



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**  
DI **VICENZA**

SEZIONE **3**

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 945/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

01/12/2016 ore 09:30

N°

282/17-SEZ.3

PRONUNCIATA IL:

01-12-2017

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

- 6 APR. 2017

Il Segretario

L'ASSISTENTE TRIBUTARIO  
(Geom. Matteo STEFANIA)

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |                        |                 |                   |
|--------------------------|------------------------|-----------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | <b>GIARRUSSO</b>       | <b>SABINO</b>   | <b>Presidente</b> |
| <input type="checkbox"/> | <b>FORTE</b>           | <b>ERICO</b>    | <b>Relatore</b>   |
| <input type="checkbox"/> | <b>DE BIASE FREZZA</b> | <b>COSTANZA</b> | <b>Giudice</b>    |
| <input type="checkbox"/> |                        |                 |                   |

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 945/2015  
depositato il 19/06/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n°  
contro:  
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE VICENZA

**proposto dai ricorrenti:**

**difeso da:**

**difeso da:**

- sul ricorso n. 946/2015  
depositato il 19/06/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n°  
contro:  
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE VICENZA

**proposto dai ricorrenti:**



(segue)

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 945/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

01/12/2016 ore 09:30

**difeso da:**

**difeso da:**

- sul ricorso n. 976/2015  
depositato il 25/06/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n°  
contro:  
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE VICENZA

**proposto dai ricorrenti:**

**difeso da:**

**difeso da:**

- sul ricorso n. 977/2015  
depositato il 25/06/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n°  
contro:  
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE VICENZA

**proposto dai ricorrenti:**

**difeso da:**

**difeso da:**

- sul ricorso n. 1343/2015  
depositato il 16/10/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n°  
contro:





SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 945/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

01/12/2016 ore 09:30

(segue)

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE VICENZA

**proposto dai ricorrenti:**

**difeso da:**

**difeso da:**

- sul ricorso n. 1344/2015  
depositato il 16/10/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n°  
contro:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE VICENZA

**proposto dai ricorrenti:**

**difeso da:**

**difeso da:**

- sul ricorso n. 1345/2015  
depositato il 16/10/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO  
contro:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE VICENZA

**proposto dai ricorrenti:**

**difeso da:**

**difeso da:**



(segue)

- sul ricorso n. 1346/2015  
depositato il 16/10/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO  
contro:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE VICENZA

**proposto dai ricorrenti:**

**difeso da:**

**difeso da:**

SEZIONE

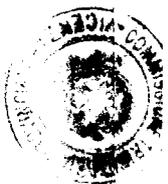
N° 3

REG.GENERALE

N° 945/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

01/12/2016 ore 09:30



Rgr: 945/15, 946/15, 976/15, 977/15, 1343/15,1344/15, 1345/15 e 1346/15

## FATTO E DIRITTO

Avverso avvisi di accertamento relativi al periodo di imposta anno 2009, emessi dall'Agenzia delle Entrate Dir. Prov. di Vicenza, ricorrono i soci della società a questa Commissione Tributaria:



## MOTIVI DI RICORSO

- 1) Violazione degli artt. 2495 del C.C., 36 e 42 del DPR 602/73 laddove l'ufficio omette di individuare la responsabilità dei soci per i debiti relativi alla società estinta.
- 2) Violazione dell'art. 37-bis del DPR 600/73 laddove
  - a) Le contestazioni vengono elevate oltre i termini decadenziali di cui all'art. 43 del DPR 600/73 per la notifica dell'atto impositivo.
  - b) Per illogicità della pretesa erariale e mancanza dei presupposti giuridici per l'applicazione dell'art. 37-bis del DPR 600/73.
  - c) Per contrasto con altre norme di legge.
- 2.1) Violazione dell'art. 43 del DPR 600/73.
- 2.2) Mancanza dei presupposti per l'applicabilità dell'art. 37-bis del DPR 600/73.
- 2.3) La motivazione è illegittima in quanto contenente riferimenti oltre che all'art. 37-bis DPR 600/73 anche ad altre norme violate con conseguente inapplicabilità dello stesso.
- 3) Illegittimità del provvedimento impugnato per difetto di motivazione e mancato assolvimento dell'onere della prova – violazione dell'art. 3, L. 241/1990, art. 42 DPR 600/73 e art. 7, L. 212/2000 – violazioni del diritto di difesa, ex art. 24 Cost.



4) Le sanzioni non sono applicabili nel caso di specie.

a) Trattandosi di un fenomeno successorio (società estinta – socio).

b) Nelle contestazioni delle condotte elusive per l'elevato grado di incertezza che le stesse presuppongono.

Concludono i ricorrenti con la richiesta di accogliere il ricorso con il ristoro delle spese di lite.

**L'Agenzia delle Entrate** si costituisce in giudizio, in data 27/07/2015, 31/07/2015, 19/11/2015 e 20/11/2015; controdeducendo alle eccezioni di controparte.

In particolare osserva l'Ufficio:

La disciplina del raddoppio dei termini di decadenza per l'accertamento, in presenza di una notizia di reato tributario, è stata introdotta dall'articolo 37, c. 24, 25 e 26, D.L. 223/2006. In particolare, il comma 24 ha integrato l'articolo 43 del DPR 600/73 con il seguente comma: *<<In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione>>*. Medesima previsione è stata introdotta dal comma 25, per l'accertamento in materia di IVA, con l'inserimento del comma terzo nell'articolo 57 del DPR 633/1972.

In virtù delle citate norme, gli ordinari termini di decadenza per l'accertamento sono raddoppiati qualora il pubblico ufficiale, nell'esercizio delle sue funzioni, constati una violazione per la quale sussiste l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 74/2000.

L'interpretazione letterale del disposto normativo fa propendere per tale raddoppio anche qualora la scoperta e denuncia dei reati intervenga dopo l'ordinaria scadenza dei termini accertativi. In tal senso è la circ. n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza, che nel definire gli anni di imposta da sottoporre ad attività ispettiva, precisa che *«comunque dovrà essere verificato se con riferimento ad annualità che sarebbero decadute sussistano cause di estensione dei termini che permettano di svolgere l'attività ispettiva anche nei riguardi delle annualità stesse, quali, ad esempio il riscontro di una violazione penalmente rilevante ai sensi del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 da cui consegue il raddoppio dei termini>>*.

Si deve pertanto ritenere che la retroazione è efficace per periodi di imposta in cui sia ancora obbligatoria la denuncia perché configurabile, nei suoi lineamenti essenziali, il reato. Conseguentemente sarà possibile accertare anche un periodo "chiuso", grazie al rilevamento di un reato successivamente al decorso del termine di decadenza ordinario.

Quindi, appurato che l'Ufficio ha presentato la denuncia ex art. 331 c.p.p. (**allegata in**



**copia**), nessun dubbio può residuare in merito al fatto che la violazione riscontrata comportasse obbligo di denuncia per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74/2000. Al di là della prova fornita dall'Ufficio, si evidenzia la palese infondatezza dell'eccezione di controparte, la quale si pone in contrasto con l'interpretazione fornita sul punto dai Giudici della Corte Costituzionale con la nota sentenza n. 247/2011.

**Quanto** alla responsabilità dei soci.

Il riferimento operato da controparte agli articoli 2495 c.c. e 36, del DPR n. 602/73, risulta fuori luogo e fuorviante, in quanto si tratta di disposizioni che attengono le società di capitali, viceversa, nel caso in esame siamo al cospetto di una società di persone e, in particolare, di una società in nome collettivo, caratterizzata dal fatto che i soci rispondono solidariamente e illimitatamente delle obbligazioni sociali.

Né pare pregnante l'argomentazione di controparte secondo cui la plusvalenza derivante dalla cessione di quote sarebbe avvenuta in data 10.07.2009, periodo in cui la \_\_\_\_\_ aveva operato una trasformazione da SNC a SRL.

L'articolo 37 bis del DPR n. 600/73 rende **inopponibili** (*rectius*, **inefficaci**) i negozi giuridici posti in essere con un mero intento elusivo e privi di reali giustificazioni economiche. Nel caso in esame, come si dimostrerà nel prosieguo della trattazione, la trasformazione è stata artatamente effettuata al solo fine di evitare l'imputazione per trasparenza in capo ai soci.

In conclusione, tenuto conto che la norma applicabile al caso in esame è l'articolo 5 del Tuir in materia di società in nome collettivo, le argomentazioni di controparte non possono trovare legittima condivisione e accoglimento.

**Quanto** alla motivazione, alle prove e ai presupposti che legittimano l'applicabilità dell'articolo 37 bis del DPR 600/73.

A partire dal 2006, la società \_\_\_\_\_ ha iniziato una complessa azione di riorganizzazione finalizzata alla cessione del complesso aziendale, alla liquidazione e cessazione della società, con il trasferimento dell'attività e dei beni mobili ed immobili alla nuova società

In data 10.10.2006, viene stipulato un contratto di affitto di ramo d'azienda con la \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ : in base a tale contratto, \_\_\_\_\_ concede in affitto alla \_\_\_\_\_ al prezzo di € 36.000,00 annui, il ramo d'azienda avente per oggetto il complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'attività di confezionamento e stagionatura di formaggio (condotta nel compendio immobiliare di proprietà di \_\_\_\_\_

Il giorno precedente alla stipula del contratto di affitto, in data 09.10.2006, \_\_\_\_\_ rileva in contabilità la riscossione di € 180.000,00 per "anticipo vendita ramo d'azienda",

successivamente imputata in conto prezzo nell'atto di cessione di quote, come risulta dalla scheda contabile n. 6.80.006 "altri debiti".

Dagli allegati all'atto notarile di cessione di quote di \_\_\_\_\_ stipulato il 10.07.2009, risultano i pagamenti effettuati nel corso del tempo da \_\_\_\_\_ il primo dei quali di €180.000,00 del 09.10.2006.

Inoltre, nell'anno 2006, la \_\_\_\_\_ rileva in contabilità il pagamento di € 120.000,00 a titolo di caparra confirmatoria, successivamente imputata in conto prezzo nell'atto di cessione di quote, come risulta dai documenti costituenti l'allegato B) dell'atto notarile di cessione quote.

Ciò dimostra che le trattative per l'acquisto dell'azienda erano già iniziate molto prima di concedere in affitto il ramo d'azienda e della costituzione della stessa

L'importo di € 180.000,00 è stato girato in data 2.1.2007 nella contabilità di \_\_\_\_\_ dal conto n. 6.80.006 "altri debiti" al conto n. 6.40.003 "caparra confirmatoria", mentre l'importo di €120.000,00 non è MAI stato contabilizzato da \_\_\_\_\_ ma è stato direttamente prelevato dai soci.

In data 05.07.2007 nella scheda contabile n. 3.81.005 "Banca del Centroveneto" risultano incassate due caparre per acquisto ramo d'azienda di € 500.000,00 ciascuna, prelevate dai soci per € 700.000,00 il giorno successivo.

Con atto del 25.2.2008, \_\_\_\_\_ riduce il proprio capitale sociale da € 250.000,00 a € 10.000,00 e nello stesso giorno si trasforma in \_\_\_\_\_ Srl con capitale sociale di € 10.000,00 mantenendo la stessa compagine sociale precedente.

Una settimana dopo, il 4.3.2008 \_\_\_\_\_ Srl costituisce una nuova società ( \_\_\_\_\_ Srl) da essa controllata al 100%, conferendo, in continuità di valori contabili e fiscali, il ramo d'azienda comprendente i beni immobili e mobili utilizzati per l'esercizio d'impresa già in precedenza concessa in affitto a \_\_\_\_\_ Spa nel 2006: attrezzature, impianti e macchinari, mobili e arredi, immobili, e anche il contratto stesso di affitto, il tutto per un valore di periziato € 4.602.270,00 e un valore contabile di € 711.466,19.

In capo a \_\_\_\_\_ Srl rimangono crediti e debiti, oltre alla partecipazione totalitaria in \_\_\_\_\_ Srl.

In data 10.07.2009 (dopo 16 mesi dal conferimento del ramo d'azienda in \_\_\_\_\_ Srl) \_\_\_\_\_ cede ad un corrispettivo di € 4.950.000,00 l'intera partecipazione in \_\_\_\_\_ Srl a \_\_\_\_\_ beneficiando del regime di esenzione (del 95% della plusvalenza previsto dal combinato disposto degli artt. 176 e 87 del Tuir) della tassazione della plusvalenza da cessione di partecipazioni in possesso dei cosiddetti requisiti "PEX".

La plusvalenza ammontante a € 4.238.533,81 (corrispettivo di cessione € 4.950.000 meno costo



fiscalmente riconosciuto € 711.466,19), e viene tassata ai fini IRES con aliquota 27,5% su un imponibile di € 211.926,69 ( 5% della plusvalenza).

Pochi mesi dopo, in data 21.12.2009 Srl viene incorporata in SpA con atto di fusione per incorporazione e annullamento della riserva da conferimento.

L'operazione di fusione è stata realizzata come segue:

- progetto di fusione iscritto nel Registro delle Imprese in data 12/10/2009; - delibera di fusione iscritta nel Registro delle Imprese in data 15/10/2009; - atto di fusione iscritto nel Registro delle Imprese in data 21/12/2009.

Pochi giorni dopo, in data 28.12.2009 Srl viene posta in liquidazione (il liquidatore è ) e cesserà l'attività il 31.12.2010.

Nell'invito citato n. 101300/2014 l'Ufficio chiede conto alla Parte dei seguenti aspetti:

- A) Valide ragioni economiche che giustifichino le operazioni poste in essere con particolare riferimento alla trasformazione dalla società da Snc a Sri.
- B) Dimostrazione della sussistenza dei requisiti PEX con particolare riferimento al requisito della commercialità di cui all'art. 87, comma 1, lett. d), del Tuir;
- C) Riflessi contabili della trasformazione e della successiva liquidazione della Società, nonché riflessi fiscali e reddituali in capo ai soci.

In merito al punto A), nel verbale di contraddittorio del 01.12.2014, prot. 107856, la Parte ha dichiarato quanto segue:

*"Le valide ragioni economiche della trasformazione e della ristrutturazione aziendale sono dovute alla situazione di indebitamento e di decozione della Snc e sono volte a limitare la responsabilità dei soci in ipotesi di azioni esecutive o di insolvenza, e di consentire la commercializzazione del ramo d'azienda senza le conseguenze negative derivanti dal modello societario della società di persone, ai fini di preservare il valore dell'azienda attraverso la valorizzazione delle attività patrimoniali utilizzando il corrispettivo per far fronte all'indebitamento. La trasformazione è stata inoltre effettuata per consentire l'operazione di cessione di ramo d'azienda a Srl."*

Nelle successive memorie del 5.12.2014 la Parte eccepisce che le ragioni economiche della trasformazione da Snc a Sri erano dovute alla difficilissima situazione finanziaria ed economica da cui Snc era appena uscita al momento dell'affitto del ramo d'azienda a ottobre 2006 a Spa ed erano volte ad evitare la fallibilità personale dei soci.

Inoltre, si sostiene che non era proponibile la cessione d'azienda dalla Società alla poiché il cessionario Spa si sarebbe assunto la

responsabilità per l'adempimento delle obbligazioni del cedente ed elenca gli aspetti di minor responsabilità del cessionario in caso di acquisizione di partecipazione in società rispetto alla confusione patrimoniale che consegue all'acquisto di azienda.

L'Ufficio, non condivide le osservazioni e le ragioni economiche addotte dalla Parte nel motivare la trasformazione della Società Snc in Srl di cui al punto a) per i motivi seguenti.

Nei documenti allegati alle memorie risulta che Snc aveva ripianato il debito "storico" con le banche già nel 2004 e 2005, e che il Tribunale di Vicenza, con decreto del 27.04.2005, aveva dichiarato il non luogo a procedere circa l'istanza di fallimento presentata nel 2004 da Unicredit Banca d'Impresa Spa, avendo accettato la proposta concordataria.

Nella stessa memoria si legge che le passività della società al 05.04.2005 ammontavano a € 4.310.000,00 (costituite per € 2.170.000,00 dai mutuo ipotecario sull'immobile strumentale e per € 2.140.000,00 per debiti verso fornitori a breve termine), che trovano copertura con i valori dell'attivo patrimoniale dato dall'immobile al valore di perizia di € 2.954.000,00 e dal magazzino e i crediti verso clienti per € 2.146.942,00.

Questo dimostra che la crisi finanziaria era già stata superata molti anni prima del 2009, anno della cessione delle quote dopo la trasformazione del 2008: presumibilmente il contratto di affitto d'azienda è stato stipulato dal 2006 al 2009, prima dell'acquisizione dell'azienda, proprio in attesa del completo ripianamento dei debiti di snc.

Pertanto l'acquirente se avesse optato per l'acquisto dell'azienda anziché l'acquisto delle quote, non avrebbe assunto alcuna responsabilità dei debiti pregressi di

Snc, in primis quelli verso i dipendenti che erano stati già saldati, posto che l'acquisizione delle quote e l'atto di fusione sono avvenuti nel 2009. Nel periodo intercorrente tra il 2006 e il 2009 aveva già assolto gran parte delle sue obbligazioni (ivi inclusi quelli con i dipendenti che la Parte cita nelle memorie che sono stati direttamente assunti da sin dal 2006).

Come risulta dal bilancio d'esercizio della Società Sri al 31.12.2008 depositato presso il Registro delle Imprese non risultano debiti ad eccezione di un residuo debito verso le banche per mutuo per € 1.572.000,00 e debiti verso il futuro acquirente di € 2.975.000,00 per le caparre ricevute da fino al 31.12.2008 per "acquisto ramo d'azienda" (e non acquisto quote sociali) come risulta dalle scritture contabili (libro giornale e partitari) in cui sono stati rilevati gli accrediti delle caparre.

L'Ufficio ribadisce di non aver contestato l'esistenza del contratto di affitto di azienda tra stipulato nel 2006 probabilmente per non coinvolgere nella situazione di crisi finanziaria da cui era appena uscita nel 2005, ma ritiene elusiva- in quanto



priva di valide ragioni economiche - la trasformazione in Srl avvenuta il 25.02.2008, alcuni anni dopo il risanamento finanziario citato nelle memorie, preordinata al conseguimento dal risparmio d'imposta derivante dall'illegittimo utilizzo delle perdite della Snc non più riportabili, nonché dal godimento della tassazione PEX in assenza dei requisiti previsti dalla normativa in materia.

Non ha fondamento alcuno l'assunto della Parte secondo il quale la trasformazione da Snc a Srl è stata posta in essere perché avrebbe impedito la fallibilità personale dei soci.

In ordine alla responsabilità per i debiti sociali, è pacifico che, nella società in nome collettivo, il socio risponde illimitatamente con il proprio patrimonio personale, mentre, nella società a responsabilità limitata, il socio risponde nei limiti dei propri conferimenti sociali: si pone quindi la questione di comprendere che tipo di responsabilità sociale investe il socio di una S.n.c. trasformata successivamente in una S.r.l.

Ai sensi dell'art 2500-quinquies del Codice Civile la trasformazione non libera i soci a responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali sorte prima della trasformazione se non risulta che i creditori sociali hanno dato il loro consenso alla trasformazione.

Pertanto, la trasformazione mantiene inalterata ad ogni effetto, per le obbligazioni anteriori alla trasformazione, la responsabilità illimitata dei soci derivante dai precedente assetto giuridico, salvo che i creditori abbiano aderito alla trasformazione.

Quanto asserito dalla Parte, cioè che la ragione economica della trasformazione da Snc a Srl è consistita nell'evitare la fallibilità personale dei signori \_\_\_\_\_ è priva di fondamento giuridico ed economico, in quanto ai sensi dell'art 2500 c.c., i soci non sono liberati per i debiti pregressi se manca il consenso dei creditori, e ai sensi dell'art 147 L.F i soci della s.n.c.. successivamente trasformata in s.r.l. poi dichiarata fallita, sono assoggettati alla legge fallimentare ex art. 147 (e quindi fallire personalmente), per i crediti sociali sorti prima della trasformazione, se i creditori sociali hanno manifestato espressamente, entro il termine previsto di 30 giorni dalla comunicazione della trasformazione, il loro dissenso alla liberazione del socio già illimitatamente responsabile.

Nel caso di specie la Parte non ha dimostrato in alcun modo che i creditori sociali avessero dato il loro assenso alla trasformazione.

L'Ufficio ritiene che la trasformazione in Srl sia stata posta in essere senza valide ragioni giuridiche ed economiche; che non ostava alla cessione d'azienda la presunta responsabilità del cessionario per i debiti pregressi di \_\_\_\_\_ Snc, in quanto tali debiti erano già stati saldati prima dell'atto di cessione del 2009 come risulta dal bilancio al 31.12.2008 depositato presso Registro delle Imprese (ad eccezione di un mutuo residuo di € 1.572.000,00 che verrà chiuso nel

2009 prima della cessione delle quote).

Infine, nel caso in esame, non si è verificata la doppia imposizione dei redditi prodotti, anzi non si è verificata alcuna imposizione: i dividendi (derivanti dalla plusvalenza assoggettata a PEX) incassati dai soci di \_\_\_\_\_ dal 2008 al 2010 non sono stati tassati in capo ai soci in quanto azzerati di fatto per l'importo di € 3.285.361,00, dalle perdite pregresse (fiscalmente indeducibili dai soci della Snc, in quanto conseguite oltre il quinquennio a norma dell'art 8 c. 3 del Tuir) imputate a patrimonio netto della neo trasformata \_\_\_\_\_ Srl.

Quanto alla presunta dimostrazione della sussistenza del requisito della commercialità, la parte sostiene che l'art 87 del Tuir lo escluderebbe soltanto per le "società immobiliari di gestione non attiva".

La Parte ricorrente afferma, in sintesi, che ai fini della sussistenza del requisito della commercialità di cui al comma 1, lett. d), dell'art 87 Tuir, è sufficiente verificare che l'attività svolta sia di fatto un'attività commerciale, non avendo il presupposto soggettivo rilevanza alcuna.

L'Ufficio replica che ai fini della parziale esenzione della tassazione della plusvalenza, rilevano sia il requisito soggettivo che oggettivo (attività commerciale svolta nel triennio precedente), e che, nel caso di specie, nessuno dei due è verificato, come di seguito esposto.

L'art 87 comma 1 del Tuir stabilisce: "Non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti nella misura del 95 per cento le plusvalenze realizzate e determinate ai sensi dell'articolo 86, commi 1, 2 e 3 relativamente ad azioni o quote di partecipazioni in società ed enti indicati nell'articolo 5, escluse le società semplici e gli enti alle stesse equiparate, e nell'articolo 73, comprese quelle non rappresentate da titoli, con i seguenti requisiti:

d) esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'articolo 55. Senza possibilità di prova contraria si presume che questo requisito non sussista relativamente alle partecipazioni in società il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa. Si considerano direttamente utilizzati nell'esercizio d'impresa gli immobili concessi in locazione finanziaria e i terreni su cui la società partecipata svolge l'attività agricola".

La lettera d), del comma 1), stabilisce che non è sufficiente che venga svolta un'attività commerciale da parte di chiunque, ma i requisiti della commercialità di cui all'articolo 87, comma 1, lettera d), del TUIR devono sussistere in primis in capo alla Società partecipata e in secondo luogo in capo alla conferente come di seguito specificato.

Nel caso di specie la Società partecipata è \_\_\_\_\_ S.r.l., che non ha mai di fatto svolto alcuna



attività commerciale ai sensi dell'art. 55 per i seguenti motivi.

Come risulta dall'atto costitutivo di Società a Responsabilità limitata con conferimento di ramo d'azienda del 04.03.2008, rep. 57634 raccolta 9989 stipulato avanti il notaio Dott.

, alla neo costituita Srl vengono conferiti oltre che gli elementi patrimoniali attivi della (prima snc e poi srl) anche il contratto di affitto d'azienda con

Pertanto la partecipata (e come si dirà di seguito Snc/Srl poi), nella sua breve vita, non ha mai potuto svolgere l'attività d'impresa di produzione e commercio di prodotti caseari, ma si è limitata a percepire i canoni di affitto da : è quest'ultima che di fatto ha svolto l'attività produttiva e commerciale da fine 2006 in poi in base al contratto d'affitto di ramo d'azienda citato.

Dai libri contabili esibiti risulta che la società non ha svolto di fatto alcuna attività produttiva e commerciale dopo il 10.10.2006, né avrebbe potuto svolgerla, essendosi spossessata sia dei macchinari, attrezzature, licenze amministrative e dipendenti, sia dei locali, che come risulta dal contratto di affitto, sono stati concessi in uso alla conduttrice.

In conclusione, in virtù del contratto di affitto d'azienda le società Srl e Srl non avrebbero potuto svolgere alcuna attività produttiva, in quanto non erano in possesso dei beni aziendali per lo svolgimento dell'attività produttiva e commerciale che rientravano nella disponibilità dell'affittuario e da quest'ultimo era esercitata.

L'Ufficio ritiene che, dopo la stipula del contratto di affitto d'azienda, l'attività svolta da Snc/Srl prima e di poi, non costituisca esercizio d'impresa commerciale (ex articolo 55 del Tuir) per cui la plusvalenza derivante dalla alienazione della partecipazione totalitaria detenuta in Srl non possa beneficiare dell'esenzione prevista dall'articolo 87 del Tuir.

In conclusione e tutto ciò premesso, l'ufficio ritiene elusiva, ai sensi dell'art. 37 bis del D.P.R. 600/73, la serie di operazioni poste in essere dalla società : la trasformazione di Snc in Srl, la costituzione e il conferimento del ramo d'azienda in Sri, che hanno condotto alla tassazione IRES della plusvalenza derivante dalla cessione di quote effettuata in data 10.07.2009 calcolata su una base imponibile del 5%.

Ai fini delle imposte sui redditi è stato aggirato il disposto normativo dell'art. 86, del D.P.R. 917/86, che prevede la tassazione ordinaria in capo ai soci della Snc ai sensi dell'art. 5, del Tuir, del 100% della plusvalenza realizzata di € 4.238.534,00 da Snc.

L'elusione è stata posta in essere per mezzo della trasformazione della Snc in Srl (avvenuta in data 25/02/2008), ed il successivo conferimento in del ramo di

azienda (avvenuto in data 04/03/2008): la suddetta trasformazione della Snc in Srl è da ritenersi priva di valide ragioni economiche, in quanto la Srl immediatamente dopo la cessione delle quote è stata posta in liquidazione nel 2009, per cessare successivamente nel 2010, senza alcuna prospettiva di voler proseguire ulteriormente l'attività a seguito di tale riorganizzazione aziendale.

Con la trasformazione in Srl, le perdite pregresse fiscalmente inutilizzabili dai soci della Snc (le perdite sono state conseguite oltre il quinquennio e quindi a norma dell'art. 8 comma 3 DPR 917/86, scadute), sono state imputate a patrimonio netto della trasformata Srl, neutralizzando di fatto, per l'importo di Euro 3.285.361,00, la tassazione in capo ai soci della riserva straordinaria distribuita derivante dall'accantonamento dell'utile conseguito dalla cessione delle quote di

Tenuto conto che la società snc/srl è cessata in data 31 dicembre 2010, la stessa ha effettivamente monetizzato in capo ai soci la plusvalenza "Pex" dichiarata, senza tuttavia mai tassare alcunché in capo questi ultimi. Invero, il saldo dei crediti verso i soci al 31.12.2010 ammontava a € 1.103.778,37 ed il relativo conto (339035) è stato chiuso stornando la "riserva straordinaria"; di conseguenza la riserva non è confluita nel piano di riparto e, pertanto, la percezione di tali dividendi in sede di liquidazione della Srl non è stata tassata in capo ai soci neppure nel momento dell'effettiva percezione.

**Quanto** alle sanzioni irrogate.

Alcune ipotesi di violazioni commesse in assenza del requisito della colpevolezza sono stabilite "ope legis" nella individuazione di alcune cause esimenti.

Il principio risulta essere stato ribadito anche in una recente pronuncia dei giudici di legittimità. Infatti, nella sentenza n. 7885 del 06/04/2011 (Cass. civ. Sez.II), si afferma che *"Per le violazioni colpite da sanzione amministrativa è necessaria e al tempo stesso sufficiente la coscienza e volontà della condotta attiva o omissiva, senza che occorra la concreta dimostrazione del dolo o della colpa, giacché la norma pone una presunzione di colpa in ordine a fatto vietato a carico di colui che lo abbia commesso, riservando poi a questi l'onere di provare di aver agito senza colpa. Ne deriva che l'esimente della buona fede, applicabile anche all'illecito amministrativo disciplinato dalla L. n. 689 del 1981, rileva come causa di esclusione della responsabilità amministrativa - al pari di quanto avviene per la responsabilità penale, in materia di contravvenzioni - solo quando sussistano elementi positivi idonei a ingenerare nell'autore della violazione il convincimento della liceità della sua condotta e risulti che il trasgressore abbia fatto tutto quanto possibile per conformarsi al precetto di legge, onde nessun rimprovero possa esserli mosso"*.

Pacifica è l'applicazione delle sanzioni nel caso in cui l'elusione si realizzi, come nel caso di specie, attraverso una delle operazioni espressamente previste dall'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973; lo stesso principio di uguaglianza impone poi di non differenziare i trattamenti sanzionatori, estendendoli pertanto anche alle ipotesi rientranti nella categoria generale dell'abuso di diritto, ovvero alle ipotesi elusive non rientranti tra le operazioni di cui all'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

Conclude l'Ufficio con la richiesta di rigettare i ricorsi con il ristoro delle spese di lite.

In data 30 ottobre 2015 ed in data 06 novembre 2015 i ricorrenti depositano una memoria illustrativa.

### **OSSERVA LA COMMISSIONE**

Visti i ricorsi **Rgr: 945/15, 946/15, 976/15, 977/15, 1343/15, 1344/15, 1345/15 e 1346/15**, relativi all'anno 2009, presentati dai soci

data la loro evidente connessione oggettiva, va disposta la riunione dei processi **Rgr: 945/15, 946/15, 976/15, 977/15, 1343/15, 1344/15, 1345/15 e 1346/15** al primo processo.

Preliminarmente va trattata la questione del raddoppio dei termini a seguito di reato penalmente rilevante.

**Quanto** al raddoppio dei termini, tale questione è stata oggetto di intervento da parte della **Corte Costituzionale, che con sentenza n. 247 del 25/07/2011**, ha affermato l'assoluta legittimità della normativa in materia.

La sentenza della Corte Costituzionale n. 247 del 25.07.2011, e intervenuta, tra l'altro, sul tema dei termini per l'accertamento, in materia di imposte sui redditi ed IVA, raddoppiati ai sensi dell'art. 43, comma 3 del DPR n. 600/1973, e dell'art. 57, comma 3, del DPR n. 633/1972, in presenza di violazioni comportanti l'obbligo di denuncia penale per i reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000.

In particolare, la sentenza ha per la prima volta affermato il principio secondo il quale i termini per l'accertamento "raddoppiati" operano automaticamente in presenza della speciale condizione obiettiva rappresentata dall'obbligo di denuncia per i reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, risultando *"del tutto irrilevante che detto obbligo...possa insorgere anche dopo il decorso del termine <breve> o possa non essere adempiuto entro tale termine"*.

In tali casi, infatti, l'accertamento risulta legittimo anche se l'obbligo di denunciare il reato all'autorità giudiziaria non sia stato assolto prima che il termine ordinario fosse, a suo tempo, decaduto.

La Consulta evidenzia come la normativa non "riapra" o "proroghi" termini già superati, ma ne introduca differenti applicabili a fattispecie ab origine diverse. Non c'è una "reviviscenza", ma si tratta di un termine diverso. In sostanza, con la loro introduzione, il legislatore

ha così previsto due diversi termini di decadenza per l'azione di accertamento, l'uno (termine "doppio") applicabile nei confronti delle fattispecie per le quali sussiste l'obbligo di denuncia penale, l'altro (termine "breve") applicabile alle fattispecie per le quali non sussiste tale obbligo.

Con tale sentenza è stato anche disposto che è costituzionale la normativa che dispone il raddoppio dei termini per la decadenza dell'azione di accertamento in presenza di un reato tributario, anche se la constatazione della violazione penale è stata effettuata quando già i termini ordinari di accertamento erano decaduti.

Tale interpretazione è avvalorata anche da **sentenze di Codesta** Commissione Tributaria Provinciale, per tutte, la n. 103/07/2013, depositata il **18/06/2013**, con la quale è stato statuito che: *"in base al tenore letterale delle norme introdotte sul raddoppio dei termini ordinari di accertamento il raddoppio dei termini deriva dall'insorgenza dell'obbligo di denuncia, indipendentemente dall'effettiva presentazione e dalla sua stessa conclusione con la condanna dell'imputato"* ed la n. **111/9/13, dep. il 07/10/2013**, in base alla quale: *"Va ricordato che ciò che rileva ai fini del raddoppio dei termini e la sola sussistenza dell'obbligo di denuncia e non la denuncia < cfr. Corte Costituzionale: sent. n. 247, depositata il 25 luglio 2011, ove è stabilito che raddoppio dei termini consegue sulla base del riscontro dei fatti comportanti l'obbligo di denuncia, indipendentemente dalla concreta presentazione della medesima o dall'inizio dell'azione penale >".*

Gli artt. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 sono stati modificati, rispettivamente, dai commi 1 e 2 dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015, in vigore dal 2 settembre 2015.

In forza dei suddetti commi 1° e 2° dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015, il raddoppio dei termini di accertamento in caso di violazioni penali opera solo se la denuncia è effettivamente presentata e trasmessa all'autorità giudiziaria entro il termine ordinario di decadenza dal potere di accertamento. Però le indicate sopravvenute disposizioni, per l'apposita norma di salvaguardia (regime transitorio) posta dai due periodi del comma 3 dell'art. 2 dello stesso d.lgs., non si applicano alle violazioni punibili constatate in processi verbali notificati prima del 2 settembre 2015 e seguite dalla notifica di atti impositivi entro il 31 dicembre 2015.

L'art. 1, commi 130, 131 e 132 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015 (in vigore dal 10 gennaio 2016), nel modificare ulteriormente gli artt. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 57 del D.P.R. n. 633 del 1972, ha escluso il raddoppio dei termini ed ha fissato un termine di accertamento più lungo di quello ordinario precedente.

Il comma 132 dello stesso art. 1 della legge n. 208 del 2015 ha previsto un regime transitorio secondo il quale la nuova disciplina dei due precedenti commi (130 e 131) si applica agli avvisi





relativi al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016 ed ai periodi successivi, mentre, per i periodi d'imposta precedenti, i termini del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione o del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata sono raddoppiati (per il periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione) in caso di violazioni che comportano obbligo di denuncia penale per i reati di cui al d.lgs. n. 74 del 2001, a condizione che la denuncia penale sia presentata o trasmessa dall'amministrazione finanziaria entro il termine di scadenza del 31 dicembre del quinto anno successivo alla dichiarazione o del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (comma 132, in vigore dal 1° gennaio 2016).

Nel caso in esame, ricorre quanto previsto dal secondo periodo del comma 3 dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015 (anno d'imposta 2009; avvisi di accertamento notificati ai soci il 22 dicembre 2014 ed entro il 31 dicembre 2015), con conseguente applicazione del testo previgente degli artt. 43, terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 e 57, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 e, quindi, con esclusione della necessità di presentare la denuncia penale ai fini del cosiddetto raddoppio dei termini, stante l'astratta sussistenza di elementi idonei a far insorgere l'obbligo di denuncia per un reato commesso in riferimento alla dichiarazione presentata nel 2010 per i redditi del 2009.

La successiva disciplina di cui all'art. 1, commi 130, 131 e 132 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015 (in vigore dal 1° gennaio 2016), priva di una espressa regolamentazione, si giustifica in base alla successione nel tempo delle leggi tributarie (artt. 11 delle preleggi e 3 della legge n. 212 del 2000).

Constatato che l'Ufficio ha presentato la denuncia ex art. 331 c.p.p. (agli atti del procedimento), e che la violazione riscontrata comportava l'obbligo di denuncia per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74/2000, pertanto sul punto i ricorsi riuniti non possono trovare accoglimento.

**Quanto al difetto di motivazione**, le doglianze eccepite non appaiono meritevoli di accoglimento.

La Suprema Corte di Cassazione (Cass. civ. Sez. V, Sent, 31-10-2014, n. 23247) sul punto ha indicato i seguenti principi di diritto:

“9. Nè il fatto che la contribuente abbia potuto svolgere le proprie difese vale a rendere sufficiente la motivazione: la tesi, finisce per legittimare un inammissibile giudizio ex post della sufficienza della motivazione, argomentata dalla difesa svolta in concreto dal contribuente, piuttosto che un giudizio ex ante basato sulla rispondenza degli elementi enunciati nella motivazione a consentire l'effettivo esercizio del diritto di difesa. La giurisprudenza di questa Corte ha, infatti,

affermato che l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'*an* ed il quantum *debeatur*. Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente (e cioè inserendoli ab origine nel provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa (cfr. Cass. n. 7056 del 2014; n. 15842 del 2006; n. 23009 del 2009)".

Per il caso in esame, gli avvisi di accertamento impugnati risultano essere adeguatamente motivati e ne è confermata anche la puntuale difesa dei ricorrenti e un giudizio *ex ante* basato sulla rispondenza degli elementi enunciati nella motivazione hanno consentito l'effettivo esercizio del diritto di difesa, ponendo i contribuenti in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentire loro sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'*an* ed il quantum *debeatur*.

Su tale punto, quindi, la doglianza dei ricorrenti non può essere accolta.

**Quanto al merito**, le doglianze della ricorrente non appaiono meritevoli di accoglimento.

#### **In considerazione**

- che l'art. 37 bis del DPR 600/73 consente all'Amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante "gli atti, i fatti e i negozi anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti" a condizione che nell'ambito di tale comportamento siano utilizzate una o più delle operazioni specificamente individuate dal comma 3 tra cui rientrano:

- a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
- b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende (...),

Pertanto l'Ufficio ha applicato correttamente tale normativa in quanto le operazioni poste in essere dal contribuente rientrano nelle lettere a) e b) dell'art. 37 bis citato.

#### **Constatato**

-che in virtù del contratto di affitto d'azienda le società Srl e Srl non avrebbero potuto svolgere alcuna attività produttiva, in quanto non erano in possesso dei beni aziendali per lo svolgimento dell'attività produttiva e commerciale che rientravano nella disponibilità dell'affittuario e da quest'ultimo era esercitata.



### In considerazione

- che, dopo la stipula del contratto di affitto d'azienda, l'attività svolta da Snc/Srl prima e di non costituisca esercizio d'impresa commerciale (ex articolo 55 del Tuir) per cui la plusvalenza derivante dalla alienazione della partecipazione totalitaria – detenuta in Srl non possa beneficiare dell'esenzione prevista dall'articolo 87 del Tuir.

- che, vanno ritenute elusive, ai sensi dell'art. 37 bis del D.P.R. 600/73, la serie di operazioni poste in essere dalla società : la trasformazione di Snc in Srl, la costituzione e il conferimento del ramo d'azienda in Srl, che hanno condotto alla tassazione IRES della plusvalenza derivante dalla cessione di quote effettuata in data 10.07.2009 calcolata su una base imponibile del 5%.

Ai fini delle imposte sui redditi è stato aggirato il disposto normativo dell'art. 86, del D.P.R. 917/86, che prevede la tassazione ordinaria in capo ai soci della Snc ai sensi dell'art. 5, del Tuir, del 100% della plusvalenza realizzata di € 4.238.534,00 da Snc.

L'elusione è stata posta in essere per mezzo della trasformazione della Snc in Srl (avvenuta in data 25/02/2008), ed il successivo conferimento in Srl del ramo di azienda (avvenuto in data 04/03/2008): la suddetta trasformazione della Snc in Srl è da ritenersi priva di valide ragioni economiche, in quanto la Srl immediatamente dopo la cessione delle quote è stata posta in liquidazione nel 2009, per cessare successivamente nel 2010, senza alcuna prospettiva di voler proseguire ulteriormente l'attività a seguito di tale riorganizzazione aziendale.

Con la trasformazione in Srl, le perdite pregresse fiscalmente inutilizzabili dai soci della Snc (le perdite sono state conseguite oltre il quinquennio e quindi a norma dell'art. 8 comma 3 DPR 917/86, scadute), sono state imputate a patrimonio netto della trasformata Matteazzi Srl, neutralizzando di fatto, per l'importo di Euro 3.285.361,00, la tassazione in capo ai soci della riserva straordinaria distribuita derivante dall'accantonamento dell'utile conseguito dalla cessione delle quote di

Tenuto conto che la società snc/srl è cessata in data 31 dicembre 2010, la stessa ha effettivamente monetizzato in capo ai soci la plusvalenza "Pex" dichiarata, senza tuttavia mai tassare alcunché in capo a questi ultimi.

Risulta che per il caso in esame (come illustrato dall'Ufficio nell'invito I01300/2014) che non si è verificata alcuna doppia imposizione dei redditi prodotti, anzi non si è verificata alcuna imposizione: i dividendi (derivanti dalla plusvalenza assoggettata a PEX) incassati dai soci di dal 2008 al 2010 non sono stati tassati in capo ai soci in quanto azzerati di fatto per l'importo di €3.285.361,00, dalle perdite pregresse (perdite, fiscalmente indeducibili dai soci della Snc

in quanto conseguite oltre il quinquennio a norma dell'art. 8, comma 3 del TUIR).

Risulta, che il saldo dei crediti verso i soci al 31.12.2010 ammontava a € 1.103.778,37 ed il relativo conto (339035) è stato chiuso stornando la "riserva straordinaria": di conseguenza la riserva non è confluita nel piano di riparto e, pertanto, la percezione di tali dividendi in sede di liquidazione della Srl non è stata tassata in capo ai soci neppure nel momento dell'effettiva percezione.

Anche l'indicazione dei ricorrenti che la trasformazione da Snc a Srl è stata posta in essere perché avrebbe impedito la fallibilità e la responsabilità personale dei soci è priva di fondamento giuridico.

Ai sensi dell'art 2500-quinquies del Codice Civile la trasformazione non libera i soci a responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali sorte prima della trasformazione se non risulta che i creditori sociali hanno dato il loro consenso alla trasformazione, e, i ricorrenti non hanno dimostrato in alcun modo che i creditori sociali avessero dato il loro assenso alla trasformazione.

Ancora, l'art. 147 della Legge Fallimentare stabilisce che *"la sentenza che dichiara il fallimento di una società appartenente ad uno dei tipi regolati nei capi III, IV e VI del titolo V del libro quinto del codice civile, produce anche il fallimento dei soci, pur se non persone fisiche, illimitatamente responsabili. Il fallimento dei soci di cui al comma primo non può essere dichiarato decorso un anno dallo scioglimento del rapporto sociale o dalla cessazione della responsabilità illimitata anche in caso di trasformazione, fusione o scissione, se sono state osservate le formalità per rendere noti ai terzi i fatti indicati. La dichiarazione di fallimento è possibile solo se l'insolvenza della società attenga, in tutto o in parte, a debiti esistenti alla data della cessazione della responsabilità illimitata. Il tribunale, prima di dichiarare il fallimento dei soci illimitatamente responsabili, deve disporre la convocazione a norma dell'articolo 15. Se dopo la dichiarazione di fallimento della società risulta l'esistenza di altri soci illimitatamente responsabili, il tribunale, su istanza del curatore, di un creditore, di un socio fallito, dichiara il fallimento dei medesimi."*

Pertanto i soci della Srl sono soggetti, ai sensi dell'art. 147 della Legge Fallimentare, all'automatica estensione personale del fallimento della società preesistente ( snc) e ciò senza che debba ricorrere in loro la qualità di imprenditore o che si realizzi il requisito della insolvenza relativamente alla singola sfera soggettiva, e ancora, senza che operi la regola del termine di cui all'art. 10 della legge fallimentare.

In conclusione, nel merito, i ricorsi riuniti non possono trovare accoglimento.

**Quanto** alla buona fede del contribuente, con richiesta di disapplicazione delle sanzioni, le doglianze della ricorrente non sono meritevoli di accoglimento.

La materia tributaria, trova una disciplina compiuta in ben tre disposizioni, tutte vigenti:



- l'art. 8, primo comma, del d.lgs. n. 546/1992 (disciplina del processo tributario), che prevede che "la commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce";

- l'art. 6, secondo comma, del d.lgs. n. 472/1997 (disciplina delle sanzioni amministrative tributarie non penali), per il quale «non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono»;

- l'art. 10, terzo comma, della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), secondo la cui versione originaria "le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria".

L'art. 1, primo comma, del decreto legge 17 giugno 2005 n. 106, convertito nella legge 31 luglio 2005 n. 156, ha peraltro aggiunto la seguente disposizione: "In ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria".

Quindi il potere di disapplicazione delle sanzioni deve essere esercitato tutte le volte che l'equivocità delle disciplina normativa induce in errore sul corretto adempimento degli obblighi tributari. La disapplicazione delle sanzioni tributarie trova attuazione anche quando le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione di una disposizione sono poste in rilievo dall'emanazione di una legge interpretativa che interviene successivamente alla constatazione di una violazione oppure quando la stessa amministrazione si esprime in termini contraddittori con circolari e risoluzioni. L'incertezza oggettiva che ha indotto in errore il contribuente, che può essere determinata anche da contrastanti decisioni giurisprudenziali in ordine a determinate questioni.

Per il caso in esame la Commissione rileva la non sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce e l'applicabilità delle sanzioni deve ritenersi pertanto essere sussistente, e, sul punto i ricorsi riuniti non possono trovare accoglimento.

Le spese seguono la soccombenza come in dispositivo.

**P.Q.M.**

Previa riunione dei processi a quello n. 945/15, **respinge i ricorsi riuniti.**

Condanna i ricorrenti, in solido, a rifondere alla parte resistente le spese di giudizio liquidate in complessive euro 30.000,00=.

Vicenza, 1 dicembre 2016

Il relatore estensore  
Dott. Erico Forte



Il presidente  
Dott. Sabino Gianusso

