

CORTE DI CASSAZIONE  
Sentenza 22 novembre 2023, n. 32445

Svolgimento del processo

La Commissione tributaria provinciale (CTP) di Roma era adita dalla UNIPOLSAI Assicurazioni Spa per l'ottemperanza della sentenza n. 331/11/2005, pronunciata il 18 ottobre 2005 e depositata il 10 gennaio 2006, della stessa CTP di Roma per la parte sulla quale la ricorrente deduceva essersi formato il giudicato, a seguito di acquiescenza parziale dell'Amministrazione finanziaria, che, nel proporre a suo tempo appello avverso detta decisione per la sola parte di credito di Lire 352.743.000, pari ad Euro 182.176,56, aveva riconosciuto dovuta la restante parte di Lire 789.868.000, pari ad Euro 407.932,78. La vicenda trae origine da credito IRPEG dell'importo complessivo di Lire 1.142.611.000 per l'anno d'imposta 1990 ritualmente esposto in dichiarazione e chiesto a rimborso da CIDAS, Compagnia Italiana di Assicurazioni Spa (di seguito CIDAS), la quale il 30 dicembre 1991 aveva ceduto a POLARIS Assicurazioni Spa (POLARIS) l'intero ramo di azienda assicurativo, comprendente "i debiti e crediti con le relative garanzie, i depositi cauzionali in numerario ed in titoli o altri valori da e presso terzi, ivi incluse le pubbliche amministrazioni e qualsiasi ente pubblico", tra questi, dunque, anche il succitato credito IRPEG. La cessionaria POLARIS, nel riscontrare la comunicazione, indirizzata a CIDAS, da parte dell'Amministrazione finanziaria in ordine alle modalità del chiesto rimborso, notificò la cessione del ramo d'azienda con nota dell'8 giugno 1993 alla debitrice ceduta.

Sebbene fosse stato quindi comunicato dal Centro di servizio di Roma del Ministero delle Finanze di avere provveduto al rimborso richiesto, intervenuta la fusione per incorporazione di POLARIS in LA FONDIARIA Assicurazioni Spa quest'ultima, verificando che alcun rimborso era stato corrisposto alla società incorporata, ne sollecitò la restituzione, impugnando quindi dinanzi alla CTP di Roma il silenzio - rifiuto formatosi su detta istanza.

La CTP di Roma, con la succitata originaria pronuncia n. 333/11/05, aveva accolto in toto la domanda della società.

La Commissione tributaria regionale (CTR) del Lazio - nel pronunciarsi sull'appello proposto dall'Amministrazione avverso la suddetta decisione limitatamente all'ammontare di Lire 352.743.000 per la quale non aveva riconosciuto spettante il credito in quanto non documentato nelle forme di legge, a fronte del riconoscimento espresso, invece, da parte dell'appellante dell'esistenza in capo a CIDAS del credito per il solo importo di Lire 789.868.000 - accolse l'appello erariale, riscontrando vizio afferente al contraddittorio e rimettendo gli atti al primo giudice - confermando peraltro la sentenza impugnata limitatamente al detto credito di Lire 789.868.000 su cui doveva ritenersi formato il giudicato interno per acquiescenza parziale dell'Ufficio.

A seguito delle ulteriori vicende processuali, sulla debenza del residuo importo per Lire 352.743.00, pari a Euro 182.176,00, venne pure a formarsi il giudicato.

Nel decidere quindi sul ricorso dell'odierna ricorrente, a sua volta incorporante La Fondiaria Assicurazioni Spa per l'ottemperanza della originaria sentenza della CTP di Roma n. 333/11/2005 nella parte su cui la ricorrente assumeva essersi formato il giudicato, la CTP di Roma, con la sentenza n. 11824/11/2019, depositata il 19 settembre



2019, non notificata, respinse il ricorso, ritenendo assolto dall'Agenzia delle entrate l'onere della prova dell'avvenuto pagamento della somma chiesta a rimborso per Euro 407.932,78 per sorta capitale ed interessi per Euro 300.338,73.

Avverso detta pronuncia la UNIPOLSAI ricorre per cassazione in forza di due motivi, ulteriormente illustrati da memoria ex art. 378 c.p.c., cui l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Raffaele Ceniccola, ha depositato memoria, in prossimità dell'udienza pubblica fissata per la discussione, concludendo per l'inammissibilità del ricorso.

## Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 1264 e 2559 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 62 e 70, ed all'art. 111 Cost., lamentando l'erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui essa ha riconosciuto piena efficacia liberatoria al pagamento di un credito d'imposta, afferente ad un ramo d'azienda ceduto, effettuato dall'Agenzia delle entrate al creditore cedente anzichè al cessionario, atteso che, per effetto della cessione del ramo d'azienda la parte cessionaria diviene automaticamente l'unica legittimata a ricevere il relativo rimborso.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 1264 c.c. e del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, art. 69, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 62 e 70, ed all'art. 111 Cost., nella parte in cui la sentenza impugnata ha riconosciuto l'efficacia liberatoria del pagamento del credito d'imposta al creditore cedente invece che al cessionario, sebbene quest'ultimo avesse notificato all'Amministrazione finanziaria la cessione del detto credito.

3. Preliminarmente all'esame dei due motivi di ricorso, che possono essere esaminati congiuntamente, in quanto tra loro strettamente connessi, vanno deliberate le eccezioni d'inammissibilità del ricorso.

3.1. Deve, in primo luogo, ritenersi infondata l'eccezione d'inammissibilità del ricorso come sollevata dall'Amministrazione finanziaria in relazione ad un duplice profilo.

3.1.1. Riguardo al primo l'Agenzia delle entrate ha dedotto l'inammissibilità dell'avverso ricorso in relazione al fatto che la sentenza della quale si è chiesta alla CTP di Roma l'ottemperanza è stata dichiarata nulla a seguito di appello dell'Amministrazione stessa, sicchè - si assume - nessuna attuazione può avere una sentenza dichiarata nulla e non in grado di produrre quindi effetto.

Senonchè si è posto in rilievo come, in realtà, la sentenza pronunciata in grado di appello avverso la sentenza della CTP di Roma n. 333/11/2005 - pur dichiarando la nullità di detta ultima pronuncia per omessa comunicazione dell'avviso di udienza all'Amministrazione finanziaria - ha dato atto espressamente della formazione del giudicato interno per acquiescenza parziale sulla debenza del credito d'imposta nella misura di Euro 407.932,78, per capitale, oltre interessi, di cui l'Amministrazione aveva riconosciuto la spettanza, limitando espressamente l'appello alla contestazione della debenza del credito nella misura residua.

Ne consegue che, diversamente da quanto eccepito dalla controricorrente, si era formato un giudicato - cui, peraltro, la stessa Amministrazione ha ritenuto di aver dato attuazione, per effetto del pagamento poi avvenuto al creditore cedente, chiedendo dinanzi al giudice



dell'ottemperanza di dichiarare cessata la materia del contendere - del quale chiedere l'attuazione in sede di ottemperanza.

3.1.2. Del pari l'eccezione d'inammissibilità del ricorso per cassazione della contribuente è infondata, con riferimento all'ulteriore profilo dedotto, in relazione alla preclusione che deriverebbe, secondo l'Amministrazione controricorrente, da giudicato interno.

Ciò, secondo l'assunto dell'Agenzia delle Entrate, sia per essere stata riconosciuta la piena efficacia liberatoria al pagamento del credito effettuato al creditore cedente dalla sentenza resa dalla CTP di Roma n. 132/12/2011, a seguito della rimessione della causa al primo giudice, non essendo stata gravata, con appello incidentale da parte della società, la statuizione riferita all'aver dato atto della sentenza del fatto che l'Ufficio aveva già provveduto a pagare l'importo di Euro 407.932,70, riconosciuto spettante alla ricorrente, oltre agli interessi anatocistici; ed ancora per avere la CTR del Lazio - adita per l'ottemperanza della sentenza resa dalla stessa CTR n. 6/1/2013, che aveva rigettato l'appello dell'Ufficio avverso la citata sentenza della CTP di Roma, ritenendo dovuto anche il residuo credito - dichiarato con sentenza n. 3667/01/2019 cessata la materia del contendere.

3.1.3. Deve osservarsi in proposito, con riferimento al primo profilo, che l'Amministrazione non allega agli atti del proprio controricorso la citata sentenza della CTP di Roma n. 132/12/2011 nè la trascrive, sicchè la Corte non è posta in alcun modo in condizione di comprendere se quello che la stessa Amministrazione definisce "un inciso" si limiti a riportare un mero fatto, quello del pagamento della somma, o contenga viceversa un giudizio, sia pure implicitamente manifestato, circa l'efficacia liberatoria dell'avvenuto pagamento della prima parte riconosciuta del credito d'imposta, oltre interessi anatocistici, al creditore cedente anzichè alla società cessionaria del ramo d'azienda e quindi del credito d'imposta in esso incluso.

Va in proposito richiamata la costante giurisprudenza di questa Corte secondo cui il principio della rilevabilità in sede di legittimità del giudicato esterno deve essere coordinato con l'onere di autosufficienza e completezza del ricorso (cfr., tra le molte, Cass. sez. 3, ord. 6 giugno 2023, n. 15846; Cass. sez. 2, 23 giugno 2017, n. 15737), e, quindi del controricorso, per quanto qui rileva, in virtù dell'art. 370 c.p.c., comma 2.

3.1.4. Quanto al secondo profilo, oltre a quanto sopra appena osservato, va rilevato che la controricorrente Agenzia delle entrate neppure specifica se la sentenza della CTR del 2019 che - in sede di primo giudizio di ottemperanza per l'attuazione del giudicato relativo all'importo di Euro 182.176,00, ha dichiarato cessata la materia del contendere - sia intervenuta prima o dopo la sentenza della CTP di Roma avverso la quale pende il presente ricorso per cassazione, al fine di verificare se essa dovesse già essere allegata agli atti del giudizio di ottemperanza oppure successivamente al fine di consentirne il deposito in sede di legittimità con la relativa attestazione di passaggio in giudicato, ciò che in ogni caso neppure è avvenuto.

3.2. Deve poi opinarsi diversamente dalle conclusioni del Pubblico Ministero come trascritte in epigrafe.

Premesso che lo stesso Procuratore Generale ha dato conto dell'interpretazione di questa Corte riguardo alla nozione di *error in procedendo* quale contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 70, comma 10, laddove il giudice dell'ottemperanza sia venuto meno al potere - dovere d'interpretare il giudicato e di eventualmente integrarne il *dictum* al fine di determinare anche il *quomodo* in cui il comando reso nei confronti dell'Amministrazione debba trovare attuazione (cfr., ex multis, Cass. sez. 5, 26 luglio 2022, n. 22379) ha quindi



ritenuto che nella fattispecie in esame il vizio denunciato, relativo all'erroneo riconoscimento, da parte del giudice dell'ottemperanza, di efficacia liberatoria del pagamento eseguito al creditore cedente anzichè al cessionario del ramo di azienda fuoriuscisse del tutto dall'ambito di previsione della citata norma.

Tale conclusione manca però di considerare che la norma ordinaria va coordinata con il generale principio di ricorribilità per cassazione delle sentenze per violazione di legge, ex art. 111 Cost., parametro peraltro espressamente invocato dalla ricorrente, essendosi chiarito da questa Corte (cfr., più di recente, Cass. sez. 5, ord. 16 novembre 2021, n. 34462; cfr. anche Cass. sez. 5, 3 marzo 2005, n. 4796), in relazione ai limiti all'impugnazione posti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 70, avverso la sentenza resa in sede di ottemperanza, in adesione ad orientamento dottrinale, che "la delimitazione dei vizi deducibili può valere nei rapporti tra norma processuale tributaria e norma processuale civile, ma non nei confronti del precetto costituzionale della deducibilità di ogni violazione di legge".

4. Superate le eccezioni d'inammissibilità del ricorso e venendo quindi all'esame congiunto dei due motivi di ricorso, essi sono fondati.

Questa Corte (cfr. Cass. sez. trib., ord. 4 ottobre 2023, n. 27928; Cass. sez. trib., ord. 5 ottobre 2023, n. 28928; in senso conforme, tra le altre, Cass. sez. 6-5, ord. 9 dicembre 2021, n. 39135; Cass. sez. 65, ord. 19 ottobre 2021, n. 28898), ha osservato quanto segue:

"In materia di diritto al rimborso rispetto a crediti ceduti, del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-bis, rubricato "Cessione dei crediti di imposta", dispone, al comma 1, che "le disposizioni del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, artt. 69 e 70, si applicano anche alle cessioni dei crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi". In particolare, gli articoli a cui rinvia la norma attengono ai requisiti di forma e di notifica che anche la cessione di crediti vantati nei confronti dello Stato deve assumere affinché sia opponibile all'Amministrazione demandata al pagamento del credito.

In materia, la giurisprudenza ha chiarito l'ambito di applicazione della normativa appena esposta ed ha ritenuto che "in materia tributaria, il divieto di cessione dei crediti d'imposta di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43-bis, integra un'eccezione al principio generale della libera cedibilità dei crediti, sicchè è applicabile esclusivamente ove il trasferimento sia l'oggetto del negozio concluso e non, come nell'ipotesi di cessione di azienda, ne integri un mero effetto" (Cass. sez. 5, 17 giugno 2016, n. 12552).

Nel caso di cessione d'azienda, infatti, trova applicazione l'art. 2559 c.c., che, al comma 1, prescrive che "la cessione dei crediti relativi all'azienda ceduta, anche in mancanza di notifica al debitore o di sua accettazione, ha effetto, nei confronti dei terzi, dal momento dell'iscrizione del trasferimento nel registro delle imprese". La cessione dei crediti, che avvenga in occasione di una cessione d'azienda, pertanto, non necessita di un autonomo e separato atto, verificandosi automaticamente per legge. Il conferimento di un'azienda (o di un suo ramo) in una società costituisce una cessione d'azienda, che comporta per legge - salvo patto contrario - la cessione dei crediti relativi al suo esercizio, compresi i crediti d'imposta vantati dal cedente nei confronti dell'erario, sicchè, ai fini dell'efficacia nei confronti di quest'ultimo, non occorre procedere alla notifica ai sensi del R.D. n. 2440 del 1923, art. 69, discendendo i relativi effetti dall'adempimento delle formalità pubblicitarie presso il registro delle imprese, secondo quanto disposto in via generale dall'art. 2559 c.c. (Cass. sez. 5, 19 ottobre 2021, n. 28787).

Va, peraltro, ancora rilevato come, in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso, parte ricorrente abbia anche trascritto nel contesto del ricorso la notifica, in data 8 giugno 1993, al Ministero delle Finanze, Servizio centrale della riscossione, da parte di POLARIS,



cessionaria, della cessione del credito d'imposta da parte di CIDAS, in quanto incluso nel ramo di azienda ceduto alla stessa POLARIS da CIDAS con atto del 31 dicembre 1992.

5. Alla stregua di quanto sopra osservato consegue che la CTP di Roma, con la sentenza n. 11824/11/2019 resa in sede di ottemperanza, nel rigettare il ricorso sul presupposto dell'efficacia liberatoria del pagamento eseguito dall'Amministrazione con accreditamento su conto corrente intestato Immobiliare Buenos Aires Srl, incorporante dell'originaria titolare del credito d'imposta CIDAS, non abbia fatto buon governo dei sopra esposti principi.

6. La sentenza impugnata va pertanto cassata e la causa rinviata alla Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Roma, in diversa composizione, che, nell'uniformarsi ai principi sopra esposti, provvederà anche in ordine alla disciplina delle spese del presente giudizio di legittimità.

### **P.Q.M.**

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Roma, in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

