

**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico - Presidente -
Dott. DE MASI Oronzo - Consigliere -
Dott. STALLA Giacomo Maria - rel. Consigliere -
Dott. PAOLITTO Liberato - Consigliere -
Dott. PICARDI Francesca - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. xxxx/2020 R.G. proposto da:

AGENZIA ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentato e difeso in giudizio dall'Avvocatura Generale dello Stato presso la quale è ex lege domiciliato in Roma, Via dei Portoghesi n. 12;

- parte ricorrente -

contro

AZIENDA AGRICOLA 1, in persona dei soci e legali rappresentanti A.A., B.B., e C.C., nonché costoro in proprio, tutti rappresentati e difesi in giudizio dagli avv.ti omissis, ed omissis, elettivamente domiciliati in omissis, presso lo studio del primo, come da procura in atti;

- parte controricorrente -

e contro

D.D., e E.E., rappresentati e difesi in giudizio dagli avv.ti omissis ed omissis, elettivamente domiciliati in omissis, presso lo studio del primo, come da procura in atti;

- parte controricorrente -

Ricorso avverso sentenza Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. xxxx/25/19 del 3.10.2019;

Udita la relazione svolta nella Camera di consiglio del 5.12.2023 dal Consigliere Dott. Giacomo Maria Stalla;

udito il Procuratore Generale Dott. G. B. Nardecchia che ha concluso per il rigetto del ricorso;

Uditi i difensori delle parti presenti.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

p. 1. L'AGENZIA ENTRATE propone due motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale, in riforma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione notificato, per responsabilità solidale, agli odierni controricorrenti in recupero dell'imposta proporzionale di registro sull'atto pubblico 25.11.2016, reg. il 1.12.2016, con il

Rivista di informazione giuridica, registrata al Tribunale di Napoli al numero 12 del 05/03/2012

Registro affari amministrativi numero 8231/11

Direttore Responsabile Avv. Antonio De Simone – Direttore Scientifico Avv. Walter Giacomo Caturano

Copyright © 2012 - Ex Parte Creditoris - ISSN 2385-1376

quale D.D. e E.E. cedevano ad **AZIENDA AGRICOLA 1** nonchè a A.A., B.B. ed C.C., al prezzo complessivo (stabilito con metodo patrimoniale semplice) di Euro 11.240.000,00, l'intera partecipazione da loro detenuta nella **AZIENDA AGRICOLA 2.**; ciò previa riqualificazione dell'atto di cessione delle quote, D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 20, in cessione di ramo aziendale.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che:

- la modificazione apportata all'art. 20 cit., dalla L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 87 (esclusione degli elementi extratestuali dal procedimento di qualificazione dell'atto) non era qui rilevante, poichè l'accertamento muoveva esclusivamente dalla valutazione dell'atto presentato alla registrazione, non anche di elementi a questo esterni ovvero di atti collegati;

- contrariamente a quanto affermato dall'amministrazione finanziaria, la cessione totalitaria delle quote sociali e la cessione di azienda non avevano la medesima funzione economica nè gli stessi effetti giuridici (tanto più che l'art. 11 Tariffa prima parte D.P.R. n. 131 del 1986, espressamente prevede la tassazione in misura fissa degli atti aventi ad oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società);

- l'atto dedotto in giudizio conteneva la cessione, anche se con disposizioni formalmente riunite, di più quote sociali da parte di più cedenti (D.D. e E.E.) ed a favore di più cessionari (**AZIENDA AGRICOLA 1**), senza che nessuno degli stipulanti disponesse della partecipazione totalitaria;

- tale atto non costituiva una cessione di ramo aziendale, anche perchè recante altresì "modifiche di patti sociali" (disposizione estranea al trasferimento di azienda) e, inoltre, perchè relativo a quote sociali (**AZIENDA AGRICOLA 2**) che non rappresentavano più un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa, ex art. 2555 c.c., "dato che l'attività di allevamento di bovini da latte non era più esercitata nè esercitabile a seguito della cessione degli animali, della conversione delle colture, nonchè della cessazione del rapporto di lavoro con i dipendenti del ramo allevamento".

Resistono i contribuenti con distinti controricorsi di uguale contenuto.

Il Procuratore Generale ha concluso per il rigetto del ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

p. 2. Con il **PRIMO MOTIVO** di ricorso l'AGENZIA ENTRATE lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, art. 11 Tariffa Prima Parte, artt. 1362 c.c. e segg., artt. 2112 e 2555 c.c.. Per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente escluso la qualificazione dell'atto in termini di cessione aziendale, nonostante che questa qualificazione si imponesse - come da costante orientamento interpretativo di legittimità - nella considerazione della causa concreta dell'atto in questione (allegato al ricorso ed in questo in parte trascritto) e del suo risultato giuridico finale; il che doveva essere affermato, sulla base di circostanze fattuali pacifiche tra le parti, pur nella sopravvenuta riformulazione dell'art. 20 cit..

Con il **SECONDO MOTIVO** di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1 n. 5 - omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti; fatto costituito dalla residua potenzialità produttiva dei beni oggetto dell'atto in questione, integrativi di un compendio organizzato, appunto suscettibile di essere ceduto quale ramo aziendale. Pur a seguito della precedente dismissione del ramo bovini da latte da parte della società ceduta (dedotta dalla stessa amministrazione finanziaria nella motivazione dell'avviso di liquidazione), residuavano in capo a quest'ultima diverse attività agricole (come da visura CCIAA) di coltivazione dei terreni ed allevamento di bestiame da carne. Significativo di cessione aziendale era inoltre il fatto che l'atto prevedesse anche la cessione dei debiti e dei crediti inerenti.

p. 3.1 I due motivi di ricorso - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle censure sollevate - sono infondati.

Rivista di informazione giuridica, registrata al Tribunale di Napoli al numero 12 del 05/03/2012

Registro affari amministrativi numero 8231/11

Direttore Responsabile Avv. Antonio De Simone – Direttore Scientifico Avv. Walter Giacomo Caturano

Copyright © 2012 - Ex Parte Creditoris - ISSN 2385-1376

Occorre in proposito ripercorrere, seppure a grandi linee considerata la notorietà della vicenda, l'evoluzione normativa ed interpretativa che ha di recente segnato la sfera di operatività della norma invocata.

La L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), (cd. legge di bilancio 2018) ha infatti modificato l'art. 20 TUR in tema di "interpretazione degli atti", la cui previgente formulazione ("L'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente") trova oggi una più circoscritta definizione normativa.

Riaffermato il principio basilare di prevalenza della sostanza sulla forma, l'intervento legislativo ha ristretto l'oggetto dell'interpretazione al solo atto presentato alla registrazione, ed agli elementi soltanto da quest'ultimo desumibili. Non rilevano quindi più, come espressamente indicato dal legislatore, gli elementi evincibili da atti eventualmente ad esso collegati, così come quelli riferibili ad indici esterni o fonti extratestuali: "L'imposta è 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, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi".

Questo nuovo assetto normativo è stato poi fatto oggetto di ulteriore intervento legislativo.

Il 1 gennaio 2019, infatti, è entrato in vigore la L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084 (bilancio di previsione per l'anno 2019), secondo cui: "La L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), costituisce interpretazione autentica del Testo Unico di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, comma 1".

In tal modo il legislatore del 2018 ha ritenuto di espressamente attribuire alla previsione della L. n. 205 cit., art. 1, comma 87, portata di interpretazione autentica della disposizione-base di cui all'art. 20 TUR. E ciò al fine di assegnare efficacia retroattiva alla riformulazione di quest'ultima disposizione, così da renderla applicabile - fermi i rapporti di registrazione ormai esauriti - anche agli atti negoziali posti in essere prima del 1 gennaio 2018.

Questi interventi legislativi - tali da imprimere alla materia un indirizzo ricostruttivo radicalmente diverso da quello fatto proprio da una pluriennale e consolidata giurisprudenza di legittimità - sono stati vagliati sotto vari profili dal giudice delle leggi.

Investita una prima volta con ordinanza di questa Corte n. 23549/19 (dubitativa della legittimità, ex artt. 3 e 53 Cost., della nuova formulazione dell'art. 20 in punto esclusione degli elementi estrinseci all'atto e degli atti collegati), la Corte Costituzionale (sentenza n. 158/2020) ha ritenuto non fondati i dubbi così sollevati, osservando che:

- ferma restando l'insindacabilità da parte del giudice delle leggi della interpretazione evolutiva attribuita dalla Corte di Cassazione, in funzione nomofilattica, all'art. 20 in parola, siccome riferita alla causa concreta dell'atto ed alla rilevanza del collegamento negoziale, non può dirsi, diversamente da quanto affermato dal giudice rimettente, che tale interpretazione sia l'unica costituzionalmente necessitata, essendo infatti compatibili con la Costituzione anche nozioni diverse di "atto presentato alla registrazione" e di "effetti giuridici" in relazione alle quali considerare la capacità contributiva espressa;

- la scelta del legislatore del 2017 di discrezionalmente escludere ogni rilevanza agli elementi extratestuali ed ai negozi collegati (salvo che negli specifici casi desumibili da diverse disposizioni dello stesso TU Registro) deve ritenersi non arbitraria, ed anzi coerente con i principi ispiratori dell'imposta di registro e, in particolare, sia con la sua natura, storicamente riconosciuta, di "imposta d'atto", sia con la tipizzazione tariffaria e per effetti giuridici degli atti imponibili;

- la tesi dell'interpretazione dell'atto incentrata sulla nozione di causa reale non appare coerente con la sopravvenuta introduzione nell'ordinamento della L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, poichè "consentirebbe all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale stabilita a favore del contribuente e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di "indebiti" vantaggi fiscali e di operazioni "prive di sostanza economica", precludendo di fatto al medesimo contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione Europea)". Analoga questione di legittimità costituzionale è stata sollevata, con ordinanza di rimessione 13 novembre 2019, anche dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bologna, la quale ha altresì sottoposto al vaglio della Corte Costituzionale, in via subordinata, la diversa ed ulteriore questione della legittimità costituzionale della L. 30 dicembre 2018, n. 145, cit. art. 1, comma 1084, in forza del quale l L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 87, lett. a), "costituisce interpretazione autentica" del D.P.R. n. 131 del 1986, censurato art. 20.

Orbene, la Corte Costituzionale (sentenza n. 39/2021), ha richiamato - quanto alla legittimità in sè del nuovo testo dell'art. 20 - il convincimento di infondatezza della questione così come già emerso con la menzionata sentenza n. 158/20; ha quindi dichiarato inammissibili (ex artt. 24, 81, 97, 101, 102 e 108 Cost.), ovvero infondati (ex art. 3 Cost.), gli ulteriori dubbi di legittimità costituzionale sulla retroattività "per interpretazione autentica" della nuova disciplina.

In ordine a quest'ultimo profilo, in particolare, ha osservato la Corte che:

- non è irragionevole attribuire efficacia retroattiva ad un intervento che abbia carattere di sistema come quello inciso, posto che il legislatore ha in tal modo "certamente fissato uno dei contenuti normativi riconducibili, più che all'ambito semantico di una singola disposizione, a quello dell'intero "impianto sistematico della disciplina sostanziale e procedimentale dell'imposta di registro, dove la sua origine storica di "imposta d'atto" "non risulta superata dal legislatore positivo" (sentenza n. 158 del 2020)"; nemmeno, l'intervento può dirsi irragionevole quando esso sia determinato "dall'intento di rimediare a un'opzione interpretativa consolidata nella giurisprudenza (anche di legittimità) che si è sviluppata in senso divergente dalla linea di politica del diritto giudicata più opportuna dal legislatore (sentenza n. 402 del 1993)", fermo restando che l'interpretazione di legittimità dell'art. 20 non risultava comunque del tutto monolitica, trovando anche forte dissenso nella dottrina;

- non può dirsi che la modificazione legislativa fosse a tal punto "imprevedibile" da palesarsi irragionevole (neppure nella sua attribuita efficacia retroattiva), ponendosi invece essa su un piano di rispettata "coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico", secondo quanto già osservato con la sentenza 158/20;

- quanto alla asserita violazione del principio di uguaglianza, valgono i principi già evidenziati in quest'ultima pronuncia sul fatto che la disciplina del 2017 non leda l'art. 3 (e neppure l'art. 53 Cost.), dovendosi qui aggiungere (per quanto concerne lo specifico aspetto della retroattività) che "nella giurisprudenza sovranazionale si riconosce che le norme della CEDU sono volte a tutelare i diritti della persona "contro il potere dello Stato e della Pubblica Amministrazione" e non viceversa".

p. 3.2 All'esito dell'evoluzione normativa ed interpretativa di cui si è dato finora conto, la giurisprudenza di questa Corte di legittimità - appunto preso atto del mutato quadro di riferimento - ha innanzitutto osservato come le riforme del 2017 e 2018 non abbiano intaccato il principio legislativo-cardine dell'imposizione di registro, costituito dalla prevalenza della sostanza sulla forma. Ciò perchè, a parte ogni considerazione sul rilievo anche ex art. 53 Cost., del principio, ne esce comunque riaffermata la testuale prescrizione per cui "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 finanziaria, sia pure entro i ricordati limiti imposti all'attività ermeneutica dall'art. 20 novellato, cioè "per intrinseco" (Cass. n. 20073/22).

Su tale fondamentale premessa, la giurisprudenza di legittimità registra l'adattamento della nuova disciplina dell'art. 20 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'irrelevanza, 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" (Cass. n. 25601/2021); ed ancora: "in tema di imposta di registro, del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 - nella formulazione successiva alla L. n. 205 del 2017, cui, ai sensi della L. n. 145 del 2018, art. 1, comma 1084, va riconosciuta efficacia retroattiva (norme ritenute esenti da profili di illegittimità dalla Corte Costituzionale, rispettivamente, con sentenze n. 158 del 21 luglio 2020 e n. 39 del 16 marzo 2021) - deve essere inteso nel senso che l'Amministrazione finanziaria, nell'attività di qualificazione degli atti negoziali, deve attenersi alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extra-testuali e gli atti, pur collegati, ma privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, salve le diverse ipotesi espressamente regolate" (Cass. nn. 2677/2022; v. anche, tra le altre, Cass. nn. 11429/2022, 13006/2022, 14490/2023, 15193/2023, 24668/2023).

Così anche si era espressa Cass. n. 10688/2021, la quale ha evidenziato come, a seguito del duplice intervento della Corte Costituzionale, l'Amministrazione Finanziaria non può più riqualificare l'atto facendo ricorso a contenuti diversi da quelli propri delle clausole contrattuali ed estranei agli elementi desumibili dall'atto presentato alla registrazione.

Più in particolare, quest'ultima pronuncia ha osservato che:

- l'attività di qualificazione per via interpretativa dell'atto da registrare è legittima soltanto se operata "ab intrinseco", senza l'utilizzazione di elementi ad esso estranei, in quanto l'interpretazione prevista dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, non può basarsi sull'individuazione di contenuti diversi da quelli ricavabili dalle clausole negoziali e dagli elementi comunque desumibili dal singolo atto presentato alla registrazione;

- l'accesso ad elementi negoziali o comportamentali estrinseci è invece consentito nella diversa ottica (estranea all'art. 20) dell'emersione di un abuso del diritto ed elusione fiscale, nel qual caso - però - l'amministrazione finanziaria (i cui poteri accertativi in tema di imposta di registro ed ipo-catastale sono stati equiparati a quelli propri dell'imposizione sul reddito D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 53 bis, novellato nel 2017) deve osservare il contraddittorio preventivo, il procedimento e le garanzie tutte di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 10 bis (ben inteso, soltanto alle fattispecie successive alla sua introduzione).

L'attenzione dell'interprete muove oggi, dunque, dalla polarizzazione "intrinseco-estrinseco", dovendosi in concreto valutare quali elementi siano da considerarsi interni all'atto presentato alla registrazione, così da rilevare ai fini della qualificazione "sostanziale" dell'atto stesso, e quali siano invece ad esso esterni, così da risultare ininfluenti ed inutilizzabili (salva la diversa ipotesi dell'"abuso del diritto o elusione fiscale" ex L. n. 212 del 2000 cit., art. 10 bis).

E questa opera di classificazione e qualificazione negoziale "per intrinseco" deve essere finalizzata all'individuazione del regime di imposizione applicabile all'atto tenuto conto, da un lato, della sua intrinseca natura e dei suoi effetti giuridici (non economici) e, dall'altro, della sua atomistica ed autosufficiente analisi secondo il paradigma - ancora insito nell'Ordinamento (C. Cost. cit.) - della "imposta d'atto".

p. 3.3 Orbene, da quanto finora osservato discende de plano l'infondatezza della tesi dell'amministrazione finanziaria ricorrente.

E' vero che l'affermazione della Commissione Tributaria Regionale circa il fatto ostativo che non ci si troverebbe qui di fronte ad un'unica cessione totalitaria delle quote sociali, bensì ad una cessione pur sempre frazionata in capo tanto ai cedenti quanto ai cessionari, ben potrebbe essere superata proprio in ragione del fatto che la "sommatoria" delle cessioni ed il suo confluire in un trasferimento totalitario della partecipazione già detenuta dai cedenti nella **AZIENDA AGRICOLA 2** emergono dall'atto stesso presentato (unitariamente) alla registrazione il che, come detto, soddisfa il requisito della qualificazione negoziale per intrinseco alla luce della modifica normativa.

Ciò che è invece insuperabile è il diverso ed ulteriore aspetto secondo cui la cessione della partecipazione societaria, non solo non è produttiva degli effetti giuridici propri della cessione aziendale (ancorchè l'atto in esame preveda in realtà anche la separata trasmissione dei debiti e crediti sociali), discostandosene quanto ad estraneità di istituti tipici (v. artt. 2556 c.c. e segg., art. 2112 c.c.), ma neppure è stata dal giudice di merito ritenuta espressiva del trasferimento di un compendio produttivo organizzato idoneo, ex art. 2555 c.c., a fungere da azienda o ramo di essa.

Osserva sul punto la Commissione Tributaria Regionale: "è documentato in atti, e non è contestato, che al momento del trasferimento delle quote la **AZIENDA AGRICOLA 2** non rappresentava più quel complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa, dato che l'attività di allevamento di bovini da latte non era più esercitata nè esercitabile a seguito della cessione degli animali, della conversione delle culture nonchè della cessazione del rapporto di lavoro con i dipendenti del ramo allevamento".

Questa ragione decisoria viene sì frontalmente contestata dall'AGENZIA ENTRATE, ma ciò sulla base di tutta una serie di elementi, estranei all'atto, dai quali dovrebbe invece evincersi il contrario; e cioè che la partecipazione ceduta esprimeva in effetti una cessione aziendale stante l'idoneità (quantomeno potenziale) dei cespiti e dell'organizzazione della **AZIENDA AGRICOLA 2** allo svolgimento di attività agricola, anche se diversa dal ramo latte, effettivamente dismesso.

Ora, al di là del fatto che si verte comunque di una delibazione di merito che il giudice di appello ha adeguatamente argomentato e che, come tale, non potrebbe essere rivista in questa sede, risulta comunque dirimente - a sfavore della tesi proposta dall'amministrazione finanziaria - l'aspetto prettamente tecnico-giuridico rappresentato dalla preclusione, nella attuale formulazione dell'art. 20 cit., alla qualificazione negoziale sulla base di elementi esterni o attività collegate (pacifico essendo, per altro verso, che l'AGENZIA ENTRATE nemmeno risulta aver mai contestato nella fattispecie un'ipotesi di tipo elusivo, della quale comunque difetterebbe l'osservanza di tutte le garanzie procedurali L. n. 212 del 2000, ex art. 10 bis).

Più in dettaglio, obietta la ricorrente che la natura di ramo aziendale sostanzialmente riconducibile alla cessione della partecipazione societaria **AZIENDA AGRICOLA 2** dovrebbe desumersi da una serie convergente ed univoca di circostanze attestanti la perdurante idoneità produttiva:

- la "preventiva operazione di trasformazione aziendale" che aveva visto, nel corso del 2016 (prima dell'atto in questione), la dismissione del principale business della società, dato dalla produzione di latte per il conferimento in cooperativa nella **Latteria OMISSIS**;

- la cessione a favore di terzi delle vacche da latte, dei relativi foraggi, dei macchinari e delle attrezzature del ramo allevamento bovini da latte;

- la cessazione nel corso dell'anno dei rapporti di lavoro, a tempo determinato ed indeterminato, del ramo latte nonchè la risoluzione del contratto di somministrazione già in essere con la suddetta cooperativa;

- la predisposizione di una diversa organizzazione e la trasformazione della propria capacità produttiva convertita, in luogo della produzione di latte, in quella di grano e granturco per l'allevamento di bestiame da carne.

Osserva ancora la ricorrente che tutto ciò (svolgimento di diverse attività agricole e mantenimento di un nucleo produttivo organizzato ex art. 2555 c.c.) troverebbe conferma nella "visura camerale" della **AZIENDA AGRICOLA 2** e, soprattutto, nella "perizia di parte Dott. G.G.", sicchè sarebbe nel caso del tutto "pacifico (essendo stato confermato dalle parti in sede di contraddittorio preventivo e trovando riscontro nella documentazione depositata) che l'**AZIENDA AGRICOLA 2**, anche dopo la cessione del bestiame da latte, era autonomamente organizzata per lo svolgimento dell'impresa agricola di coltivazione dei terreni e di allevamento del bestiame da carne grazie alla stabile organizzazione dei beni di cui era composta".

Si tratta dunque di un caso addirittura emblematico di qualificazione negoziale per estrinseco, là dove l'assunto di partenza - quello secondo cui le parti avrebbero nella sostanza ceduto un ramo aziendale attraverso la trasmissione della intera partecipazione societaria **AZIENDA AGRICOLA 2** - viene dimostrato proprio attraverso la valorizzazione di elementi (di natura sia comportamentale sia negoziale) che non emergono dall'atto presentato alla registrazione (la riorganizzazione aziendale intercorsa nei mesi precedenti; gli atti collegati costituiti dalla cessazione dei rapporti di lavoro e dalla risoluzione del contratto di somministrazione con la cooperativa; la sostituzione delle colture e del bestiame in funzione di una diversa destinazione produttiva), il che non è consentito.

Nemmeno vale obiettare - con l'AGENZIA ENTRATE - che si tratta di fatti ed atti addirittura pacifici in causa, perchè riferiti dalle stesse parti in sede di contraddittorio preventivo e perchè ricostruiti finanche dalla perizia tecnica da loro versata in giudizio.

Il già richiamato paradigma dell'imposta di registro quale imposta d'atto esclude che si possa dare ingresso ad elementi esterni comprovanti la circostanza che l'atto presentato alla registrazione costituisca, nella sua sostanza, l'elemento terminale di un più vasto programma negoziale, ovvero di una più o meno complessa operazione preparatoria di tipo giuridico-economico o anche soltanto organizzativo.

E l'alienità, rispetto all'atto, dell'elemento escluso ex lege (così come il suo intervenire prima o dopo l'atto, ma non nell'atto) non viene meno per il solo fatto che quest'ultimo possa in ipotesi risultare pacifico in giudizio perchè riconosciuto anche dalle parti contraenti che vi abbiano dato causa.

Va infatti considerato che questo asserito riconoscimento, non solo costituirebbe esso stesso un fatto estraneo al contenuto dell'atto, ma soprattutto non riguarderebbe fatti suscettibili di essere posti dal giudice a fondamento della decisione ex art. 115 c.p.c., proprio perchè rivelatore di fatti esterni o collegati, come tali inutilizzabili ai fini di una qualificazione negoziale diversa da quella dichiarata dalle parti ed evincibile dall'atto in sè.

Il che dimostra al contempo che non vi è stata, da parte della Commissione Tributaria Regionale, nè la violazione o falsa applicazione dell'art. 20 cit. nella sua nuova formulazione (primo motivo di ricorso), e nemmeno l'omesso esame di fatti decisivi (secondo motivo di ricorso), tali a questo punto non essendo quelli argomentati dall'AGENZIA ENTRATE sulla base di circostanze, intenzioni e programmi che la stessa ricorrente colloca in un luogo ed un tempo diversi dall'atto.

p. 4. Ne segue il rigetto del ricorso.

Il sopravvenire del complesso iter normativo ed interpretativo poc'anzi richiamato, unito alla mancanza di orientamenti giurisprudenziali consolidatisi successivamente alle modifiche di legge, depongono per la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

- rigetta il ricorso;
- compensa le spese.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria riunitasi, il 5 dicembre 2023.

Depositato in Cancelleria il 13 dicembre 2023

EX PARTE