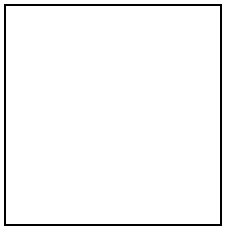
Civile Ord. Sez. 5 Num. 28495 Anno 2026
Presidente: STALLA GIACOMO MARIA
Relatore: BALSAMO MILENA
Data pubblicazione: 05/11/2026



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 991/2025 R.G. proposto da:

Agenzia Delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale dello Stato

-ricorrente-

contro

(già Nuovo Trasporto Viaggiatori S.p.a.) Italo Nuovo Trasporto Viaggiatori S.p.a. in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato Sante Ricci unitamente all'avvocato Giuliano Berruti

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria II Grado di Campania n. 3884/2024 depositata il 12/06/2024.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio, non partecipata, del 22/10/2026 dal Consigliere Milena Balsamo.

FATTI DI CAUSA

1.La società Italo Nuovo Trasporto Viaggiatori s.p.a. (già Nuovo Trasporto Viaggiatori s.p.a.) impugnava l'avviso di liquidazione n. 20121T016304000 con cui l'Agenzia delle Entrate, richiedeva il pagamento della somma di euro 4.049.832,00, quale imposta di registro suppletiva dovuta per la riqualificazione dell'atto n. 20121T16304 da "Cessione di quote" in "Cessione d'azienda", con conseguente applicazione dell'imposta proporzionale di registro del 3%. In particolare, la sequenza di atti presi in esame dall'Ufficio per procedere alla riqualificazione dell'atto di cessione, ai sensi dell'art. 20 del d.p.r. n. 131 del 1986 comprendeva l'atto stipulato in data 23.5.2012 con cui N.T.V. costituiva la società M.S.F. s.r.l., avente quale oggetto sociale "la prestazione di servizi di manutenzione e assistenza, anche in garanzia, nonché l'esecuzione di riparazione e lavorazioni di treni AGV 545 di NTV s.p.a. e di altro materiale rotabile"; l'atto successivo del 27.6.2012, con cui veniva deliberato e sottoscritto l'aumento del capitale della M.S.F. da curo 10.000,00 ad euro 100.000,00, con sovraprezzo di euro 115.385.000,00 attraverso il conferimento in natura da parte del socio unico N.T.V. dei deposito /officine N.T.V. ed, infine, l'atto concluso in data 29.6.2012, con cui N.T.V. cedeva tutte le quote della società M.S.F., rappresentanti l'intero capitale sociale, a ALSTOM per un corrispettivo di curo 135.000.000,00.

1.1.La C.T.P., con sentenza n 16797/23/2015, accoglieva il ricorso proposto.

1.2. Sull'appello dell'amministrazione, la C.T.R. della Campania, con la sentenza n 1341/44/17, dichiarava inammissibile il gravame per difetto di specificità dei motivi, ex art. 53 del d. lgs. n. 546/1992.

1.3. Impugnata la sentenza d'appello dinanzi alla Corte di Cassazione, con l'ordinanza n 34959/2021, la Corte cassava la sentenza impugnata, rinviando per il riesame alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, in diversa composizione.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Riassunta la causa, la CTR, con sentenza n. 3884/24, statuiva che *<l'avviso di liquidazione alla base del presente giudizio si palesa illegittimo in quanto volto a riqualificare un atto di cessione quote come "cessione di azienda", sulla base di elementi extra-testuali e di atti ritenuti ad esso collegati, in applicazione del precedente tenore dell'art. 20 T.U.R. che, come noto, è stato tuttavia espunto dall'ordinamento con effetto retroattivo. L'art. 1, comma 87, lett. a) della L. 205/2017 ha escluso espressamente che la riqualificazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro possa avere luogo sulla base di elementi di carattere extra testuale o da altri atti che si ritengano ad esso collegati; l'art. 1, comma 1084 della Legge n. 145/2018 (c.d. "Legge di bilancio per il 2019"), ha espressamente qualificato l'articolo 1, comma 87, lett. a) della legge 27 dicembre 2017, n. 205>.*

1.4.L'amministrazione finanziaria ricorre per la cassazione della sentenza n. 3884/24, emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria di II grado per la Campania, depositata il 12/06/2024, articolando tre motivi.

1.5. Replica con controricorso e memorie difensive la società contribuente.

MOTIVI DI DIRITTO

1. Va preliminarmente disattesa l'istanza di riunione proposta dalla controricorrente. Il rispetto del diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo impone al giudice, ai sensi degli artt. 175 e 127 c.p.c., di evitare ed impedire comportamenti che siano di ostacolo ad una sollecita definizione dello stesso, tra i quali rientrano quelli che si traducono in un inutile dispendio di attività processuali e formalità superflue perché non giustificate dalla struttura dialettica del processo e, in particolare, dal rispetto effettivo del principio del contraddittorio, da concrete garanzie di difesa e dal diritto alla partecipazione al processo in condizioni di parità dei soggetti nella cui sfera giuridica l'atto finale è destinato a esplicare i suoi effetti. Ne deriva che l'istanza per la trattazione congiunta di una pluralità di giudizi anche se relativi alla medesima

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

imposta, non espressamente contemplata dagli artt. 115 e 82 disp. att. c.p.c., deve essere sorretta da ragioni idonee ad evidenziare i benefici suscettibili di bilanciare gli inevitabili ritardi conseguenti all'accoglimento della richiesta, bilanciamento che dev'essere effettuato con particolare rigore nel giudizio di cassazione in considerazione dell'impulso d'ufficio che lo caratterizza (Cass., Sez. Un. n. 8774/2021; Cass. n. 14365/2019). Nel presente caso non sono dedotte né sussistono dette ragioni, vista anche la trattazione contestuale in data odierna di entrambi i ricorsi.

2.Il primo motivo di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n.4, c.p.c. denuncia < l'omessa e/o apparente motivazione. Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 36 d.lgs. 546/92 e 132 c.p.c.>.

Si assume che la sentenza impugnata è nulla per assenza totale di motivazione, avendo la CGT II° grado obliato di verificare se la contestazione al *nomen iuris* dell'atto si desumesse da elementi extratestuali (non più legittimamente utilizzabili) ovvero dal contenuto intrinseco dell'atto sottoposto a verifica, anche tenendo conto di tutto quanto argomentato dall'ufficio sul punto. L'affermazione del collegio secondo cui l'atto sarebbe illegittimo in quanto volto a riqualificare un atto di cessione quote come "cessione di azienda" sulla base di elementi extratestuali e di atti ritenuti ad esso collegati, non ha tenuto conto di quanto evidenziato dall'ufficio secondo cui il contenuto intrinseco dell'atto sottoposto a rettifica imponeva in ogni caso la riqualificazione, a prescindere da ogni collegamento con atto diverso ed ulteriore. In conformità alla norma novellata, infatti, i giudici non potevano non rilevare come lo stesso atto n 20121T16304 (contratto di cessione quote), oggetto dell'avviso di liquidazione, contenesse elementi autonomi e sufficienti a qualificare l'atto quale cessione di ramo di azienda, risultando dirimente il fatto che il prezzo della cessione era stabilito in ragione non solo del valore della proprietà superficiaria del complesso immobiliare, ma anche delle attrezzature specialistiche.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.1. Il motivo non può avere seguito.

2.2.Come noto la giustificazione motivazionale è di esclusivo dominio del giudice del merito, con la sola eccezione del caso in cui essa debba giudicarsi meramente apparente; apparenza che ricorre, come di recente ha ribadito questa Corte, allorquando essa, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Sez. 6, n. 13977, 23/5/2019, Rv 654145; ma già S.U. n. 22232/2016; Cass. n. 6758/2022 e, da ultimo, S.U. n. 2767/2023, in motivazione). A tale ipotesi deve aggiungersi il caso in cui la motivazione non risulti dotata dell'ineludibile attitudine a rendere palese (sia pure in via mediata o indiretta) la sua riferibilità al caso concreto preso in esame, di talché appaia di mero stile, o, se si vuole, standard; cioè un modello argomentativo aprioristico, che prescinda dall'effettivo e specifico sindacato sul fatto. Siccome ha già avuto modo questa Corte di più volte chiarire, la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione, con la conseguenza che è pertanto, 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; anomalia che 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (S.U., n. 8053, 7/4/2014, Rv. 629830; S.U. n. 8054, 7/4/2014, Rv. 629833; Sez. 6-2, n. 21257, 8/10/2014, Rv. 632914; da ultimo S.U. n., 2767/2023, la quale ha fatto il punto sulla giurisprudenza via via formatasi).

2.3. La motivazione della Corte partenopea, ampiamente esaustiva, si pone al di sopra del cd. "minimo costituzionale". Qui la Corte di merito mostra piena conoscenza dei temi in discussione, evidenziando come fosse inammissibile la nuova e diversa interpretazione del contratto di cessione di quote d partecipazione sia in quanto volta a violare il divieto di integrazione postuma della motivazione dell'avviso di liquidazione, sia in quanto volta ad aggirare la natura chiusa del giudizio di rinvio, qualificandola quale domanda nuova. Sotto altro versante, la sollecitazione al riesame degli artt. 1, 4 e 5 dell'atto di cessione (cfr. pag. 18 ricorso), che sarebbero stati ignorati nella motivazione dell'avviso di liquidazione più che denunciare una motivazione apparente si caratterizza per proporre una interpretazione di un atto negoziale che è un tipico accertamento in fatto riservato al giudice di merito, incensurabile in sede di legittimità, se non nell'ipotesi di violazione dei canoni legali di ermeneutica contrattuale, di cui all'art. 1362 c.c., e segg..

2.4.Del resto, la CGT II° ha ritenuto di non poter accedere alla diversa motivazione dell'atto impugnato, operata dall'Ufficio nelle controdeduzioni prodotte in sede di riassunzione, con le quali, nel giustificare il mancato abbandono della lite (pur, in termini generali, raccomandato dall'Agenzia delle entrate agli uffici periferici), l'Ufficio insiste nella propria pretesa, passando da una ricostruzione della presunta cessione d'azienda sulla base dell'esame di uno "schema negoziale", ad un'altra basata sulla diversa interpretazione dell'atto di cessione quote.

2.5. Afferma la Corte di merito che <*Tale sostituzione della motivazione, oltre che infondato nel merito, è inammissibile confliggendo con il divieto*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di "integrazione postuma" sancito dall'art. 7 della L. n. 212/2000, alla stregua del quale il contenuto motivazionale dell'atto impositivo deve sussistere ex se, quale requisito (strutturale) di legittimità dell'atto, così che non può essere integrato (a posteriori) in sede processuale, anche in considerazione della struttura impugnatoria del processo tributario (per tutte, Cass. n. 7649/2020, Cass. n. 3762/2019, n. 2382/2018). Né tanpoco può essere validamente sostituita una motivazione che ha già sostenuto due scrutini di merito, ambedue negativi per le ragioni dell'Amministrazione, e che, di fatto, ove in ipotesi accoglibile ed accolta, priverebbe il soggetto passivo d'imposta di un grado di giudizio… le doglianze risultano sommamente generiche: neppure col ricorso, seppur tardivamente, vengono evidenziati elementi che avrebbero dovuto indirizzare il giudizio di merito a riconoscere l'esistenza di danno>.

2.6. Inoltre, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, il giudice del merito non deve dare conto di ogni argomento difensivo sviluppato dalla parte, essendo, invece, necessario e sufficiente, in base all'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., che esponga, in maniera concisa, 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 sub valenti rispetto alle ragioni della decisione (cfr., ex multis, Cass., Sez. VI/T, 2 febbraio 2022, n. 3108, che richiama Cass., Sez. II, 25 giugno 2020, n. 12652; Cass., Sez. I, 26 maggio 2016, n. 10937; Cass., Sez. VI, 17 maggio 2013, n. 12123; Cass. civ., sez. tributaria, n. 15015/2023).

2.La seconda censura, proposta ex art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., denuncia la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 7 della legge n. 212/00, per avere il decidente affermato che la motivazione, quale requisito (strutturale) di legittimità dell'atto, non può essere integrato (a posteriori) in sede processuale, anche in considerazione della struttura impugnatoria del processo tributario (per tutte, Cass. n. 7649/2020, Cass.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

n. 3762/2019, n. 2382/2018). L'ufficio sostiene di non aver sostituito la motivazione, bensì solo valorizzato gli elementi contenuti nell'atto oggetto di registrazione, richiamato nell'avviso di liquidazione, i quali mantengono rilevanza secondo la versione vigente dell'art 20 TUR. Tali elementi, stante la struttura dell'imposta di registro, non potevano e non possono considerarsi elementi nuovi, laddove l'atto soggetto a registrazione e il suo contenuto letterale fa parte ex se dell'oggetto del giudizio, conoscibile d'ufficio dal giudice.

3. La censura è infondata.

3.1.Nel caso di specie i presupposti di fatto e le correlate ragioni di diritto che hanno costituito il fondamento dell'atto impositivo impugnato sono state rinvenute nel collegamento negoziale tra plurimi contratti succeduti e valutati nell'avviso opposto.

3.2. In particolare, la sequenza di atti presi in esame dall'Ufficio per procedere alla riqualificazione dell'atto di cessione, ai sensi dell'art. 20 del d.p.r. n. 131 del 1986 comprendeva l'atto stipulato in data 23.5.2012 con cui N.T.V. costituiva la società M.S.F. s.r.l.. avente quale oggetto sociale "la prestazione di servizi di manutenzione e assistenza, anche in garanzia, noché l'esecuzione di riparazione e lavorazioni di treni AGV 545 di NTV s.p.a. e di altro materiale rotabile"; il successivo atto del 27.6.2012 con cui veniva deliberato e sottoscritto l'aumento del capitale della M.S.F. da curo 10.000,00 ad euro 100.000,00, con sovraprezzo di euro 115.385.000,00 attraverso il conferimento in natura da parte del socio unico N.T.V. dei deposito /officine N.T.V. ed, infine, l'atto concluso in data 29.6.2012, con cui N.T.V. cedeva tutte le quote della società M.S.F., rappresentanti l'intero capitale sociale, a ALSTOM per un corrispettivo di curo 135.000.000,00.

3.3. Si legge nell'atto impositivo opposto che <*il descritto schema negoziale è idoneo a riprodurre gli effetti negoziali di una cessione di*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

azienda>, mentre alcun rilievo viene dedotto con riferimento al solo atto di cessione di partecipazione di quote.

3.4. Invece, nel giudizio di rinvio, la tesi erariale, sulla quale si fonda la riqualificazione del contratto di cessione, ha virato sull'esame delle clausole dell'atto di cessione delle quote, con argomentazioni estranei al perimetro contenutistico dell'atto impositivo, introducendo, in tal modo, un nuovo tema di indagine.

3.5.Gli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa fiscale sono traslati da un collegamento negoziale fondante un complesso iter di cessioni poste in essere dalla allora NTV all'esame di elementi intrinseci desumibili dall'atto di cessione delle quote isolatamente considerato.

3.6.Non si può sostenere, come ritiene la difesa erariale alla pag. 25 del ricorso, che le deduzioni esposte nella fase di rinvio non siano «nuove» semplicemente in quanto «l'atto soggetto a registrazione e il suo contenuto letterale fa parte ex se dell'oggetto del giudizio, conoscibile d'ufficio dal giudice» poiché, così argomentando, si introduce un'azione di mero accertamento dell'*an* circa la sussistenza dell'obbligazione tributaria, non consentita, come ha ricordato questa Corte, «in considerazione della struttura impugnatoria del giudizio tributario» (cfr. Cass. Sez. U, sentenza n. 26283 del 2022).

3.7. In altri termini, la natura di impugnazione-merito del giudizio tributario, reca con sé il principio che è l'avviso di liquidazione che determina la materia impugnabile (cfr. Corte di Cassazione, sez. trib. ord. 9 settembre 2025, n. 24881).

3.8. Cass. n. 29335/2025 ha chiarito che la tesi della natura meramente processuale della motivazione dell'avviso di accertamento, secondo cui la motivazione ha l'esclusiva funzione di affermare la pretesa tributaria e di provocare la difesa del contribuente (provocatio ad opponendum) (in tal senso, indicativamente, cfr. Cass. nn. 9441/2014, 7360/2011, 22370/2010, 28955/2009, 12169/2009, 20054/2006, 17293/2006,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

14673/2006, 19515/2003, 6232/2003, 14700/2001, 5557/2000, 2500/2000, 1209/2000, 14427/1999, 7991/1996, 3898/1980) non risulta coerente con il sistema normativo di riferimento. Secondo questa impostazione, la motivazione è sufficiente quando consenta al contribuente di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e di contestarne efficacemente l'an ed il quantum debeatur, cosicché sarebbe sufficiente l'indicazione degli elementi soggettivi e oggettivi della pretesa tributaria, con i fatti astrattamente giustificativi di essa.

3.9. Occorre al contrario evidenziare che gli artt. 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000 (in tema di atti dell'amministrazione finanziaria; il quale richiama l'art. 3 della legge n. 241 del 1990) e l'art. 1, comma 165 legge 296/2006 dispongono che l'Amministrazione (e il concessionario) è obbligata ad indicare i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che hanno determinato la decisione della stessa (anche se non è necessario fornire in dettaglio la notizia di ogni singolo elemento di prova: Cass. n. 26472/2014).

3.10.Da ciò si evince che la motivazione attiene alla sostanza e non alla forma dell'atto tributario e, pertanto, non è riconducibile ad una mera *provocatio ad opponendum* , ma integra un elemento essenziale dell'atto suddetto, sulla cui base va definito il *thema decidendum e probandum* dell'eventuale successivo giudizio di impugnazione.

3.11.In particolare, essa deve consentire il controllo interno e giurisdizionale dell'atto, al fine di accertare la correttezza dell'operato dell'Amministrazione, ed in tal senso, del resto, si sono già persuasivamente espresse le Sezioni Unite di questa Corte (n. 19854 del 2004), seguite da diverse pronunce delle sezioni semplici (n. 15842 e n. 25054 del 2006; n. 23009 del 2009; n. 7056 e n. 22003 del 2014; n. 20251/2015), alle quali si deve aggiungere il sostanziale ed autorevole avallo della Corte Costituzionale con la pronuncia n. 244 del 2009

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

(argomentata anche da Corte Costituzionale n. 98 del 2014 circa l'immodificabilità in corso di causa della motivazione dell'avviso).

3.12.Cass. n. 9816/2026 ha ribadito che l'Ufficio non può modificare, integrare o sostituire in corso di causa i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa evidenziati nell'avviso di accertamento o di liquidazione e non può invocare a fondamento delle proprie pretese ragioni diverse da quelle di cui all'atto impositivo (Cass. n. 13163 del 16/05/2019). La motivazione dell'avviso, infatti, assolve ad una pluralità di funzioni atteso che garantisce il diritto di difesa del contribuente, delimitando l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase processuale contenziosa; consente una corretta dialettica processuale presupponendo l'onere di enunciare i motivi di ricorso, a pena di inammissibilità, e la presenza di leggibili argomentazioni dell'atto amministrativo, contrapposte a quelle fondanti l'impugnazione, e, infine, assicura, in ossequio al principio costituzionale di buona amministrazione, un'azione amministrativa efficiente e congrua alle finalità della legge, permettendo di comprendere la "ratio" della decisione adottata (Cass. n. 22003 del 17/10/2014).

3.13. Pertanto, l'integrazione o la modificazione dell'originario avviso di accertamento determina una nuova pretesa rispetto a quella iniziale, da formalizzarsi, a garanzia del contribuente, con l'adozione di un nuovo atto impositivo che, sostituendosi al primo, indichi i nuovi elementi di fatto, di cui è sopravvenuta la conoscenza; di regola, invece, non necessitano di forme o motivazioni particolari le riduzioni della pretesa originaria, non integrante di per sé una nuova pretesa, salvo che le modificazioni apportate alla pretesa fiscale introducano elementi innovativi, idonei a modificare il fondamento del rapporto giuridico d'imposta circoscritto con il primo atto sostituito (Cass. n. 39808 del 14/12/2021).

4.Con l'ultimo strumento di ricorso, si deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n.4, c.p.c, la violazione e/o falsa applicazione degli art. 57 e 63

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

d.lgs. 546/92, nonché dell'art.112 c.p.c.; per avere la CGT II affermato che *<Sotto il profilo processuale, poi, considerato che il processo deve considerarsi, in seguito alla riassunzione, in grado di appello, le argomentazioni addotte dall'Ufficio a supporto della propria pretesa configurano chiaramente delle domande/eccezioni nuove che, come tali, sono evidentemente precluse e devono essere considerate inammissibili, sia ai sensi dell'art. 63, sia ai sensi dell'art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546."* Si obietta che il contenuto del contratto doveva comunque considerarsi parte integrante dell'avviso di liquidazione, essendo i richiami extratestuali solo elementi ulteriori a sostegno della corretta qualificazione del contratto stesso, operazione che, per definizione, si fonda *in primis* sulla lettura delle sue clausole, prescindendo da ogni richiamo espresso. Le affermazioni dell'Agenzia contenute nella costituzione in sede di rinvio non integravano, quindi, domande o eccezioni nuove ma mere argomentazioni a sostegno della corretta qualificazione dell'atto oggetto di registrazione, la cui "ontologica" rilevanza era ben nota alla controparte che, avrebbe potuto/dovuto da subito difendersi pienamente.

4.1. Il motivo non può essere accolto.

4.2. L'avviso di accertamento con il quale si chiedeva l'imposta proporzionale di registro al momento della registrazione dell'atto di cessione di quote di partecipazione non contemplava alcun riferimento a clausole negoziali del contratto di cessione sottoposto a registrazione, mentre nell'originario appello proposto dall'amministrazione avverso la sentenza di prime cure si afferma che l'effettiva volontà negoziale ed il fine praticato conseguito dalle parti era inferibile dalla sequenza di atti negoziali posti in essere dalla società, censurando la prima sentenza, in quanto il giudice di primo grado avrebbe dovuto individuare la ratio sottesa ai plurimi negozi, rilevando come spesso più atti, pur apparentemente esprimendo un'autonoma volontà negoziale, siano invece

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

collegati da una unica causa funzionalmente collegata alla finalità complessiva dell'operazione economica.

4.3. Diversamente, in sede di riassunzione, l'Ufficio ha individuato i presupposti del recupero fiscale nella circostanza che < *oggetto del conferimento in natura da parte di NUOVO TRASPORTO VIAGGIATORI SPA a liberazione dell'indicato aumento di capitale è la proprietà superficiaria del complesso immobiliare unitamente alle attrezzature specialistiche ivi presenti ed alle relative aree di pertinenza. Non è superfluo rammentare come secondo la giurisprudenza di legittimità "l'immobile concesso in godimento viene considerato specificamente, nell'economia del contratto, come l'oggetto principale della stipulazione, secondo la sua consistenza effettiva, con funzione prevalente ed assorbente rispetto agli altri elementi, i quali (siano essi legati materialmente o meno all'immobile) assumono carattere di accessorietà e rimangono collegati all'immobile funzionalmente, in posizione di subordinazione e coordinazione (per tutte Cass. n. 9354/2002).*

4.4. Come già ribadito, l'Ufficio non può modificare, integrare o sostituire in corso di causa i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa evidenziati nell'avviso di accertamento o di liquidazione e non può invocare a fondamento delle proprie pretese ragioni diverse da quelle di cui all'atto impositivo (Cass. n. 13163 del 16/05/2019).

4.5. Con riferimento al merito della pretesa, appare necessario evidenziare come all'esito dell'evoluzione normativa ed interpretativa di cui si ha dato atto al Corte d'appello, la giurisprudenza di questa Corte di legittimità – appunto preso atto del mutato quadro di riferimento – ha innanzitutto osservato che l'imposta deve essere applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sicchè la prevalenza sostanziale dei presupposti dell'imposizione, rispetto al titolo o alla forma apparente dell'atto, può (deve) a tutt'oggi essere fatta valere dall'Amministrazione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

finanziaria, sia pure entro i ricordati limiti imposti all'attività ermeneutica dall'art.20 novellato dall'art. 1, comma 87, lett. a), della l. 27 dicembre 2017, n. 205 (cd. legge di bilancio 2018) cioè < per intrinseco> (Cass. del 22.06.2022, n. 20073).

4.6.Su tale fondamentale premessa, la giurisprudenza di legittimità registra l'adattamento della nuova disciplina dell'art.20 cit., secondo i criteri ricostruttivi di compatibilità costituzionale dettati dal giudice delle leggi, con conseguente affermata preclusione alla riqualificazione negoziale per estrinseco o per collegamento negoziale; in tema di imposta di registro, le operazioni strutturate mediante conferimento d'azienda seguito dalla cessione di partecipazioni della società conferitaria non possono essere riqualificate in una cessione d'azienda e non configurano, di per sé, il conseguimento di un indebito vantaggio realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (fatta salva l'ipotesi in cui tali operazioni siano seguite da ulteriori passaggi idonei a palesare la volontà di acquisire direttamente l'azienda). Oggetto di tassazione è infatti il solo atto presentato per la registrazione attesa l'irrilevanza, alla luce delle sentenze n.158 del 2020 e n. 39 del 2021 della Corte Costituzionale, degli elementi extratestuali e degli atti collegati in coerenza con i principi ispiratori della disciplina dell'imposta di registro (tra le tante: Cass., Sez. 5^, 18 febbraio 2021, nn. 4315 e 4319; Cass., Sez. 5^, 1 aprile 2021, n. 9065; Cass., Sez. 6^-5, 25 maggio 2021, nn. 14318 e 14342; Cass., Sez. 5^, 21 settembre 2021, n. 25601; Cass., Sez. 6^-5, 22 ottobre 2021, nn. 29620 e 29623; Cass., Sez. 5^, 18 novembre 2021, n. 35220; Cass., Sez. 6^-5, 2 dicembre 2021, nn. 38003 e 38005; Cass., Sez. 6^-5, 11 gennaio 2022, n. 590; Cass., Sez. 6^-5, 12 gennaio 2022, n. 715; Cass., Sez. 5^, 23 maggio 2022, nn. 16482 e 16483; Cass., Sez. 5^, 13 dicembre 2023, n. 34901; Cass. 11.10.2023, n. 24668; Cass. n. 7470/2024).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4.7.Del resto, la cessione della totalità delle quote di partecipazione non solo non è produttiva degli effetti giuridici propri della cessione aziendale, discostandosene quanto ad estraneità di istituti tipici (v. artt. 2556 segg., 2112 cod.civ.), ma neppure può essere ritenuta espressiva del trasferimento di un compendio produttivo organizzato idoneo, ex articolo 2555 cod.civ., a fungere da azienda o ramo di essa.

4.8. Il Collegio ritiene che non possa revocarsi in dubbio che l'Amministrazione finanziaria, in forza della summenzionata disposizione, non sia affatto tenuta ad accogliere acriticamente la qualificazione prospettata dalle parti ovvero quella "forma apparente" al quale lo stesso art. 20 cit. fa riferimento: tale attività qualificatoria che - nella specie non è stata svolta *ab intrinseco* - non può fondarsi su una sequenza di atti negoziale ritenuti tra loro concatenati, e nemmeno può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, mediante l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta dai contraenti e per di più comportante effetti giuridici differenti, soltanto in ragione <del risultato concreto perseguito dalle parti» o di una opinabile equivalenza economico-sostanziale tra la cessione totalitaria di quote societarie e la cessione di azienda.

4.9.Così posta la questione, va pure considerato che chi aliena un'azienda soggiace ad una peculiare disciplina legale perché, ad esempio, ha l'obbligo di astenersi dall'intraprendere una nuova attività imprenditoriale che si ponga in concorrenza con l'azienda ceduta per oggetto o ubicazione (art. 2557 cod. civ.) e, nel contempo, cede all'acquirente crediti, debiti e rapporti contrattuali inerenti all'azienda ceduta ed all'impresa con essa esercitata (artt. 2558, 2559, 2560 e 2112 cod. civ.) e neppure è liberato dei debiti anteriori al trasferimento se i creditori non vi abbiano acconsentito. Con la compravendita delle quote societarie (art. 2479 cod. civ.), il cessionario continua, naturalmente, l'attività della società in cui è subentrato come socio ed i debiti della società gravano su di essa con

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

totale liberazione del soggetto che ha ceduto la partecipazione, anche senza il consenso dei creditori. Significativo appare, anche, il regime di responsabilità solidale del cessionario dell'azienda o del ramo d'azienda, per i debiti tributari concernenti le annualità pregresse, dettato dall'art. 14, d.lgs. n. 472 del 1997(v. Cass. del 5.12.2023, n. 34930; Cass. del 5.12.2023, n. 34955, in motiv.).

4.10.Questa Corte (in termini: Cass., Sez. 5^, 27 novembre 2006, n. 25087; Cass., Sez. 6^-5, 16 aprile 2015, n. 7809; Cass., Sez. 5^, 23 giugno 2021, n. 18037; Cass., Sez. 5^, 26 aprile 2022, n. 13006) ha già affermato che le scritture private autenticate, aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società di qualunque tipo, sono assoggettate all'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 della tariffa - parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. L'affermazione che all'atto di cessione di quota societaria si applica, ex art 11 della tariffa - parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, l'imposta di registro in misura fissa risulta, poi, conforme anche ai principi comunitari, ed in particolare ai principi stabiliti dalla Direttiva n. 69/335/CEE del Consiglio del 17 luglio 1969; tale Direttiva, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, aveva lo scopo di fissare una armonizzazione nella Comunità sulla tassazione indiretta dei conferimenti societari, precisando all'art. 11 che «Gli Stati membri non sottopongono ad alcuna imposizione, sotto qualsiasi forma: a) la creazione l'emissione, l'ammissione in borsa, la messa in circolazione o la negoziazione di azioni, di quote sociali o titoli della stessa natura, nonché di certificati di tali titoli, quale che sia il loro emittente (…) Tale ultima disposizione è stata abrogata dall'art. 16 della Direttiva n. 2008/7/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008, ma la previsione in essa contenuta è stata sostanzialmente riprodotta dall'art. 5 ("Operazioni non soggette all'imposta indiretta") della medesima Direttiva. L'esenzione da imposta proporzionale stabilita dall'art. 11 della tariffa - parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

131 -non è, quindi, una disposizione meramente nazionale, ma è una disposizione di diretta applicazione di principi comunitari ispirati al principio della libera circolazione dei capitali in ottica di sviluppo del mercato comune (Cass., Sez. 5^, 23 giugno 2021, n. 18037)» (Corte di Cassazione, sez. trib., sent. 7613/2024 cit.).

5.Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, valutandosi l'infondatezza dei motivi dedotti, il ricorso deve essere disatteso.

6. Le spese seguono l'ordinario criterio della soccombenza.

7. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. 30 maggio 2002, n.115

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente alla refusione delle spese di lite che liquida in favore della società contribuente in euro 25.0000, oltre 200,00 euro per esborsi, rimborso forfettario ed accessori come legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 22/10/2026 .

Il Presidente

Giacomo Maria Stalla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale