale investita dal secondo motivo.

8. Il ricorso va, pertanto, respinto.

9. Le spese della presente fase processuale seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

10. Stante l'esito dell'impugnazione, viene resa nei confronti della



ricorrente l'attestazione contemplata dall'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002 (Testo unico in materia di spese di giustizia).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la [REDACTED] in persona del legale rappresentante *pro tempore*, a rifondere all'Agenzia delle Entrate le spese del giudizio di legittimità, liquidate in complessivi 5.600 euro, oltre ad eventuali oneri prenotati a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002 (Testo unico in materia di spese di giustizia), dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la proposta impugnazione, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione, in data 9 aprile 2026.

La Presidente
Maria Luisa De Rosa

