



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Ugo Candia	Presidente
Valeria Chirico	Consigliere Rel.
Alessio Liberati	Consigliere
Margherita Libri	Consigliere
Carmela Romano	Consigliere

Oggetto:

IMPOSTA	DI
REGISTRO	

Ud.12/05/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25725/2024 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale Dello Stato .
-ricorrente-

contro

Banco di Sardegna Spa in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'avvocato [redacted] [redacted]
-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte Di Giustizia Tributaria di II grado della
Sardegna n. 396/2024 depositata il 06/05/2024.
Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12/05/2026 dal
Consigliere Valeria Chirico.

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 396/24, depositata in data 6/5/24, la Corte di
Giustizia Tributaria di II grado della Sardegna rigettava l'appello proposto



dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Sassari n. 324/2022, che aveva accolto il ricorso del Banco di Sardegna avverso il silenzio rifiuto maturato in ordine alla richiesta di rimborso della maggiore imposta di registro corrisposta in relazione al corrispettivo provvisorio determinato nell'atto di acquisto di un ramo d'azienda dalla Banca di Sassari in data 20/5/2016, essendo stato il valore di cessione determinato definitivamente per un importo inferiore nel successivo atto in data 5/12/2016.

La CGT di II grado - ritenuto infondato il lamentato vizio di ultrapetizione ex art. 112 c.p.c., atteso che il giudice di primo grado aveva proceduto all'esame dei suddetti atti onde accertare la sussistenza o meno dei presupposti di cui all'art. 35 del d.P.R. n. 131/1986 ai fini del richiesto rimborso - rilevava che *"gli atti negoziali intercorsi tra il Banco di Sardegna spa, da una parte, e la Banca di Sassari spa, dall'altra, sono strettamente collegati dal punto di vista funzionale e hanno un unico scopo economico che è quello della cessione del ramo d'azienda da una società all'altra", "cessione che ha avuto una prima determinazione del prezzo, esplicitamente dichiarato provvisorio in atto, e una seconda determinazione del prezzo, quello ritenuto definitivo in forza di dati identici a quelli presi in considerazione per il primo prezzo ma modificati, su accordo delle parti, a seguito delle risultanze degli attivi e dei passivi patrimoniali verificatesi nei sei mesi successivi alla prima stipula e riportati nell'atto definitivo"*, con conseguente emersione del credito oggetto di rimborso, pari ad euro 743.798,00, ossia alla differenza tra l'importo di euro 1.303.244,00, corrisposto a titolo di imposta liquidata sulla base del valore provvisoriamente dichiarato, e l'importo dovuto in base al prezzo definitivo di euro 78.373.137,00, dichiarato nel secondo atto.

2. Avverso la sentenza n. 396/3/24 proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia della Entrate.



Il Banco di Sardegna resisteva con controricorso, depositando anche memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si deduce *"violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 cpc (art. 360 n.4 cpc)"*, premettendo che l'Ufficio *"non ha mai messo in discussione il diritto dei due Istituti di credito contraenti di determinare il prezzo di cessione dell'azienda "Banca di Sassari" attraverso una più approfondita analisi delle scritture contabili, né ha mai contestato la congruità dei due prezzi di cessione (provvisorio e definitivo) indicati dalle parti"*, ma ha invece sempre contestato il *"modus operandi"* adottato dalle due società, in quanto *"non rientrante nella previsione indicata dall'art. 35, 1 comma, TUR ai fini della spettanza del diritto ad un eventuale rimborso/conguaglio della maggiore imposta di registro, versata in base al valore del bene ceduto indicato nel primo atto"*, sicchè la sentenza deve ritenersi viziata da ultrapetizione, *"in quanto è fondata su eccezioni ed argomentazioni mai sollevate dalle parti in causa e, comunque, estranee dalla reale materia del contendere, attinente alla sussistenza o meno dei presupposti applicativi del citato art. 35 fondanti la domanda di rimborso"*.

Il motivo è infondato.

Il vizio di ultrapetizione ricorre laddove il giudice si pronunci oltre i limiti delle pretese e delle eccezioni fatte valere dalle parti ovvero su questioni estranee all'oggetto del giudizio e non rilevabili d'ufficio, attribuendo un bene della vita non richiesto o diverso da quello domandato (v. Cass. n. 644/2025; Cass. n. 11304/2018).

Nel caso di specie, la sentenza d'appello ha confermato la sentenza di primo grado con cui è stato individuato, quale base imponibile per il calcolo dell'imposta di registro, il prezzo definitivo della cessione di ramo d'azienda determinato con l'atto integrativo del 5.12.2016, riconoscendo, pertanto, i presupposti di operatività dell'art. 35 del d.P.R. n. 131/1986, ai



sensi del quale la contribuente ha chiesto il rimborso, sicchè non può ritenersi che le sia stato attribuito un bene della vita non richiesto o diverso da quello domandato. La valutazione dei due atti in questione e del collegamento tra gli stessi, nonché le ulteriori argomentazioni svolte dal giudice di merito non risultano affatto estranee alla materia del contendere, in quanto, all'evidenza, volte ad accertare e validare la sussumibilità della fattispecie concreta sotto il disposto dell'art. 35 del d.P.R. n. 131/1986, di cui la contribuente chiede l'applicazione ai fini del rimborso dell'imposta che deduce versata in eccedenza.

2. Con il secondo motivo si lamenta *"Violazione e/o falsa applicazione degli artt. 35 e 19 TUR, richiamato dall'art. 35, 1 comma, 20 TUR, 2697 c.c. nonché degli artt. 1, 2 e 6 della tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 131/1986.(art.360 n.3 cpc)"*, assumendo che i contratti a prezzo indeterminato cui fa riferimento il citato art. 35 sarebbero quelli *"nei quali, quantomeno ai fini fiscali, non viene stabilito e pagato alcun corrispettivo (nemmeno nella misura provvisoria) ma nei quali, quantomeno ai fini fiscali, deve essere dichiarato un "valore" da sottoporre a tassazione, dal momento che l'imposta di registro è un'imposta sull'atto, che corrisponde al valore di mercato dell'oggetto del contratto, concetto ben diverso dal prezzo di vendita o corrispettivo..."*. La ricorrente, pertanto, assume che l'art. 35 riguarderebbe esclusivamente i contratti privi dell'indicazione del corrispettivo ma contenenti solo i criteri utilizzabili per la sua determinazione ex art. 1346 c.c., i contratti in cui la determinazione del corrispettivo è rimessa ad un terzo ex art. 1473 c.c. o al giudice ex art. 1349 c.c., i contratti di somministrazione e i contratti d'appalto. Pertanto, la cessione di ramo d'azienda in questione non sarebbe un contratto a prezzo indeterminato ma una cessione d'azienda definitiva, completa di tutti gli elementi, compreso il prezzo, anche se definito dalle parti provvisorio, come risulta dall'art. 16 del contratto e dal successivo atto integrativo, rettificativo del prezzo della precedente cessione, non



deriverebbe alcun diritto di rimborso dell'imposta versata, trattandosi anzi di un ulteriore atto completo, da tassare separatamente, in aggiunta all'altro, in base agli effetti prodotti da ciascuno ex art 20 del d.P.R. n. 131/1986. Si deduce, infine, l'assenza di prova della restituzione da parte della cedente del maggior prezzo pagato (operazione a sua volta tassabile) e la violazione del termine di 20 giorni per la denuncia di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 131/1986, atteso che, dovendo la determinazione del nuovo corrispettivo ritenersi verificata alle ore 24 del 22 maggio 2016 (data di efficacia della cessione), l'atto di determinazione del prezzo definitivo avrebbe dovuto essere effettuato entro l'11 giugno 2016.

Il motivo è infondato.

L'art. 35, comma 1, del d.P.R. n. 131/1986 prevede che: *"1. Se il corrispettivo deve essere determinato posteriormente alla stipulazione di un contratto, l'imposta è applicata in base al valore dichiarato dalla parte che richiede la registrazione, salvo conguaglio o rimborso dopo la determinazione definitiva del corrispettivo, da denunciare a norma dell'art. 19."*

Si tratta di un apparato normativo finalizzato a creare i presupposti per la liquidazione tendenzialmente unitaria, complessiva ed iniziale (cioè entro i termini di registrazione dalla data dell'atto, ex art. 13) dell'imposta di registro, fatta salva la possibilità di aggiustamenti successivi a seconda che, nello svolgimento del rapporto, si verifichino situazioni tali da ingenerare un <conguaglio o rimborso> dell'imposta così versata, nel qual caso occorrerà la denuncia dell'evento successivo secondo quanto stabilito dall'art. 19 (v., Cass., n. 7726/2024; Cass. n. 7468/2024).

La disposizione, diversamente da quanto sostenuto dalla ricorrente in base ad un'erronea lettura della norma, non è limitata a particolari tipologie di contratti e tantomeno presuppone che non debba essere stato concordato e/o corrisposto un prezzo provvisorio. Questa Corte, a tal proposito, in conformità a quanto previsto dalla norma, ha chiarito che



"L'articolo 35 del decreto del presidente della Repubblica 131 del 1986 con ogni evidenza si riferisce all'ipotesi del contratto con corrispettivo indeterminato; ed il corrispettivo si può definire non determinato soltanto allorquando esso sia suscettibile di ulteriore liquidazione o di accertamento tra le parti (vedi, in termini, Cass. civ., il maggio 1982, n. 2928). Non a caso, l'ipotesi classica che tradizionalmente si pone di contratto a corrispettivo non determinato concerne i contratti di appalto con la pubblica amministrazione, che quasi sempre prevedono un margine per la determinazione del corrispettivo in corso d'opera (in termini, con specifico riferimento ai profili tributari, vedi Cass. 17 febbraio 1982, n. 1001)." (Cass., n. 21792/2012). Nel caso di specie, l'art. 15 del contratto di cessione di ramo d'azienda della Banca di Sassari S.p.a. al Banco di Sardegna S.p.a. in data 20.5.2016, ha previsto che: *"La cessione avrà efficacia a far tempo dalle ore 00,00...del giorno 23 maggio 2016 (Data di Efficacia)... Le attività e le passività conferite sono valutate con riferimento alla situazione patrimoniale al 31 dicembre 2015 aggiornata al 10 maggio 2016. Peraltro, data l'operatività del ramo oggetto di cessione, sono comunque fatte salve le variazioni delle attività e passività derivanti dalla "dinamica operativa" dell'attività bancaria tra il 31 dicembre 2015 e la data di efficacia, nonché qualunque ulteriore variazione degli elementi costituenti il ramo d'azienda, in tale periodo comunque verificatasi. Le parti convengono di aggiornare la suddetta situazione patrimoniale alle ore 24... del 22 maggio 2016, verificando la sussistenza di tutte le poste attive e passive a quella data..."*. L'art. 16 del medesimo contratto, rubricato *"Prezzo provvisorio e prezzo definitivo"*, stabilisce che: *"Ai fini della determinazione del prezzo della cessione le parti concordano un prezzo provvisorio che sarà oggetto di adeguamento in ragione della più precisa quantificazione dei valori riferibili al periodo intercorrente tra la data di riferimento della situazione patrimoniale e la data di efficacia della cessione. I conseguenti aggiustamenti daranno luogo al prezzo*



definitivo...Pertanto il prezzo, tenuto conto delle passività nella misura complessiva di euro 1.333.027.429...è provvisoriamente convenuto e fissato in complessivi euro 190.883.353....Le parti convengono peraltro che: a) il valore di sbilancio di euro 189.233.353...sarà soggetto ad aggiustamento sulla base dell'effettivo valore delle attività e passività oggetto di cessione alla data di efficacia dell'operazione: pertanto il prezzo provvisorio dovrà essere aggiustato, in aumento o in diminuzione, sulla base delle risultanze contabili effettive da riferirsi alle ore 24 (ventiquattro) del giorno 22 maggio 2016; b) la determinazione del prezzo definitivo sarà formalizzata con successivo atto pubblico o scrittura privata autenticata da denunciarsi all'Agenzia delle Entrate nei termini e per gli effetti di cui agli articoli 19 e 35 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131. Qualora il prezzo definitivo dovesse essere quantificato in misura superiore o inferiore al prezzo provvisorio le parti conguaglieranno l'importo pari alla differenza mediante bonifico bancario da effettuarsi, con valuta compensata, entro 3 (tre) giorni lavorativi dalla data di perfezionamento dell'atto notarile di determinazione del prezzo definitivo..."

L'art. 31 del contratto di cessione, rubricato "Trattamento fiscale", nell'indicare le aliquote dell'imposta di registro applicate ai singoli importi, ne fa, inoltre, espressamente "salva l'eventuale rideterminazione in ragione del prezzo definitivo". Tale rideterminazione è contenuta nell' "atto integrativo e di determinazione del prezzo definitivo di cessione di ramo d'azienda" in data 5.12.2016, in cui, richiamato il precedente atto di cessione di ramo d'azienda e premesso che, in forza di quanto ivi concordato, le parti avevano "conseguentemente aggiornato la situazione patrimoniale di riferimento alle ore 24.00 del 22 maggio 2016", il prezzo definitivo della cessione, sulla base di tale situazione patrimoniale e delle risultanze contabili effettive alla data di efficacia della cessione, è stato quantificato in complessivi euro 78.373.137 ed è stato convenuto che la



differenza, pari ad euro 112.510.216, rispetto al prezzo provvisorio sarebbe stata regolata in separata sede tra le parti.

Pertanto, il suddetto contratto di cessione di ramo d'azienda prevede una clausola di aggiustamento del prezzo, che espressamente rimanda, per la determinazione del prezzo definitivo, ad un'ulteriore attività di verifica e di liquidazione, tant'è che il prezzo – come da accertamento effettuato dal giudice di merito – viene *"esplicitamente dichiarato provvisorio in atto"* ed è divenuto definito – come del pari accertato dal giudice di merito – solo all'esito di *"una seconda determinazione"*, su accordo delle parti, *"a seguito delle risultanze degli attivi e dei passivi patrimoniali verificatesi nei sei mesi successivi alla prima stipula e riportati nell'atto definitivo"*.

Pertanto, è da escludersi qualsiasi errore di interpretazione e di sussunzione da parte del giudice di merito, con riferimento al disposto dell'art. 35 del d.P.R. n. 131/1986, correttamente applicato alla cessione di ramo d'azienda in questione, in quanto contratto *"con corrispettivo indeterminato"*, nella accezione sopra chiarita, conforme alla lettera della norma e alla interpretazione datane dalla giurisprudenza di legittimità. Ciò in conformità anche al disposto dell'art. 20 del citato d.P.R., che impone l'applicazione dell'imposta di registro sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo (come nel caso di specie, in cui ciascun atto fa espresso riferimento all'altro), prescindendo dagli atti ad esso collegati *"salvo quanto disposto dagli articoli successivi"*, tra cui l'art. 35, che espressamente prevede che la determinazione definitiva del corrispettivo, effettuata con atto successivo, debba essere fatta oggetto di denuncia a norma dell'art. 19, valorizzando, pertanto, proprio il collegamento tra i due atti (dato *"intrinseco, inequivocamente desumibile dal contenuto di ciascuno"*).

L'applicabilità alla fattispecie in esame dell'art. 35 del d.P.R. n.131/1986 esclude pertanto l'autonoma tassabilità di ciascuno dei due



atti, essendo il secondo mero legittimo atto integrativo di determinazione del prezzo definitivo della cessione del ramo d'azienda in oggetto.

Ininfluyente, come già ritenuto dal giudice di merito, è la questione relativa alla effettiva restituzione alla cessionaria, da parte della cedente, dell'importo ricevuto in eccesso, non incidente sulla validità e sull'efficacia della cessione ormai perfezionatasi e, invero, non richiesta ai fini del rimborso previsto dal citato art. 35.

Nemmeno è, infine, ravvisabile la dedotta violazione di legge riferita all'inosservanza del termine di 20 giorni previsto dall'art. 19 del d.P.R. n. 131/1986, che la ricorrente fa erroneamente decorrere dalla data (di aggiornamento della situazione patrimoniale) del 22 maggio 2016. Invero, l'art. 35 si limita a stabilire l'obbligo di denuncia, *"a norma dell'art. 19"*, della determinazione definitiva del corrispettivo avvenuta successivamente alla stipula del contratto, ma non prevede termini per tale successiva determinazione, sicchè il termine di denuncia di *"eventi successivi alla registrazione"*, stabilito dal sopracitato art. 19, va evidentemente riferito all'"evento" costituito dalla stipula, in data 5.12.2016, dell' *"atto integrativo di determinazione del prezzo definitivo di cessione di ramo d'azienda"*, tempestivamente registrato in data 16.12.2016.

Il ricorso va, pertanto, rigettato, con conseguente condanna dell'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio, che liquida in 14.000,00 euro, oltre 200,00 euro per esborsi ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 12/05/2026.

Il Presidente

Ugo Candia

