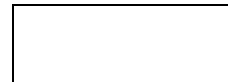


Civile Ord. Sez. 5 Num. 24373 Anno 2026  
Presidente: CANDIA UGO  
Relatore: CHIRICO VALERIA  
Data pubblicazione: 01/08/2026



## **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 6450/2025 R.G. proposto da:

Hps Srl in persona del legale rappresentante pro tempore,  
rappresentata e difesa dall'avvocato Paolo Di Gravio

-ricorrente-

C&C Srl in persona del legale rappresentante pro tempore,  
rappresentata e difesa dall'avvocato Paolo Di Gravio

-ricorrente incidentale-

Contro

Agenzia delle Entrate in persona del legale rappresentante pro  
tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte Di Giustizia Tributaria di II grado del  
Lazio n. 5629/2024 depositata il 16/09/2024.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12/05/2026 dal  
Consigliere Valeria Chirico, riconvocata il 25/05/2026.

## **FATTI DI CAUSA**

1. Con sentenza n. 5629/2024, depositata il 15/7/2024, la Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio rigettava gli appelli riuniti proposti dalla C&C S.r.l. e dalla HPS S.r.l. avverso la sentenza n. 13353/2019 con cui la CTR di Roma aveva rigettato i ricorsi riuniti proposti dalle contribuenti avverso un avviso di liquidazione, emesso dall'Agenzia delle Entrate a seguito di una verifica e processo verbale di constatazione elevato nei confronti della HPS S.r.l., avente ad oggetto l'imposta di registro relativa ad una cessione d'azienda, così riqualeficati vari atti di compravendita di beni dalla C&C S.r.l. alla HPS S.r.l..

La Corte regionale rilevava che: correttamente il giudice di primo grado aveva riunito i ricorsi avverso il medesimo avviso di accertamento, il quale, regolarmente notificato, conteneva tutti gli elementi necessari a far conoscere alle contribuenti l'*an* e il *quantum* della pretesa tributaria, nonché il riferimento alle contestazioni del verbale di constatazione, di cui non era necessaria l'allegazione integrale; era stato rispettato il termine dilatorio di 60 giorni per l'emissione dell'avviso; le sanzioni erano state correttamente applicate; era stata depositata la delega di firma del sottoscrittore dell'atto, la cui provenienza dall'Ufficio appellato non era comunque dubbia. Ribadiva inoltre il giudice d'appello che gli atti di compravendita dei beni costituivano, come correttamente deciso dalla CTP, manifestazione di una sostanziale cessione di azienda dalla C&C S.r.l. alla HPS S.r.l., evincibile da una serie di elementi chiari, precisi e concordanti, ossia: dal transito alla HPS S.r.l., dal mese di agosto 2024, di tutto il personale in forza alla C&C S.r.l., la quale, sempre a far data dall'1 agosto, aveva venduto alla HPS S.r.l. merci per 519.000 euro, oltre Iva; dal subentro della HPS S.r.l. nel contratto di locazione dell'immobile condotto dalla C&C S.r.l. dove quest'ultima esercitava l'attività aziendale; dalla identità dei principali clienti e fornitori delle

due società, emersa dall'interrogazione delle banche dati in uso all'amministrazione; dal trasferimento alla HPS S.r.l. del credito di imposta della C&C S.r.l. relativo all'anno 2008.

2.La HPS S.r.l. e la C&C S.r.l. proponevano separati ricorsi avverso la sentenza impugnata.

3.L'Agenzia delle Entrate resisteva con distinti controricorsi.

4.La Procura Generale presso questa Corte, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Stanislao De Matteis, chiedeva di dichiarare inammissibile o di rigettare il ricorso.

5.Le ricorrenti depositavano memorie illustrative.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Va preliminarmente rilevato che il principio dell'unicità del processo di impugnazione contro una stessa sentenza, sancito dall'art. 335 c.p.c., che prevede l'obbligatorietà della riunione di "tutte le impugnazioni proposte separatamente contro la stessa sentenza" e quindi la trattazione congiunta di plurimi ricorsi avverso la medesima sentenza, comporta che, una volta avvenuta la notificazione della prima impugnazione, tutte le altre debbono essere proposte in via incidentale nello stesso processo e, perciò, nel caso di ricorso per cassazione, con l'atto contenente il controricorso. Tuttavia, secondo l'orientamento consolidato di questa Corte, quest'ultima modalità non può considerarsi essenziale, per cui ogni ricorso successivo al primo si converte, indipendentemente dalla forma assunta e ancorché proposto con atto a sé stante, in ricorso incidentale, la cui ammissibilità è condizionata al rispetto del termine di quaranta giorni risultante dal combinato disposto degli artt. 370 e 371 c.p.c. (v., tra le tante, Cass., n. 9446/2024, che richiama Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 16 luglio 2014, n. 16221; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 29 dicembre 2016, n. 27301; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 6 aprile 2020, n. 7695; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 14 maggio 2021, n. 13090; Cass., Sez. 3<sup>^</sup>, 23 novembre 2021, n. 36057; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 4 gennaio 2022, n.

126; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 3 maggio 2022, n. 13835; Cass., Sez. Lav., 26 gennaio 2023, n. 2393).

Nel caso di specie, poiché il primo ricorso, depositato e notificato all'Agenzia delle Entrate dalla HPS S.r.l., non è stato notificato anche alla coobbligata solidale C&C S.r.l., ricorrente incidentale, per quest'ultima nemmeno può valere il suddetto termine.

2. Va altresì preliminarmente disattesa l'eccezione di inammissibilità del controricorso dell'Agenzia delle Entrate sollevata dalla HPS S.r.l. nella propria memoria illustrativa, per avere l'Agenzia controdedotto in risposta al ricorso della HPS S.r.l. su sei motivi e non su cinque (perciò anche sull'ulteriore motivo svolto solo da C&C S.r.l. e non anche dalla HPS S.r.l.), *"insistendo sulla solidarietà ex art. 57 del d.P.R. n. 131/1986... senza distinguere le specifiche censure di HPS"*, non confrontandosi puntualmente con i cinque motivi svolti dalla HPS S.r.l..

Orbene, non si ritiene che il fatto che il controricorso in risposta al ricorso della HPS S.r.l. affronti anche il primo motivo di ricorso svolto soltanto dalla C&C S.r.l. possa costituire causa di inammissibilità del predetto controricorso, considerata la sostanziale sovrapponibilità (diversamente da quanto sostenuto dalla HPS S.r.l.) degli ulteriori cinque motivi svolti da entrambe le ricorrenti, in merito ai quali l'Agenzia ha dedotto anche nel controricorso nei confronti della HPS S.r.l. (a prescindere dal dato meramente formale della diversa numerazione dei motivi nei ricorsi della HPS S.r.l. e della C&C S.r.l.).

3. Con il primo motivo di ricorso, la C&C S.r.l. deduce la *"nullità della sentenza di primo grado per violazione e falsa applicazione dell'art. 29 del D.lgs. n. 546/92, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e 4 cpc"*, per non avere il giudice d'appello esaminato l'eccepita violazione dell'art. 29 del sopracitato decreto, procedendo anzi alla riunione anche dei due distinti appelli, pur non essendovi

alcuna connessione oggettiva e soggettiva tra gli originari ricorsi e gli appelli, in quanto affidati a motivi diversi e non riguardanti il medesimo atto di cessione d'azienda, poichè nel caso in esame non vi sarebbe alcuna cessione, con conseguente inapplicabilità dell'art. 29 del d.lgs. n. 546/1992. Assume inoltre la ricorrente di aver ricevuto la notifica di un avviso di liquidazione concernente una imposta di registro e relative sanzioni, a seguito di notifica di un processo verbale redatto nei confronti di un altro soggetto (la HPS S.r.l.) e non allegato all'atto, in cui la C&C *"non viene nemmeno indicata come coobbligata essendo presuntivamente qualificata come cedente"*, mentre avrebbe solo alienato alla HPS S.r.l. merci per 519.000 euro.

La censura, che prospetta la violazione e falsa applicazione dell'art. 29 del d.lgs. n. 546/92, è inammissibile.

La riunione, di cui la ricorrente si duole, è infatti un provvedimento di carattere meramente ordinatorio, insuscettibile di impugnazione (Cass., n. 2013/2003, richiamata da Cass., n. 19374/2025; Cass., n. 28539/2022 Cass., n. 35134/2021; Cass., n. 8024/2018; Cass., n. 2245/2015), sia con riferimento al giudizio di primo grado che a quello di appello.

Inoltre, trattandosi di una questione di rito, nemmeno è prospettabile il vizio di omessa pronuncia, configurabile, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, solo con riferimento a questioni di merito (v., tra le tante, Cass., n. 26913/2024; Cass. n. 41362/2021; Cass., n. 27804). Peraltro, la violazione di legge prospettata nemmeno sarebbe ravvisabile, atteso che i ricorsi in questione hanno ad oggetto l'impugnazione del medesimo avviso di liquidazione e che l'art. 29 del d.lgs. n. 546/1992 prevede espressamente la riunione dei processi aventi lo stesso oggetto, mentre, per quanto attiene alla riunione in appello (del pari

censurata), è l'art. 49 del medesimo decreto ad imporre la riunione dei gravami avverso la stessa sentenza.

4. Con il secondo motivo di ricorso la C&C S.r.l. e con il primo motivo di ricorso la HPS S.r.l. deducono la *"nullità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione dell'art. 2555 del codice civile, del DPR 131/86 e del DPR 633/72, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cpc"*. Entrambe le parti assumono l'insussistenza dei presupposti oggettivi e soggettivi per poter qualificare come cessione d'azienda mere transazioni commerciali, regolarmente assoggettate ad Iva, intervenute rispettivamente tra la C&C S.r.l. e la HPS S.r.l. (segnatamente vendita di merce, documentata da tre fatture, dalla prima alla seconda società, per 519.000 euro) e tra la HPS S.r.l. e la STI S.r.l. (segnatamente vendita di beni strumentali per 1.789.120 euro, dalla STI S.r.l. alla HPS S.r.l.), sulla scorta delle quali, come rappresentato nel ricorso dalla HPS S.r.l., l'Agenzia delle Entrate aveva determinato, nell'avviso di liquidazione impugnato, la base imponibile su cui applicare l'imposta di registro in 2.309.020 euro (519.000 euro per merci acquistate dalla C&C S.r.l. e 1.789.120 euro per beni strumentali acquistati dalla STI S.r.l.), *"presumendo apoditticamente... una interposizione fittizia di un'altra società e precisamente della S.T.I. s.r.l."*, senza alcuna cessione di passività e senza alcuna determinazione del valore dell'avviamento. Entrambe le ricorrenti evidenziano che la cessione di azienda implica il trasferimento, da effettuarsi in forma scritta, di un complesso di beni materiali ed immateriali, compresi l'avviamento, debiti, crediti e rapporti di lavoro, idoneo a consentire l'inizio o la prosecuzione di un'attività d'impresa e che detto trasferimento, diversamente dalla cessione di singoli beni soggetti ad Iva, è soggetto all'imposta di registro, quantificata ai sensi dell'art. 23 del d.P.R. n. 131/1986. Pertanto, tale fattispecie non sarebbe assolutamente evincibile dalle

fatture delle due società venditrici C&C S.r.l. e STI S.r.l., documentanti invece la cessione di singoli beni, inidonea, anche secondo la giurisprudenza unionale e di legittimità richiamata, ad integrare una cessione d'azienda.

5. Con il terzo motivo di ricorso la C&C S.r.l. e con il secondo motivo di ricorso la HPS S.r.l. deducono la *"nullità dell'atto per violazione dell'art. 2697 e dell'art. 7, comma 5 bis, del D.Lgs n. 546/92, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cpc."*, per non aver l'Agenzia provato quanto dichiarato nell'avviso di accertamento, producendo solo nel giudizio di primo grado il processo verbale di constatazione citato nell'atto impugnato ma senza allegare le fatture di acquisto dei beni venduti alla C&C S.r.l. dalla HPS S.r.l. e dalla STIM S.r.l.. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria, attrice in senso sostanziale, non avrebbe ottemperato all'onere della prova che (anche nel caso di adeguatezza della motivazione dell'atto impositivo, afferente ad un piano diverso da quello della prova dei fatti a fondamento dello stesso), grava sull'ente impositore, così come disposto dall'art. 7, comma 5 bis, del d.lgs. n. 546/92. La C&C S.r.l. ha inoltre dedotto di aver eccepito *"nel corso del giudizio"* la errata determinazione dell'imposta di registro a proprio carico, che avrebbe potuto essere accertata nella misura del 3% di 519.000 e quindi di 15.570 euro e non di 83.124,72 euro.

Tali motivi (il secondo ed il terzo proposti dalla C&C S.r.l., il primo ed il secondo proposti dalla HPS S.r.l.), strettamente connessi in quanto involgenti la questione della sussistenza e della prova del trasferimento d'azienda accertato dall'Agenzia delle Entrate, vanno trattati congiuntamente e sono infondati.

Sulla scorta di quanto evincibile dalla sentenza impugnata e dalle prospettazioni delle parti, nel caso di specie non sussiste alcun atto negoziale scritto di cessione d'azienda, ma l'Agenzia delle Entrate ha

proceduto d'ufficio a liquidare l'imposta di registro e relative sanzioni, evincendo da alcune transazioni commerciali e da ulteriori elementi la esistenza di una cessione d'azienda.

Trattandosi di registrazione d'ufficio di una cessione d'azienda in assenza di relativo contratto, la fattispecie appare, pertanto, riconducibile al disposto dell'art. 15, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 131/1986, alla cui stregua i contratti verbali di cui alla lettera b) dell'art. 3 (tra cui quelli di *"trasferimento e di affitto di aziende esistenti nel territorio dello Stato e di costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sulle stesse e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite..."*) vengono registrati d'ufficio quando, in difetto di prova diretta, la loro esistenza risulti, continuando nello stesso locale o in parte di esso la stessa attività commerciale, da cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio ovvero da altre presunzioni gravi, precise e concordanti ai fini del riconoscimento del trasferimento del complesso aziendale (v. Cass., n. 22327/22, richiamata da Cass., n. 9446/2024), elementi che il giudice d'appello ha individuato nella sentenza impugnata.

Trattasi di fattispecie che, invero, nemmeno richiede l'operazione di riqualificazione prevista dall'art. 20 del d.P.R. n. 131/1986, il quale presuppone l'esistenza di un "instrumentum" (nel caso di specie mancante), da interpretare ed eventualmente riqualificare (nel rispetto del divieto di valutazione di elementi extra-testuali ed atti collegati).

Ciò posto, va altresì rilevato che, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, deve qualificarsi quale cessione di azienda la cessione di beni strumentali atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio dell'impresa, mentre la cessione di singoli beni, inidonei di per sé ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa, deve essere assoggettata ad Iva; ai fini dell'assoggettamento all'imposta di registro non si richiede che

l'esercizio dell'impresa sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, nè è esclusa la cessione d'azienda per il fatto che non risultino cedute anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali (Cass., n. 897/2002; Cass., n. 27290/2017; Cass., n. 1405/2013; Cass., n. 4319/1998). E' però necessario che (salva l'ipotesi di presunzione legale di cessione d'azienda, data da cambiamenti relativi alla ditta, all'insegna o alla titolarità dell'esercizio dell'impresa nonostante la continuazione della medesima attività commerciale nello stesso locale (o in parte di esso), prevista dalla prima parte dell'art. 15) sussistano indizi gravi, precisi e concordanti in ordine al trasferimento dei beni costituenti (almeno) un nucleo di organizzazione finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività di impresa (Cass., n. 9446/2024; Cass., n. 22327/2022).

Quanto ai limiti di censurabilità dell'apprezzamento fatto dal giudice di merito nella selezione e nel collegamento degli elementi indiziari di cui al citato art. 15, si è detto che, in tema di presunzioni di cui all'art. 2729 c.c., è deducibile come vizio di violazione e falsa applicazione di norma di diritto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.: a) l'ipotesi in cui il giudice di merito contraddica il disposto dell'art. 2729, primo comma, c.c., affermando (e, quindi, facendone poi concreta applicazione) che un ragionamento presuntivo può basarsi anche su presunzioni (*rectius*: fatti), che non siano gravi, precise e concordanti, così incorrendo in una diretta violazione della norma; b) l'ipotesi in cui il giudice di merito fonda la presunzione su un fatto storico privo di gravità o di precisione o di concordanza ai fini della inferenza da esso della conseguenza ignota, così sussumendo sotto la norma dell'art. 2729 c.c. fatti privi di quelle caratteristiche e, quindi, incorrendo in una sua falsa applicazione, giacché dichiara di applicarla assumendola esattamente nel suo contenuto astratto, ma lo fa con riguardo ad una fattispecie concreta che non si presta ad essere

ricondata sotto tale contenuto, cioè sotto la specie della gravità, precisione e concordanza; c) l'ipotesi, opposta a quella sub b), in cui espressamente, cioè motivando, il giudice di merito abbia ritenuto un fatto storico privo di gravità o di precisione o di concordanza ai fini della inferenza da esso della conseguenza ignota, così rifiutandosi di sussumere sotto la norma dell'art. 2729 c.c. fatti che avrebbero avuto le caratteristiche per esservi sussunti e, quindi, incorrendo per tale ragione in una sua falsa applicazione (Cass. n. 9446/2024).

Nel caso di specie, il giudice d'appello non è incorso in alcuna delle suddette violazioni astrattamente suscettibili di giustificare il sindacato di legittimità sull'apprezzamento effettuato, atteso che ha ritenuto sussistente una "*sostanziale cessione d'azienda*" non sulla base di una mera cessione di beni dalla cedente alla cessionaria - così escludendosi in radice anche il dedotto contrasto con la giurisprudenza unionale (segnatamente con la richiamata sentenza della CGUE 497/01, "*Zita Modes*", concernente un caso di cessione di uno stock di prodotti) - ma sulla scorta del collegamento di ulteriori plurimi elementi indiziari dotati dei requisiti della gravità, precisione e concordanza, individuati nel trasferimento di tutto il personale della C&C S.r.l. alla HPS S.r.l., nel subingresso da parte di quest'ultima nel contratto di locazione dell'immobile ove la C&C S.r.l. esercitava l'attività aziendale, nella coincidenza dei principali clienti e fornitori delle due società, oltre che nella cessione alla HPS S.r.l. del credito d'imposta della C&C S.r.l. relativo all'anno 2008.

Trattasi di elementi che il giudice di appello, secondo un apprezzamento che non risulta affetto da vizi rilevabili in sede di legittimità, ha ritenuto, complessivamente considerati, inequivocamente funzionali a realizzare una cessione d'azienda, ossia la cessione dell'insieme di preesistenti fattori produttivi integranti un'azienda o un ramo della stessa, tanto più che non risulta fornita

alcuna spiegazione alternativa plausibile in merito al trasferimento di tutto il personale della C&C S.r.l. alla HPS S.r.l. e che non è contestato che, come evidenziato dall'Agenzia nel controricorso, i beni che la HPS S.r.l. ha acquistato dalla STI S.r.l. siano beni di natura strumentale già detenuti dalla C&C S.r.l. (quota di un macchinario).

Alla luce del sopracitato orientamento della giurisprudenza di legittimità, la cessione d'azienda non può quindi escludersi in ragione del fatto che non sia stato espressamente stimato l'avviamento o non vi sia stato un espresso trasferimento delle passività, tanto più considerati l'automatica responsabilità solidale dell'acquirente, ex art. 2560 c.c., per i debiti inerenti all'azienda trasferita risultanti dai libri contabili obbligatori, la responsabilità solidale di cedente e cessionario nei confronti dei lavoratori prevista dall'art. 2112 c.c. e il subentro *ex lege* del cessionario, ex art. 2558 c.c., nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda non aventi carattere personale.

La ricostruzione dell'avvenuta cessione d'azienda, effettuata dal giudice d'appello sulla scorta dei suddetti plurimi elementi "*chiari precisi e concordanti*", consente inoltre di escludere senz'altro la lamentata inversione dell'onere della prova.

La decisione del giudice d'appello si fonda infatti sulle emergenze istruttorie di natura documentale, evidentemente tratte dall'avviso di accertamento e dal verbale di constatazione elevato alla HDS S.r.l., richiamato dal predetto avviso nonchè acquisito agli atti del giudizio di merito a seguito di produzione dell'Agenzia, da ritenersi già in precedenza notificato alla HDS S.r.l. (nei cui confronti è avvenuto l'accertamento) e comunque consultabile presso l'Agenzia delle Entrate da entrambe le società destinatarie dell'avviso.

A tal proposito, va rilevato che le risultanze del processo verbale di constatazione costituiscono elementi di prova che il giudice in ogni caso deve valutare e può disattendere solo in caso di motivata

intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, considerata la certezza, fino a querela di falso, che i documenti da cui sono stati tratti i suddetti elementi (nel caso di specie transazioni commerciali risultanti da fatture, trasferimento del personale, subentro nel contratto di locazione avente ad oggetto la sede dell'attività) devono ritenersi necessariamente esaminati dall'agente verificatore, nello svolgimento, nel caso di specie, di un'attività di mero riscontro priva di margini di apprezzamento (vedi sul diverso valore probatorio del processo verbale di constatazione, Cass., n. 1884/2026; Cass., n. 23622/2025; Cass., n. 18420/2024; Cass., n. 24461/2018).

Inoltre, le ricorrenti si sono limitate a contestare la riqualicabilità in termini di cessione d'azienda delle cessioni di merce regolarmente fatturate intervenute tra C&C S.r.l. e HPS S.r.l. e tra quest'ultima e la S.T.I. S.r.l., nonché a lamentare l'inadempimento dell'onere della prova gravante sull'ente impositore, senza muovere, però, alcuna specifica contestazione in merito agli ulteriori elementi probatori (trasferimento di personale, subingresso nel contratto di locazione, coincidenza di clienti e fornitori) complessivamente utilizzati e ritenuti dal giudice di merito manifestazione della intervenuta cessione d'azienda.

Né la circostanza che sulle merci compravendute e fatturate sia stata corrisposta (ovvero richiesta con separato avviso, secondo quanto dedotto dalla HPS S.r.l. nella propria memoria illustrativa) l'IVA è di per sé idonea ad infirmare la concludenza probatoria dei suddetti plurimi elementi, sulla scorta dei quali il giudice di merito ha ricostruito l'avvenuta cessione d'azienda (essendo peraltro la debenza di tale ulteriore imposta, ove ritenuta non dovuta, suscettibile di contestazione nella debita separata sede).

Va altresì esclusa la configurabilità della dedotta violazione dell'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546/1992, in quanto inapplicabile al giudizio in esame, già pendente alla data della sua entrata in vigore (il giudizio d'appello risulta proposto nel 2020).

A tal proposito, questa Corte ha ritenuto che la disposizione di cui al sopracitato art. 7, comma 5-bis, che non stabilisce un onere probatorio diverso, o più gravoso, rispetto ai principi già vigenti in materia, "...ha chiaramente natura sostanziale posto che, in base al consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità, sono tali le norme che, come quella in esame, consistono in regole di giudizio la cui applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda, mentre hanno carattere processuale le disposizioni che disciplinano i modi di deduzione, ammissione e assunzione delle prove (cfr., Sez. 5, sentenza n. 18912 del 17/07/2018, Rv. 649717 - 01). Ne consegue che la disposizione in esame, di natura sostanziale e senza alcuna valenza interpretativa di altre disposizioni in tema di valutazione delle risultanze probatorie, non ha efficacia retroattiva e, quindi, si applica, ai giudizi introdotti successivamente al 16 settembre 2022, data di entrata in vigore dell'art. 6 della legge n. 130 del 2022 che l'ha introdotta, per la quale il successivo art. 8, dettato in materia di «disposizioni transitorie e finali», non prevede una diversa decorrenza. ...» (Cass., n. 16493/24).

Quanto alla erronea determinazione dell'imposta di registro dedotta dalla C&C S.r.l. nel terzo motivo di ricorso, trattasi di questione che, oltre a non apparire specificamente riconducibile alle violazioni di legge prospettate nella rubrica del motivo, non risulta trattata dalla sentenza impugnata, con conseguente onere per la ricorrente, onde non incorrere nell'inammissibilità per novità della censura, non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per

cassazione, di indicare l'atto contenente tale deduzione (ex multis, Cass., n. 3473/2025; Cass., n. 20585/2023; Cass., n. 35885/2022; Cass., n. 8362/2022; Cass., n. 40984/2021). Detto onere è rimasto inadempito, essendosi la ricorrente limitata ad affermare di aver eccepito anche l'erronea determinazione dell'imposta di registro, genericamente, *"nel corso del giudizio"*.

6. Con il quarto motivo di ricorso la C&C S.r.l. e con il terzo motivo di ricorso la HPS S.r.l. deducono la *"nullità dell'atto per carenza di motivazione, per violazione dell'art. 3 comma 3 della Legge 241/90, dell'art. 7 della Legge 212/2000, dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 7, comma 5 bis, del D.Lgs. 546/1992, e dell'art. 42 del DPR 600/73, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cpc"*, assumendo che detta eccezione di nullità non sarebbe stata esaminata dai giudici di merito. Le ricorrenti lamentano anzitutto la omessa allegazione all'avviso di accertamento *"degli atti prodromici"* e, in particolare, la C&C S.r.l. lamenta la omessa allegazione del processo verbale di constatazione ivi richiamato, redatto in data 27.6.2017 nei confronti della HDS S.r.l., del quale assume di non conoscere il contenuto. Entrambe le ricorrenti deducono inoltre la nullità dell'atto impugnato *"per violazione dell'art. 42 del DPR 600/73"*, in quanto privo di riferimento all'anno di imposta e contenente il *"riferimento ad una liquidazione allegata che non risulta indicata come allegato nell'atto"*, sicchè l'avviso sarebbe privo dell'elemento essenziale della liquidazione dell'imposta richiesta nonché della indicazione della base imponibile e dell'imposta su cui è stata calcolata la percentuale delle sanzioni comminate. Rappresentano altresì le ricorrenti che il vizio di motivazione dell'atto non è emendabile mediante la sua integrazione nel corso del giudizio e che l'obbligo di motivazione non può intendersi soddisfatto mediante il mero richiamo al processo verbale di constatazione, lamentando che *"la motivazione dell'atto di recupero è identica a quella contenuta nel*

*pvc*”, senza che l’Ufficio abbia proceduto ad una valutazione critica del contenuto di tale processo verbale.

Il motivo è inammissibile.

Ribadita la inapplicabilità nel caso di specie del disposto dell’art. 7, comma 5 bis, del D.Lgs. 546/1992, va rilevato che sebbene il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, ai sensi dell’art. 366, primo comma, n. 6), c.p.c., quale corollario del requisito di specificità dei motivi - anche alla luce dei principi contenuti nella sentenza CEDU Succi e altri c. Italia del 28/10/2021 - non debba essere interpretato in modo eccessivamente formalistico e non debba pertanto tradursi nell’onere di integrale trascrizione degli atti e documenti posti a fondamento del ricorso, insussistente laddove sia invece puntualmente riportato il contenuto degli atti richiamati all’interno delle censure e sia specificamente segnalata la loro presenza negli atti del giudizio di merito (cfr. Cass., Sez. Un., n. 8950/2022; Cass., n. 12481/2022; Cass., n. 11325/2023; Cass., n. 17183/2024; Cass., n. 13358/2025), nel caso di specie entrambi i ricorsi non illustrano il contenuto rilevante dell’avviso in tutti i suoi punti salienti, ma si limitano riprodurre solo (identici) stralci isolati di alcune pagine (1-3-7), che non consentono la compiuta ricostruzione dell’impianto motivazionale dell’atto e conseguentemente l’adeguato riscontro delle censure spiegate (peraltro la HPS S.r.l., dopo aver indicato in 519.000 e in 1.789.120 euro gli imponibili riportati nell’avviso, deduce poi, tra i vizi di motivazione dell’atto, l’omessa indicazione della base imponibile, di cui nella propria memoria illustrativa stigmatizza la determinazione, “in via induttiva”; del pari, la C&C S.r.l. prima censura la omessa indicazione della base imponibile nell’avviso e poi in memoria illustrativa ne rimarca la avvenuta determinazione induttiva in 2.309.020 euro).

Per contro, la sentenza impugnata ha affermato l’adeguatezza motivazionale dell’avviso di accertamento, in quanto contenente “*tutti*

*gli elementi essenziali idonei a porre le contribuenti in condizioni di conoscere l'an ed il quantum della pretesa tributaria" e "il riferimento alle contestazioni del verbale di constatazione".*

A tal proposito, va peraltro evidenziato che la omessa allegazione di tale atto richiamato nell'avviso non potrebbe comunque ritenersi causa di nullità della motivazione, atteso che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, al fine di soddisfare il requisito della motivazione dell'accertamento, è sufficiente che l'atto esterno, richiamato da quello impositivo, sia - come nel caso di specie, in cui trattasi di un processo verbale di constatazione prontamente reperibile presso l'Agenzia delle Entrate - agevolmente conoscibile dai destinatari dell'avviso (Cass., n. 6691/2023; Cass., n. 593/2021; Cass., n. 28060/2017; Cass., n. 14275/2018; Cass., n. 12312/2017), così realizzandosi un adeguato bilanciamento tra le esigenze di economia dell'azione amministrativa (e quindi di buon andamento dell'amministrazione, ex art. 97 Cost.) ed il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo (Cass., n. 6691/2023). Inoltre è incontestato che l'Agenzia abbia adempiuto all'onere sulla stessa gravante sul piano probatorio (vedi tra le altre Cass., n. 29878/2020) di produrre in giudizio il verbale di constatazione.

7. Con il quinto motivo di ricorso la C&C S.r.l. e con il quarto motivo di ricorso la HPS S.r.l. eccepiscono *"l'indebita assegnazione delle spese di giudizio in favore dell'Agenzia delle Entrate. Violazione art. 15 del D.Lgs. n. 546/92 e degli art. 3 e 33 della Costituzione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e 4, cpc"*. Nello specifico si dolgono della condanna alle spese in favore dell'Agenzia delle Entrate, sebbene vittoriosa sulla base di documenti prodotti solo nel corso del giudizio, circostanza che avrebbe giustificato la compensazione delle spese di entrambi i gradi del giudizio di merito, ai sensi del comma 2

del citato art. 15. Evidenziano inoltre le ricorrenti che, a fronte di una nota spese per euro 5.708,60 depositata nel giudizio di appello dall'Agenzia delle Entrate (nel giudizio riunito promosso da HPS S.r.l.), la Corte regionale ha liquidato per spese di lite l'importo di 7.000 euro, mentre la C&C ha dedotto l'erroneità *"sia nell'an che nel quantum"* della nota spese depositata dall'Agenzia delle Entrate nel giudizio riunito sub n. 3172/2020 (proposto dalla C&C), riportante, *"tra l'altro, una presunta maggiorazione per mediazione (ex art. 17 bis D.Lgs. 546/92) inesistente in appello e mai effettuato neanche nel giudizio di primo grado in quanto non previsto dalla norma di legge..."*.

I motivi sono infondati.

Va anzitutto rilevata la inconfigurabilità della dedotta violazione dell'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 542/1992, laddove prevede la compensazione delle spese *"quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio"*, atteso che trattasi di disposizione introdotta dall'art. 1, comma 1, lett. e) del d.lgs. n. 220/2023, applicabile, secondo quanto previsto dall'art. 4 del citato decreto e secondo una lettura costituzionalmente orientata, ai giudizi instaurati in primo e in secondo grado a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del decreto, ossia dal 4.1.2024, quando entrambi i giudizi di merito era già stati da tempo instaurati (l'appello è stato proposto nel 2020).

Quanto alle dedotte censure di ultrapetizione e di erroneità delle notule depositate dall'Agenzia delle Entrate in relazione ai ricorsi rispettivamente proposti dalla HPS S.r.l. e dalla C&C S.r.l., va rilevato che dal momento dell'avvenuta riunione, effettuata, nel caso di specie, con la sentenza, va liquidato un compenso unico, il quale può essere aumentato nella misura del 30% (vedi Cass., n. 3350/2026; Cass., n. 13276/18). Inoltre, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, è sufficiente che il giudice liquidi tra il

minimo ed il massimo tariffario, senza che l'esercizio di tale potere discrezionale sia assoggettabile al sindacato di legittimità, attenendo pur sempre a parametri fissati dalla tabella (v. tra le altre, Cass., n. 14198/22; Cass., n. 89/2021).

Considerato il valore della causa (indicato dalle ricorrenti in 187.142 euro), considerato che per l'attività defensionale espletata antecedentemente alla riunione la parte vittoriosa avrebbe avuto diritto al pagamento delle spese processuali per ciascuno dei due giudizi riuniti, ex art. 4, comma 2, del d.m. 55/2014, va escluso che il compenso unico, da ritenersi liquidato avuto riguardo all'importo complessivo richiesto con entrambe le notule, integri una ultrapetizione, sia perché inferiore alla somma delle due note e sia perché, essendo comunque ricompreso tra il minimo ed il massimo dello scaglione tra 52.000,01 e 260.000 euro relativo ai giudizi innanzi alle Corti tributarie di secondo grado (da 4.889 a 14.665 euro), è irrilevante che una delle due notule riporti un importo inferiore a quello liquidato e che l'altra riporti una maggiorazione per un'attività non espletata.

8. Con il sesto motivo di ricorso la C&C S.r.l. e con il quinto motivo di ricorso la HPS S.r.l. deducono la *"nullità della sentenza per violazione degli artt. 132 cpc, 118, comma 1, disp. att. cpc, dell'art. 36 del D.Lgs. n. 546/92 e dell'art. 112 cpc, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e 4, cpc"*. Nello specifico, le ricorrenti assumono che *"la sentenza emessa dai giudici sia illegittima, in quanto ha omesso l'esame di un fatto storico la cui esistenza risulta dagli atti processuali, che ha costituito oggetto di discussione tra le parti e ha carattere decisivo..."*. Eccepiscono *"la nullità della sentenza impugnata perché affetta dal vizio di motivazione inesistente, contraddittoria o meramente apparente, senza palesare l'iter logico giuridico seguito"*, nonché priva dei requisiti di cui all'art. 36 del d.lgs. n. 546/92, non

essendo evincibili dalla stessa *"in modo compiuto le censure mosse dalla ricorrente al provvedimento impugnato né la sequenza, anche processuale, che ha dato luogo alla decisione impugnata"*. Lamentano altresì l'apparenza della motivazione della sentenza, atteso che le argomentazioni svolte sarebbero *"del tutto inidonee a rivelare le ragioni della decisione e non consentono l'identificazione dell'iter logico seguito dalla Commissione per giungere alla conclusione fatta propria nel dispositivo risolvendosi in espressioni assolutamente generiche e prive di qualsiasi riferimento ai motivi del contendere, tali da non consentire di comprendere la ratio decidendi seguita dal giudice."*. Assumono inoltre che i giudici non si sarebbero *"espressi su tutte le eccezioni sollevate dal contribuente"*, con conseguente nullità della sentenza *"anche per omessa pronunzia riguardo il mancato esame delle domande"* nonché per *"ultra-extra petizione"* e che la motivazione della sentenza, oltre a risultare insufficiente, sarebbe anche contraddittoria, richiamando a sostegno dei suddetti assunti varie pronunce di questa Corte.

I motivi sono infondati.

Va anzitutto rilevato che essi si risolvono in mere affermazioni di principio prive di qualsiasi riferimento a statuizioni o passi della sentenza impugnata idonei ad evidenziare i vizi della motivazione denunciati, non individuando nemmeno il *"fatto storico"* decisivo il cui esame sarebbe stato omesso (censura, peraltro, non riconducibile ai paradigmi di cui all'art. 360, comma 1, nn. 2 e 3, c.p.c.) e le specifiche eccezioni o domande su cui la sentenza non si sarebbe pronunciata,

Ciò posto, per costante orientamento di questa Corte, la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5), c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83/2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 134/2012, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 disp. prel. c.c., come riduzione al

“minimo costituzionale” del sindacato di legittimità sulla motivazione; pertanto, è denunciabile in Cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali; tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (Cass., Sez. Un., n. 19881/2014; Cass., Sez. Un., n. 8053/2014, Cass., n. 7090/2022; Cass., n. 23580/2025). Va altresì evidenziato che il giudice del merito non deve dar conto di ogni argomento difensivo sviluppato dalla parte, non è tenuto, cioè, a discutere ogni singolo elemento o ad argomentare sulla condivisibilità o confutazione di tutte le deduzioni difensive, essendo, invece, sufficiente, in base all'art. 132, secondo comma, n. 4), c.p.c., che esponga gli elementi in fatto e di diritto posti a fondamento della sua decisione, dovendo in tal modo ritenersi disattesi, per implicito, tutti gli argomenti non espressamente esaminati, ma considerati subvalenti rispetto alle ragioni della decisione (cfr. Cass., n. 12732/2024; Cass., n. 3108/2022, che richiama Cass., n. 12652/2020; Cass., n. 10937/2016; Cass., n. 12123/2013 e anche Cass., 19011/2017; Cass., n. 16056/2016; Cass., n. 18103/2021; Cass., n. 23580/2025).

Orbene, nel caso di specie, la motivazione risulta senz'altro rispettosa del cd “minimo costituzionale” nella accezione elaborata dalla giurisprudenza di legittimità come sopra esposta. La sentenza ha infatti espressamente escluso la sussistenza dei vizi dell'avviso di accertamento denunciati dai contribuenti, ritenendolo dotato degli elementi essenziali idonei a porre il contribuente nelle condizioni di

conoscere *an* e *quantum* della pretesa impositiva, valorizzando a tal fine, in particolare, le contestazioni del verbale di constatazione richiamato dall'atto ed ha analiticamente e chiaramente indicato tutti gli elementi concreti sulla scorta dei quali è stata ricostruita l'avvenuta cessione d'azienda.

I ricorsi vanno, pertanto, rigettati, con conseguente condanna delle ricorrenti in solido, ai sensi dell'art. 97 c.p.c. stante la comunanza di interessi e la sostanziale convergenza degli atteggiamento difensivi, al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, come da dispositivo.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso;

condanna le ricorrenti in solido al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in 7.500,00 euro per compensi professionali, oltre alle spese prenotate a debito;

ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte di ciascuna delle ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale ed incidentale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 12/05/2026 come riconvocata in data 25/05/2026.

IL PRESIDENTE

*Ugo Candia*