

# Sentenza del 19/01/2023 n. 1618 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

1. Si controverte dell'impugnazione, da parte di Med Solutions Srl ("Med Solutions"), di tre avvisi di accertamento che recuperavano a tassazione Ires, per gli esercizi 2009, 2010, 2011, la plusvalenza, risultante dal bilancio della contribuente, derivante da un'operazione straordinaria sul capitale consistente nel conferimento in una società di nuova costituzione (denominata 3D Line Research and Development Srl ), in regime di neutralità fiscale, del ramo di azienda comprendente i diritti di proprietà industriale su sistemi informatici e applicativi in campo radiologico, e successiva cessione, in data 02/05/2007, della partecipazione totalitaria nella newco conferitaria alla svedese Elekta SA ("Elekta"), al prezzo di Euro 18 milioni, da corrispondere in vari esercizi, in ragione dell'inapplicabilità della participation exemption ("pex") a causa dell'insussistenza del requisito dell'ininterrotto possesso dal primo giorno del diciottesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione di un bene immateriale del ramo di azienda conferito (la "tecnologia DMLC" per i trattamenti di radioterapia, realizzata da A.A., collaboratore della Med Solutions), che la contribuente aveva acquistato il 20/03/2007, con contratto denominato Technology & IP Rights Transfer Agreement, soltanto due mesi prima dell'operazione straordinaria di cessione della partecipazione che aveva generato la plusvalenza.

2. La Commissione tributaria provinciale di Milano, riuniti i ricorsi, li rigettò con sentenza (n. 5913/2015) confermata dalla Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") della Lombardia, la quale ha respinto l'appello della contribuente facendo leva testualmente (cfr. pag. 6 della decisione) "(su) una serie di elementi, precisi e concordanti" dai quali appariva evidente che, al momento della cessione, non sussisteva il requisito del possesso ininterrotto di cui all' art. 87, comma 1, t.u.i.r. , per considerare parzialmente esente la plusvalenza realizzata.

3. La contribuente ricorre, con sette motivi, per la cassazione della sentenza di appello; l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

### Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso ("1. Error in procedendo per violazione dell' art. 33 del Regolamento (CE) n. 44/2001 del Consiglio del 22 dicembre 2000 (applicabile ratione temporis) e dell'art. 288 del Trattato sul funzionamento dell'UE, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 "), la ricorrente deduce che la sentenza è nulla per essere fondata sull'esistenza e sulla validità del contratto Technology & IP Rights Transfer Agreement benchè tale contratto fosse stato dichiarato nullo con sentenza (definitiva) del Tribunale di Norimberga del 23/08/2013, il cui riconoscimento in Italia è automatico a norma dell' art. 33 del regolamento CE n. 44/2001 .

2. Con il secondo motivo ("2. Nullità della sentenza d'appello per irriducibile contraddittorietà della motivazione ("specificata") relativa alle ragioni per le quali il Giudice d'appello avrebbe ritenuto irrilevante ai fini decisori la sentenza straniera dichiarativa della nullità del contratto, al punto da impedire l'individuazione della relativa ratio decidendi, con violazione dell' art. 132 c.p.c. , comma 1, n. 4 e art. 156 c.p.c. , comma 3, art. 118 disp. att. c.p.c., ai quali rinvia il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 , e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 "), in subordine rispetto al precedente motivo, la ricorrente deduce la nullità della sentenza per contraddittorietà della motivazione perchè, da un lato, essa si fonda sulla validità del contratto Technology & IP Rights Transfer Agreement, dall'altro, pur riconoscendo implicitamente efficace in Italia la sentenza (definitiva) del Tribunale di Norimberga, che ha dichiarato la nullità di quel contratto, ritiene la stessa sentenza irrilevante ai fini del decidere.

3. Con il terzo motivo ("3. Error in iudicando, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per errata individuazione degli effetti giuridici sostanziali (ex artt. 1418 c.c. e segg.) derivanti dalla sentenza del Tribunale di Norimberga dichiarativa della nullità del contratto."), la ricorrente deduce l'errore di diritto della sentenza che, dopo avere riconosciuto efficacia in Italia alla sentenza (definitiva) del Tribunale di Norimberga, che ha dichiarato la nullità del contratto Technology & IP Rights Transfer Agreement, afferma che gli effetti derivanti dalla conclusione di quel contratto si sarebbero "comunque verificati".

4. Con il quarto motivo ("4. Error in iudicando per violazione degli artt. 2729 e 2697 c.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 "), la ricorrente premette che per la sentenza impugnata è provato, "in presenza di una serie di elementi, precisi e concordanti", che la contribuente ha acquistato da A.A., in data 20/03/2007, con il contratto Technology & IP Rights Transfer Agreement la tecnologia DMLC, il che ha impedito la parziale esenzione Ires della plusvalenza. Censura quindi il ragionamento del giudice tributario di appello che non si è attenuto alle prescrizioni dell' art. 2729, c.c. , ed ha fondato la propria decisione sui flebili indizi provenienti dall'ufficio, senza attribuire alcun valore, nemmeno indiziario, ai robusti elementi di segno contrario che la stessa Med Solutions aveva offerto a sostegno della propria tesi difensiva, ossia che: (i) due perizie asseverate (le perizie B.B. e C.C.) riconoscevano che le tecnologie comprese nel ramo di azienda conferito (inclusa la tecnologia DMLC oggetto di contestazione) erano ininterrottamente possedute dalla società conferente (id est la contribuente) da oltre diciotto mesi prima del 02/05/2007; (ii) l'Istituto Nazionale dei Tumori di Milano aveva certificato l'utilizzo del sistema DMLC a partire dal febbraio del 1997, prima che iniziasse il rapporto di collaborazione tra la contribuente e A.A.; (iii) era pacifico e non contestato che A.A. - che aveva la qualifica di meccanico (a fronte di una tecnologia, la DMLC, assai complessa sul piano tecnico-scientifico) - aveva cominciato a collaborare con la contribuente nel 1998, un anno dopo l'avvio dell'utilizzo della tecnologia DMLC (risalente al 1997). Conclude che tali elementi di prova (contraria) erano stati confermati dalla sentenza del Tribunale di Norimberga che, nel dichiarare la nullità del contratto Technology & IP Rights Transfer Agreement, aveva sancito l'assenza di qualsiasi effetto traslativo della proprietà intellettuale da A.A. alla contribuente.

5. Con il quinto motivo ("5. Nullità della sentenza d'appello per carenza assoluta ovvero apparenza della motivazione ("specificata") in merito alle ragioni per le quali il Giudice d'appello

avrebbe ritenuto irrilevanti, ai fini della formulazione della prova presuntiva (su cui è fondata la sentenza d'appello), gli elementi di prova allegati in giudizio dalla Società esponente, al punto da impedire l'individuazione della relativa ratio decidendi, con violazione dell' art. 132 c.p.c. , comma 1, n. 4 e art. 156 c.p.c. , comma 3, art. 118 disp. att. c.p.c., ai quali rinvia il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 , e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 "), la ricorrente deduce la carenza assoluta dell'apparato argomentativo della sentenza in merito alle ragioni per le quali, nella costruzione del ragionamento presuntivo (censurato con il quarto motivo), sono stati ritenuti irrilevanti gli elementi presuntivi a proprio favore offerti dalla stessa contribuente.

6. Con il sesto motivo ("6. Violazione dell' art. 87, comma 1, lett. a) , art. 176, comma 4, tuir e art. 2112 c.c. , comma 5 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 "), la ricorrente deduce l'errore di diritto della sentenza impugnata che, dato che la tecnologia DMLC costituiva soltanto uno dei diversi componenti del ramo di azienda ceduto, avrebbe dovuto riconoscere la sussistenza del c.d. holding period (ex art. 87, comma 1, lett. a), t.u.i.r. ) con riferimento alla restante parte degli asset conferiti e, conseguentemente, ammettere l'applicazione del regime pex sulla plusvalenza realizzata a seguito della cessione della partecipazione nella società conferitaria, sull'intero importo o quanto meno sulla parte di esso corrispondente alla restante parte del ramo di azienda conferito.

7. Con il settimo motivo ("7. Nullità della sentenza d'appello per carenza assoluta di motivazione ("specifica") relativa alle ragioni per le quali il Giudice d'appello avrebbe ritenuto che il ramo di azienda conferito si esaurisse nella tecnologia DMLC (con conseguente esclusione del regime pex), al punto da impedire l'individuazione della relativa ratio decidendi, con violazione dell' art. 132 c.p.c. , comma 1, n. 4 e art. 156 c.p.c. , comma 3, art. 118 disp. att. c.p.c., ai quali rinvia il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 , e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 "), per l'ipotesi di mancato accoglimento del precedente motivo, la ricorrente deduce la nullità della sentenza che non spiega le ragioni per cui il ramo di azienda ceduto si identificasse, in via esclusiva, nella tecnologia DMLC, nel senso che, senza tale bene immateriale, la restante parte del conferimento non potesse più essere configurata come ramo di azienda ex art. 2112 c.c. , comma 5 .

8. Il primo, il secondo, il quinto e il settimo motivo, suscettibili di esame congiunto perchè attengono ad analoghi errores in procedendo, non sono fondati.

8.1. Per orientamento consolidato di questa Corte (ex plurimis Cass. 23/12/2022, n. 37770 , che menziona Cass. Sez. U. 27/12/2019, n. 34476 , la quale cita, in motivazione, Cass. Sez. U., 07/04/2014, n. 8053 ; Sez. U. 18/04/2018, n. 9558 ; Sez. U. 31/12/2018, n. 33679 ) "nel giudizio di legittimità è denunciabile solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, in quanto attiene all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali: tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa

ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione".

8.2. Nel nostro caso, la sentenza impugnata - la quale, preme sottolinearlo, diversamente da quanto adombra la contribuente con il primo motivo (che pertanto è infondato), non poggia esclusivamente sulla validità ed efficacia del contratto Technology & IP Rights Transfer Agreement, dichiarato nullo con sentenza (definitiva) del Tribunale di Norimberga del 23/08/2013, ma si fonda su un ragionamento presuntivo supportato anche (seppure non esclusivamente) sulle risultanze di quel negozio - reca una motivazione, non priva di una certa coerenza, benchè errata in diritto come verrà chiarito con l'esame dei restanti motivi.

9. Il terzo e il quarto motivo, da esaminare insieme per connessione, sono fondati, con conseguente assorbimento del sesto motivo.

9.1. La motivazione della sentenza impugnata sconta due diversi errori di diritto - stigmatizzati rispettivamente nel terzo e nel quarto motivo di ricorso - in quanto, per un verso, afferma che gli effetti del contratto Technology & IP Rights Transfer Agreement, dichiarato nullo con sentenza (definitiva) del Tribunale di Norimberga del 23/08/2013, si sono comunque verificati, trascurando che la decisione del giudice tedesco ha caducato il contratto con efficacia ex tunc, ossia dal momento della sua conclusione; per altro verso, si sostanzia in un ragionamento inferenziale il cui prevalente indizio è dato proprio dal contenuto del menzionato contratto del quale la pronuncia del giudice di Norimberga ha affermato l'irrilevanza giuridica, senza per altro confrontarsi con gli elementi presuntivi di segno opposto addotti dalla contribuente per corroborare la propria linea difensiva.

10. In conclusione, accolti il terzo e il quarto motivo, dichiarati infondati il primo, il secondo, il quinto e il settimo motivo, assorbito il sesto motivo, la sentenza è cassata, con rinvio al giudice a quo, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 11 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 19 gennaio 2023

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza