

Civile Sent. Sez. 5 Num. 16637 Anno 2022

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore:

Data pubblicazione: 23/05/2022



## REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

### LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Oggetto: tributi –  
accertamento -  
minusvalenza

Enrico Manzon	- Presidente -	
Giovanni La Rocca	- Consigliere -	R.G.N. 22014/2013
Angelina Maria Perrino	- Consigliere -	Cron.
Filippo D'Aquino	- Consigliere Rel. -	UP Cam. 18/05/2022
Giancarlo Triscari	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

### SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 22014/2013 R.G. proposto da:

**SMA S.p.A.** (C.F. 08970540152), in persona del legale rappresentante pro tempore, in qualità di consolidante, nonché incorporante di Cassia 865 S.r.l., rappresentata e difesa dall'Avv. Prof. LIVIA SALVINI in virtù di procura speciale a margine del ricorso unitamente all'avvocato CUSIMANO ROBERTO, elettivamente domiciliata presso il suo studio in Roma, Viale Giuseppe Mazzini, 11

- *ricorrente* -

*contro*

**AGENZIA DELLE ENTRATE** (C.F. 06363301001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura



Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 21/13/13 depositata in data 12 febbraio 2013

Udita la relazione svolta dal Consigliere Filippo D'Aquino nella pubblica udienza del 18 maggio 2022 ai sensi dell'art. 23, comma 8-*bis*, d.l. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito, con modificazioni, dalla l. 18 dicembre 2020 n. 176, in virtù della proroga disposta dall'art. 16, comma 3, d.l. 30 dicembre 2021 n. 228, convertito dalla l. 25 febbraio 2022, n. 15;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale FULVIO TRONCONE, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udita per parte ricorrente l'Avv. LIDIA SALVINI, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso;

udito per parte controricorrente l'Avv. ALFONSO PELUSO dell'Avvocatura Generale dello Stato, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

### **FATTI DI CAUSA**

1. La società contribuente SMA S.p.A., in qualità di incorporante di Cassia 865 S.r.l. nonché in qualità di consolidante, ha separatamente impugnato cinque avvisi di accertamento, relativi al periodo di imposta 2004, con i quali veniva rettificato il reddito della incorporata, con recupero di IRES, IRAP e IVA, nonché veniva rettificata l'IRES di gruppo, oltre a irrogarsi sanzioni. Gli atti impositivi traevano origine da una attività ispettiva della Direzione Regionale della Lombardia, conclusa da un P.V.C. del 20 aprile 2007, in esito alla quale – per quanto qui ancora rileva – si disconosceva una minusvalenza derivante da una cessione di azienda avente ad oggetto



un bar-ristorante ceduto dalla incorporata in data 29 dicembre 2004, la cui cessione veniva reputata antieconomica rispetto al valore di acquisto dell'azienda avvenuto nel giugno 2002. Venivano, poi, disconosciuti costi per servizi infragruppo (sistemi informativi, tecnica, marketing e logistica), resi dalla controllante alla consolidata, successivamente incorporata.

2. La società contribuente ha dedotto, oltre a questioni preliminari, che la minusvalenza era dovuta a un eccessivo prezzo (sovrapprezzo) di acquisto dell'azienda poi ceduta, fissato dal venditore all'atto della cessione cumulativa del ramo aziendale bar-ristorante unitamente ad altri quattro rami di azienda, sovrapprezzo non più recuperabile all'atto della cessione del solo ramo aziendale del bar-ristorante, richiamandosi in proposito a una consulenza di parte. Ha, poi, dedotto l'esistenza e inerenza dei costi infragruppo resi a beneficio dell'incorporata.

3. La CTP di Milano ha parzialmente accolto i ricorsi riuniti solamente in relazione all'indeducibilità dei costi di servizi infragruppo.

4. La CTR della Lombardia, con sentenza in data 12 febbraio 2013, ha parzialmente rigettato l'appello della società contribuente e ha accolto l'appello dell'Ufficio. Ha ritenuto il giudice di appello, per quanto qui rileva, legittima l'attività ispettiva e di accertamento da parte della Direzione Regionale, ritenendo - inoltre - legittima l'attività accertativa a termini dell'art. 12, comma 5, l. 27 luglio 2000, n. 212, ancorché fosse stato superato il limite di trenta giorni, stante l'esistenza di proroga implicita dalla delega al compimento degli atti dopo il decorso del suddetto termine. Ha, poi, ritenuto che la violazione dell'art. 6, comma 4, d. lgs. 19 giugno 1997, n. 218 non è causa di nullità dell'atto impositivo. Nel merito il giudice di appello ha ritenuto ingiustificata la minusvalenza, non avendo la società



contribuente addotto «eventi decrementativi» tali da comportare un abbattimento del valore di circa 2/3 rispetto al valore di acquisto avvenuto a distanza di due esercizi dall'acquisto e senza particolari indicazioni nei libri sociali. Ha, poi, escluso che il valore di acquisto iniziale del ramo di azienda fosse da ascrivere all'acquisto congiunto e cumulativo di altri rami di azienda, valorizzando in proposito le condizioni contrattuali del contratto preliminare del 27 maggio 2002, ove prevedeva la trattazione separata dei valori dei singoli rami di azienda. Il giudice di appello ha, tuttavia, valorizzato la circostanza che la cessione dell'azienda, in quanto motivata dalla volontà della contribuente di alienarla in tempi molto rapidi, ha giustificato un abbattimento dell'avviamento, benché in misura minore di quanto indicato, rideterminandone il valore e riducendo la minusvalenza oggetto di disconoscimento, in tal guisa accogliendo parzialmente l'appello della società contribuente. Il giudice di appello ha, poi, accolto l'appello dell'Ufficio, ritenendo (per quanto qui rileva) che la documentazione prodotta dalla contribuente non desse conto della certezza e dell'inerenza dei costi infragruppo, stante la sovrapposizione dei costi suddetti ad altri costi deducibili e la provenienza degli ordini dalla stessa società incorporata e non dalla controllante.

5. Propone ricorso per cassazione la società contribuente, affidato a quattordici motivi, ulteriormente illustrati da memoria, cui resiste con controricorso l'Ufficio.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

*1.1.* Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione del combinato disposto dell'art. 23 d.P.R. 26 marzo 2001, n. 107, dell'art. 62-*sexies*, comma 2, d.l. 30 agosto 1993, n. 331, dell'art. 7, commi 10 e 13, l. 29 ottobre 1991, n. 358, dell'art. 27, comma 13, d.l. 29 novembre 1998,



n. 158, convertito nella l. 28 gennaio 2009, n. 2, del d.m. 28 dicembre 2000 e dell'art. 11 dello Statuto dell'Agenzia delle Entrate, approvato con delibera del Comitato Direttivo n. 6 del 2000. Deduce la società ricorrente che le direzioni regionali non hanno, a decorrere dal 1° gennaio 2001, il potere di effettuare ispezioni presso i contribuenti, salvo che si tratti di grandi contribuenti, con conseguente illegittimità dell'attività istruttoria sulla quale sono stati fondati gli avvisi impugnati e degli avvisi stessi.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 12, comma 5, l. 27 luglio 2000, n. 212 e della l. 7 agosto 1990, n. 241 sul procedimento amministrativo, nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto insussistente la violazione della suddetta disposizione stante la proroga alle attività di indagine. Osserva parte ricorrente che non sussisterebbe nella specie alcuna delega, dal giudice di appello ricavata implicitamente dalla delega alle attività di verifica successiva allo scadere del primo termine, laddove la proroga deve essere motivata.

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 6, comma 4, d.lgs. n. 218/1997, nonché – in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che la violazione del termine di quindici giorni di cui alla suddetta disposizione non è causa di nullità degli atti impositivi. Deduce parte ricorrente che il mancato rispetto del suddetto termine, stante la perentorietà del suddetto termine, preclude l'iter accertativo, ovvero – in caso di natura ordinatoria – il suo mancato rispetto pregiudica il contraddittorio. Osserva, sotto un secondo profilo, parte ricorrente omessa pronuncia in relazione alla



questione della illegittimità dell'avviso, emesso all'esito di procedura di adesione il cui contraddittorio risultava viziato.

1.4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 86, 101, 109, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) e 52 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto legittimo il disconoscimento della minusvalenza della cessione del ramo di azienda bar-ristorante. Deduce la ricorrente che la CTR avrebbe adottato due *rationes decidendi*, una delle quali incentrata sulla analogia dei criteri di accertamento del valore dell'avviamento ai fini delle imposte dirette e ai fini dell'imposta di registro, incentrato sul valore normale. Osserva parte ricorrente che il valore dell'azienda ceduta risulta diverso in materia di imposte dirette rispetto all'imposta di registro, in quanto incentrato sulla differenza tra corrispettivo, al netto degli oneri accessori, e il costo non ammortizzato.

1.5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. in relazione ai medesimi profili, in quanto profilo estraneo agli atti impugnati.

1.6. Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., carenza di motivazione e perplessità della motivazione, in relazione al rilievo attinente al disconoscimento della minusvalenza, posto che la sentenza impugnata non avrebbe puntualmente dato conto della antieconomicità del prezzo di cessione.

1.7. Con il settimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di un fatto decisivo della controversia, per non avere il giudice di appello dato rilievo al fatto storico che l'acquisto del ramo di azienda del bar-ristorante in relazione al quale la cessione aveva fatto emergere la



contestata minusvalenza era stato operato «in blocco» unitamente ad altri rami di azienda, come risultante dalle deliberazioni del C.d.A. della controllante e dal contratto. Osserva parte ricorrente di avere evidenziato nel giudizio di merito tale circostanza, analoga al sovrapprezzo che si paga per acquisire una posizione di vantaggio competitivo nel mercato, *«anche qualora ciò comporti il rischio di realizzare una minusvalenza»* (pag. 72 ricorso).

1.8. Con l'ottavo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di un fatto decisivo della controversia, consistente nei dati risultanti dalla consulenza contabile di parte prodotta nel giudizio di merito, in ordine alle cui risultanze la CTR avrebbe avuto l'onere di pronunciarsi.

1.9. Con il nono motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di fatto decisivo oggetto di discussione delle parti e contraddittorietà della motivazione in relazione al valore dell'avviamento. Deduce parte ricorrente che la CTR avrebbe disconosciuto una inscindibilità dell'acquisto dei diversi rami di azienda, affermando – poi – che la volontà delle parti sarebbe stata quella di trattare unitariamente le cessioni, circostanza che comporterebbe perplessità della motivazione.

1.10. Con il decimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di un fatto decisivo della controversia e contraddittorietà della motivazione in relazione alla determinazione del valore dell'avviamento. Deduce la società contribuente che vi sarebbe insanabile contraddizione tra la parte della motivazione che disconosce un abbattimento del valore dell'avviamento di 2/3 e quella con la quale il giudice di appello avrebbe rideterminato la minusvalenza, quantificando l'avviamento nella misura di 1.1 milioni di Euro.



*1.11.* Con l'undicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di un fatto decisivo della controversia in relazione al medesimo profilo, per avere la CTR determinato il valore normale dell'avviamento nel minor valore di € 1.100.000,00. Osserva parte ricorrente che il giudice di appello avrebbe omesso di considerare le risultanze del contratto di cessione, dal quale emergeva un valore di cessione di € 1.550.000,00.

*1.12.* Con il dodicesimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti, nonché omessa motivazione, sempre in relazione al valore dell'avviamento, nella parte in cui la sentenza impugnata ha fatto leva sull'antieconomicità del valore di cessione del ramo di azienda, deducendo di avere allegato nel giudizio di merito la ragionevolezza del valore dell'avviamento, nonché senza considerare le risultanze della perizia di parte.

*1.13.* Con il tredicesimo motivo (indicato come n. 14) si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. violazione dell'art. 109, quarto comma, TUIR, nella parte in cui la sentenza impugnata ha rilevato l'antieconomicità del prezzo di cessione del ramo di azienda di bar-ristorante, posto che l'antieconomicità può ricorrere solo in caso di soluzioni che si discostino dalla ragionevolezza.

*1.14.* Con il quattordicesimo motivo (indicato come n. 15) si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di fatti decisivi in relazione alla ripresa dei costi infragruppo. Osserva parte ricorrente di avere dedotto nelle proprie deduzioni difensive l'insussistenza di alcuna sovrapposizione dei servizi, nonché di avere dedotto che la documentazione prodotta





smentirebbe la circostanza che gli ordini provenissero dalla stessa incorporata anziché dalla consolidante.

2. Il primo motivo è infondato. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, di cui fa menzione lo stesso ricorrente in memoria, l'art. 27 del d.l. n. 185/2008 non ha attribuito alle Direzioni regionali delle entrate una competenza in materia di accertamento fiscale prima inesistente, ma ha inteso fondare su una norma di fonte primaria il riparto delle competenze relative all'attività di verifica fiscale, istituendo una riserva esclusiva di competenza, in relazione alla rilevanza economico fiscale del soggetto accertato, a favore della Direzione regionale, già titolare, per disposizione regolamentare, della competenza a svolgere attività istruttoria, utilizzabile dalle Direzioni provinciali ai fini della emissione degli atti impositivi (Cass., 31 marzo 2022, n. 10519; Cass., Sez. V, 23 novembre 2021, n. 36104; Cass., Sez. V, 30 giugno 2021, n. 18692; Cass., 3 marzo 2021, n. 5778; Cass., Sez. V, 2 novembre 2020, n. 24224; Cass., Sez. V, 8 ottobre 2020, n. 21694; Cass., Sez. V, 21 dicembre 2018, n. 33289; Cass., 27 novembre 2015, n. 24263; Cass., Sez. V, 3 ottobre 2014, n. 20915). Non si ravvisano elementi per discostarsi da tale orientamento. La sentenza impugnata, nel ritenere che la Direzione Regionale abbia legittimamente posto in essere l'attività accertativa, ha - pertanto - fatto corretta applicazione dei suddetti principi.

3. Il secondo motivo è infondato essendo assorbente - come rileva parte controricorrente - che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dall'art. 12, comma 5, l. n. 212/2000, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, né l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la



cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati (Cass., Sez. V, 14 marzo 2022, n. 8274; Cass., Sez. V, 27 gennaio 2017, n. 2055; Cass., Sez. V, 15 aprile 2015, n. 7584; Cass., Sez. V, 05 ottobre 2012, n. 17002). L'irrilevanza, ai fini della validità dell'atto impositivo, del superamento del termine di permanenza degli operatori presso la sede dell'impresa rende superfluo accertare se vi fosse o meno stata proroga (nella specie implicita, secondo la CTR) dell'attività di indagine.

4. Il terzo motivo è infondato. Secondo la giurisprudenza di questa Corte (richiamata dal controricorrente), la mancata convocazione del contribuente, a seguito della presentazione dell'istanza ex art. 6 d.lgs. n. 218/1997 non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dagli Uffici, non essendo tale sanzione prevista dalla legge (Cass., Sez. U., 17 febbraio 2010, n. 3676). Principio che deve ritenersi del tutto consolidato, ritenendosi che, più in generale, la violazione delle norme procedurali di cui al d.lgs. n. 218/1997 non ha alcuna incidenza sulla validità dell'atto impositivo, in quanto, decorso il termine di sospensione di novanta giorni per l'impugnazione dello stesso che segue automaticamente alla presentazione dell'istanza di definizione, il contribuente può far valere in sede giurisdizionale i vizi dell'avviso di accertamento, senza che possa ipotizzarsi, pertanto, alcun effettivo pregiudizio al diritto di difesa del medesimo (Cass., Sez. V, 9 febbraio 2022, n. 4226; Cass., Sez. V, 11 gennaio 2018, n. 474).

5. Il quarto e il quinto motivo sono inammissibili, in quanto non è ravvisabile una seconda autonoma *ratio decidendi* (questione sulla quale insiste ulteriormente parte ricorrente in memoria e sul quale ci si è soffermati in sede di discussione orale), nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che non vi è particolare differenza tra



i criteri in materia di accertamento delle imposte dirette rispetto all'imposta di registro. Tutta la motivazione della sentenza relativa al disconoscimento della minusvalenza derivante dalla menzionata cessione realizzativa è incentrata sul mancato riscontro negli atti negoziali e nella documentazione sociale e contabile («*non vi sono riscontri nei libri sociali*»). Al di fuori di questo inciso iniziale, il percorso argomentativo si è attenuto all'esame in fatto degli elementi di riscontro all'accertata minusvalenza, senza procedere a una valutazione comparativa della diversa incidenza dell'accertamento ai fini delle imposte dirette rispetto all'imposta di registro. Si tratta, pertanto, di un punto motivazionale che non ha avuto autonomo sviluppo logico rispetto alla decisione adottata e che non può costituire autonoma *ratio decidendi*.

6. Il sesto motivo è inammissibile, essendo stato formulato secondo la lettera dell'art. 360, primo comma, n. 5 cod. proc. civ. precedente la novella. Ne consegue che non è più deducibile, in quanto tale, il vizio di motivazione, salva la motivazione perplessa o incomprensibile (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053). Nella specie, la sentenza impugnata ha ritenuto che non vi siano riscontri al fine di ritenere che il prezzo di cessione potesse comportare un abbattimento di circa 2/3 del prezzo di acquisto, con motivazione immune da censure.

7. Il settimo motivo – in disparte dalla corretta formulazione del motivo, che non formula il giudizio di decisività del fatto storico ma centrale nell'economia generale del ricorso – è infondato, posto che il giudice di appello ha espressamente preso in esame la circostanza della dedotta «*vendita in blocco*». La sentenza impugnata ha, difatti, accertato che «*l'assunto di aver dovuto pagare un prezzo molto superiore al valore all'atto dell'acquisto per una sorta di obbligata inscindibilità dell'offerta non ha trovato conferma*», valorizzandosi le



pattuizioni contenute nel contratto preliminare del 27 maggio 2002 in cui «*vi è un espresso riferimento alla volontà di entrambe le parti di trattare unitariamente tutte le cessioni*». Il vizio dedotto si tradurrebbe, così, in un omesso esame di elementi istruttori, che non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., Sez. VI, 8 novembre 2019, n. 28887; Cass., Sez. II, 29 ottobre 2018, n. 27415; Cass., Sez. VI, 10 febbraio 2015, n. 2498; Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053).

8. L'ottavo motivo è, invece, inammissibile, non ricorrendo l'omesso esame di fatti storici, bensì l'omesso esame di elementi istruttori (la già indicata consulenza tecnica di parte), che non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo, risolvendosi in questo caso il vizio di supposto omesso esame di un fatto storico (in tesi, effettivamente esaminato), presupposto per una inammissibile nuova valutazione dei fatti operata dal giudice del merito (Cass., Sez. U., 27 dicembre 2019, n. 34476). Né parte ricorrente indica quali sarebbero i fatti storici, esaminati dalla consulenza tecnica, il cui esame avrebbe condotto a un diverso esito della decisione, per cui il vizio si traduce in un non corretto esame degli elementi di prova finalizzata a una revisione del ragionamento decisorio, che rimane sul piano riservato al giudice del merito.

9. Il nono e il decimo motivo, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati, essendo stato indicato in sentenza un sufficiente percorso motivazionale (Cass., Sez. U., n. 8053/2014, cit.) che ha portato il giudice del merito a rideterminare nel *quantum* l'effettivo valore di cessione dell'azienda.



10. D'altro canto, appare a questo Collegio che il ricorrente non colga – sotto questo specifico profilo – un cambio di passo nella motivazione della sentenza impugnata, nella parte in cui il giudice di appello procede alla determinazione nel *quantum* dell'effettivo prezzo di cessione in parziale accoglimento dell'appello della società contribuente. Il giudice di appello, con motivazione logicamente insindacabile, ha ritenuto ingiustificato il prezzo di cessione e, quindi, indeducibile la plusvalenza in quanto non ha riconosciuto legittima la sovrapproduzione dovuta ai vantaggi competitivi che derivavano alla contribuente dall'acquisto di ulteriori rami di azienda. E, quindi, stata disconosciuta (come si è visto nei superiori motivi) la ripercussione sul prezzo di acquisto del ramo aziendale l'acquisto «in blocco» degli altri rami in termini di sovrapprezzo originariamente pattuito dalla contribuente al fine di conseguire ulteriori e diversi vantaggi competitivi. Tuttavia – e qui è da rinvenirsi il menzionato cambio di passo – il giudice di appello ha, nei poteri conferitigli, ritenuto che una giustificazione al minor valore del ramo di azienda dovesse attribuirsi a fatti successivi all'acquisto del ramo aziendale e, in particolare, alla «fretta» con cui la contribuente ha inteso disfarsi di un ramo aziendale in quanto non strategico. La rapidità di cessione – che si inquadra all'interno di un percorso gestorio che era giunto già a spostare i ricavi derivanti dal ramo di azienda dalla gestione caratteristica a quella accessoria (il ramo era stato conferito in affitto) – condensata nella motivazione del «*disfarsi il prima possibile del ristorante*» rende, invero comprensibile – ad avviso del giudice del merito – l'abbattimento del valore di cessione, evidentemente dovuto a non congrue modalità di cessione (quanto meno in relazione ai tempi) e a un diverso valore di cessione che il giudice ha accertato in concreto in relazione a tale diverso aspetto, così accogliendo (parzialmente) l'appello del contribuente. Nessuna contraddizione è,



pertanto, individuabile nella motivazione della sentenza impugnata, che ha rideterminato nel *quantum* il valore di cessione, non sulla base di una supposta e indimostrata sovrapproduzione genetica del ramo di azienda, bensì sulla base di un «*percorso logico diverso da quello dell'atto impositivo*», fondato sulla rapidità della procedura di dismissione dell'azienda, che già aveva condotto il ramo di azienda al di fuori del perimetro strategico della gestione caratteristica.

11. I motivi dall'undicesimo al tredicesimo, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono inammissibili, in quanto tendono ancora una volta – conformemente alle conclusioni del Pubblico Ministero – a giungere a una diversa valutazione del materiale probatorio e a una diversa decisione nel merito circa la sussistenza dell'antieconomicità della cessione del ramo di azienda.

12. Il quattordicesimo motivo è inammissibile sotto più profili. In primo luogo, parte ricorrente non indica i fatti storici il cui omesso esame sarebbe stato decisivo ai fini del giudizio di incertezza e non inerenza dei costi, tratteggiato in narrativa, né (tanto meno) espone il giudizio di decisività dei fatti storici omessi, risolvendosi la doglianza (su cui parte ricorrente ha insistito durante la discussione orale) in un generico omesso esame di elementi di prova. In secondo e maggiore luogo, parte ricorrente si limita a riproporre le deduzioni difensive, risolvendosi – pertanto – la censura nella riproposizione delle argomentazioni difensive, il cui omesso esame non può essere sussunto nell'omesso esame di fatti storici ai fini della censura in esame (Cass., Sez. I, 18 ottobre 2018, n. 26305; Cass., Sez. VI, 6 settembre 2019, n. 22397).

13. Il ricorso va, pertanto, rigettato, con spese regolate dalla soccombenza e liquidate come da dispositivo, oltre al raddoppio del contributo unificato.

**P. Q. M.**



La Corte rigetta il ricorso; condanna parte ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore del controricorrente, che liquida in complessivi € 10.000,00, oltre spese prenotate a debito; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente, ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. 24 dicembre 2012, n. 228, per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, in data 18 maggio 2022

Il Giudice Est.  
*Filippo D'Aquino*

Il Presidente  
*Enrico Manzon*

