

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24667 Anno 2021

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: CONDELLO PASQUALINA A. P.

Data pubblicazione: 14/09/2021

### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1820/15 R.G. proposto da:

BIOFATA S.P.A., in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa, giusta procura a margine del ricorso, dall'avv. Alfredo Gualtieri, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Giuseppe Cosco, in Roma, via Anapo, n. 29

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso la quale è elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Calabria n. 1214/1/14 depositata in data 6 giugno 2014

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22 giugno 2021 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

WLB  
2021

**Rilevato che:**

1. La società Biofata s.p.a., secondo quanto emerge dalla sentenza impugnata, propose ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva accertato, ai sensi dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994, maggior reddito d'impresa in relazione all'anno d'imposta 2007, deducendo, tra l'altro, la nullità dell'atto impositivo perché non contenente alcun riferimento all'istanza di interpello disapplicativo e l'infondatezza della pretesa fiscale.

2. La Commissione tributaria provinciale adita accolse il ricorso, affermando che, sebbene fosse stato provato che il rigetto dell'istanza di interpello disapplicativo era stato comunicato alla contribuente, non era stato prodotto l'avviso di ricevimento.

3. La sentenza di primo grado venne impugnata dall'Agenzia delle entrate, che depositò copia dell'avviso di ricevimento, dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Calabria che accolse l'impugnazione, rigettando il ricorso della società contribuente.

In particolare, motivò: «Il gravame merita accoglimento. Per mera completezza motivazionale si deve premettere che condivisibile appare la legittima della "motivazione sintetica" dell'avviso di accertamento contenente l'indicazione della natura del tributo, il periodo d'imposta, l'imponibile e l'aliquota applicata. Nella specie al contribuente tutto ciò era compiutamente noto anche alla stregua del rigetto dell'istanza di interpello disapplicativo notificatogli il 3.02.2009, come da avviso di ricevimento prodotto in copia dall'appellante. Tale elemento appare decisivo e sul punto il contribuente non ha validamente contro dedotto».

4. La società Biofata s.p.a. ha proposto ricorso per la cassazione della suddetta decisione, con due motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste mediante controricorso.

**Considerato che:**

1. Con il primo motivo la contribuente deduce «erroneità della sentenza impugnata in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. per violazione del principio dell'effetto devolutivo dell'appello e dell'art. 346 cod. proc. civ. *Error in procedendo*».

Lamenta che la C.T.R. si è pronunciata su un unico motivo, tralasciando di esaminare tutte le altre censure proposte con il ricorso introduttivo e reiterate in grado di appello, ed in particolare: a) la nullità dell'avviso di accertamento impugnato per violazione dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994, come modificato dalla legge n. 248 del 2006, e dell'art. 8 del d.lgs. n. 417 del 1997; b) la illegittimità costituzionale, per violazione dell'art. 23 della Costituzione, della disciplina portata dall'art. 30 della legge n. 724 del 1994; c) la violazione del combinato disposto del d.P.R. n. 600 del 1973 e degli artt. 1, 7 e 12, commi 1 e 5, della legge n. 212 del 2000; d) insussistenza dei presupposti per l'applicazione della normativa sulle società non operative o di comodo di cui all'art. 30 della legge n. 724 del 1994 e successive modifiche.

2. Con il secondo motivo, denunciando «erroneità della sentenza impugnata in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio», sostiene che i giudici di appello, omettendo di prendere in considerazione le ulteriori censure esposte in primo grado e riprodotte in appello, avevano omesso di pronunciarsi su fatti decisivi per il giudizio.

3. Il primo motivo è infondato.

Occorre al riguardo rammentare che, secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancanza di espressa statuizione sul punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto (Cass., sez. 1, 8/03/2007, n. 5351, che ha ravvisato il rigetto implicito dell'eccezione di inammissibilità dell'appello nella sentenza

b

che aveva valutato nel merito i motivi posti a fondamento del gravame); ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di una espressa statuizione del giudice, essendo necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto, dovendo pertanto escludersi il suddetto vizio quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti il rigetto o la non esaminabilità pur in assenza di una specifica argomentazione (Cass., sez. 1, 9/05/2007, n. 10636; Cass., sez. 5, 6/12/2017, n. 29191; Cass., sez. 1, 13/10/2017, n. 24155; Cass., sez. 2, 13/08/2018, n. 20718; Cass., sez. 2, 2/04/2020, n. 7662).

Nel caso in esame, è ben vero che i giudici di appello si sono limitati ad illustrare le ragioni per le quali hanno disatteso l'eccezione di carenza di motivazione dell'avviso di accertamento, pure contestata dalla contribuente, ma, rigettando nel merito il ricorso della contribuente e confermando integralmente l'atto impositivo, hanno, seppure implicitamente, ritenuto di disattendere tutte le altre censure riproposte in secondo grado sia con l'atto di appello che con la memoria.

4. Merita, invece, accoglimento il secondo motivo.

4.1. Giova premettere che, secondo il primo comma dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994, una società si considera non operativa se la somma di ricavi, incrementi di rimanenze e altri proventi (esclusi quelli straordinari) imputati nel conto economico è inferiore a un ricavo presunto, calcolato, attraverso il c.d. test di operatività, applicando determinati coefficienti percentuali al valore degli asset patrimoniali intestati alla società. Tale presunzione può essere vinta mediante la dimostrazione, il cui onere grava sul contribuente, di situazioni oggettive - ossia non dipendenti da una scelta consapevole dell'imprenditore - che abbiano reso impossibile raggiungere il volume minimo di ricavi o di reddito determinato secondo i predetti

e

parametri (Cass., sez. 5, 28/5/2020, n. 10158; v. anche Cass. Sez. 5, 15/03/2019, n. 7402; Cass., sez. 5, 12/05/2012, n. 17010; Cass. Sez. 5, 28/7/2017, n. 18807, in materia di I.V.A.).

Le modifiche apportate dalla legge n. 296 del 2006 all'art. 30 della legge n. 724 del 1994 non hanno eliminato la possibilità per il contribuente di vincere la presunzione legale della finalità elusiva delle società non operative attraverso la prova contraria qualificata — contenutisticamente tipizzata all'art. 30, comma 4-*bis*, della legge n. 724 del 1994 — della ricorrenza di una situazione oggettiva a sé non imputabile che abbia reso impossibile il conseguimento di ricavi e la produzione di reddito entro la soglia minima stabilita *ex lege*.

4.2. La C.T.R., nell'accogliere l'appello dell'Agenzia delle entrate, ha omesso di esaminare, con riguardo alla dedotta insussistenza dei presupposti per l'applicazione della normativa sulle società di comodo, il fatto che, secondo la prospettazione difensiva della società contribuente, avrebbe impedito di intraprendere l'attività produttiva e di conseguire i ricavi minimi richiesti per il superamento del test di operatività.

Invero, non è contestato dalla controricorrente che nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado la contribuente aveva fatto presente che, sebbene nel bilancio fosse stato iscritto, tra le immobilizzazioni, un terreno originariamente destinato ad accogliere un insediamento industriale con finalità agroalimentare nell'ambito di un contratto di programma sottoscritto in data 15 ottobre 2003 tra la stessa società ed il Ministero delle attività produttive, era successivamente intervenuto un fatto di carattere oggettivo che aveva impedito l'avvio del programmato intervento produttivo, poiché, con comunicazione del 13 aprile 2006, il Ministero dello sviluppo economico aveva avviato le procedure per la revoca delle agevolazioni previste nel contratto di programma; in tal modo deducendo che si era realizzato un oggettivo impedimento che aveva

le

reso necessario procedere ad una rimodulazione dell'attività, anche in ragione del sopraggiunto obbligo di restituzione di gran parte dell'area, ricadente in zona di sviluppo industriale, a soggetto istituzionale che ne avrebbe curato la riconversione produttiva.

4.3. I giudici di appello hanno, dunque, trascurato di valutare l'evento impeditivo (mancato avvio dell'attività produttiva in conseguenza del mancato riconoscimento delle agevolazioni previste nel contratto di programma), addotto dalla contribuente nel ricorso introduttivo, sebbene si tratti di fatto rilevante e decisivo.

Come questa Corte ha avuto modo di chiarire (Cass., sez. 5, 14/06/2021, n. 16697), il giudice di merito è tenuto ad esaminare anche la condotta specifica tenuta dal contribuente, in ordine alla richiesta di incentivi pubblici, con riferimento alle ragioni della mancata concessione ed alla sussistenza dei requisiti richiesti dalla normativa agevolativa. E ciò perché «la richiesta di finanziamenti o contributi pubblici, poi non accordati, non costituisce una oggettiva situazione che sia in grado di disinnescare la presunzione legale di sussistenza della società di comodo desunta dal test di operatività, dovendosi comunque scrutinare anche le ragioni della mancata concessione e l'eventuale sussistenza dei requisiti in capo al contribuente. Tale situazione oggettiva di impossibilità a raggiungere le soglie di redditività scaturite dal test di produttività può, quindi, essere integrata non solo nel caso in cui i contributi pubblici siano stati tempestivamente richiesti e riconosciuti, senza che siano stati erogati per causa non imputabile alla società stessa, ma anche se la mancata fruizione del contributo pubblico non sia imputabile all'imprenditore».

5. Conclusivamente, in accoglimento del secondo motivo, rigettato il primo, la sentenza deve essere cassata e la causa va rinviata, per nuovo esame, alla competente Commissione tributaria

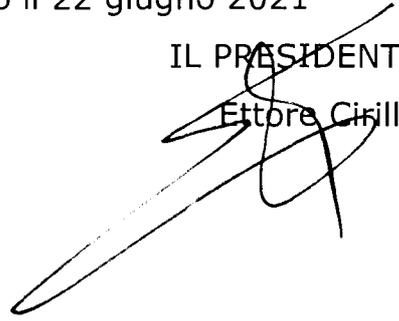
regionale, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

rigetta il primo motivo; accoglie il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Calabria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 22 giugno 2021

IL PRESIDENTE  
Ettore Cirillo



---