



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta da

Oggetto:  
tributi – abuso  
del diritto

Federico Sorrentino	Presidente -	
Andreina Giudicepietro	Consigliere -	R.G.N. 15658/2015
Riccardo Guida	Consigliere -	Cron.
Filippo D'Aquino	Consigliere Rel. -	CC – 22/02/2022
Antonella Dell'Orfano	Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 15658/2015 R.G. proposto da:

(omissis) **SPA** (C.F. (omissis) ), in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. Prof. (omissis) e dal Prof. Avv. (omissis) in virtù di procura speciale a margine del ricorso, elettivamente domiciliata presso quest'ultimo, alla (omissis)

– *ricorrente* –

*contro*

**AGENZIA DELLE ENTRATE** (C.F. (omissis) ), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato, elettivamente domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi, 12

– *controricorrente* –



avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto, n. 2067/18/14, depositata in data 15 dicembre 2014;  
udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22 febbraio 2022 dal consigliere Relatore Filippo D'Aquino.

### **RILEVATO CHE**

1. La società contribuente (omissis) SPA, quale società consolidante, ha impugnato tre avvisi di accertamento, relativi ai periodi di imposta 2004 e 2005 con i quali, a seguito di accesso mirato e di redazione di PVC in data 12 ottobre 2009 – riferito a operazioni attinenti la gestione finanziaria e straordinaria - veniva contestata l'indebita deduzione di minusvalenze conseguenti a operazioni relative a compravendite di titoli per € 3.120.863,00, qualificate come elusive e riconducibili, secondo l'Ufficio, a fattispecie analoga al fenomeno del *dividend washing*. Si procedeva, pertanto, a rettificare il reddito della consolidante per gli esercizi 2004 e 2005 per effetto del disconoscimento delle minusvalenze, con conseguente rettifica del reddito della consolidante, nonché (quanto all'esercizio 2004) del reddito globale del consolidato, per effetto del disconoscimento delle perdite fiscali del 2004 e del 2005 (esercizio in cui vi era stato il riporto della perdita dell'esercizio precedente), con recupero di imposte e irrogazione di sanzioni.

2. Le operazioni oggetto di accertamento avevano ad oggetto l'acquisto di azioni quotate in borsa. L'acquisto veniva effettuato dalla contribuente sul mercato finanziario, grazie a una provvista finanziaria messa a disposizione da una banca. L'operazione prevedeva che la contribuente avrebbe incassato i dividendi e avrebbe rivenduto i titoli nella stessa giornata alla banca, in forza di un contratto derivato in base al quale la banca acquirente sottoscriveva una opzione di acquisto (*call*) a un determinato prezzo d'esercizio (*strike price*). L'operazione aveva fruttato alla società



contribuente, secondo l'Ufficio, oltre che l'incasso dei dividendi, soggetti alla tassazione del 5%, una consistente minusvalenza pari ad € 3.120.863,00, che l'Ufficio riteneva essere l'effettiva ragione sottostante l'operazione finanziaria.

3. La società contribuente ha impugnato gli avvisi, deducendo che le operazioni di compravendita dei titoli avessero una valida ragione economica, consistente nella finalità di conseguire un rendimento finanziario nel breve periodo, pari al differenziale positivo del prezzo delle azioni in epoca successiva allo stacco delle cedole rispetto all'ammontare stesso delle cedole, conseguente alla minor contrazione del prezzo dei titoli quotati rispetto all'importo delle cedole stesse.

4. La CTP di Padova ha rigettato i ricorsi riuniti, ritenendo sussistere abuso del diritto, annullando le sanzioni.

5. La CTR del Veneto, con sentenza in data 15 dicembre 2014, ha rigettato l'appello della società contribuente e ha accolto l'appello incidentale dell'Ufficio in relazione alle sanzioni. Il giudice di appello ha ritenuto, per quanto qui rileva, che gli avvisi sono stati correttamente emanati dalla competente Direzione regionale del Veneto, ritenendo che la ripartizione tra gli uffici interni dell'Agenzia delle Entrate discende da una delega del legislatore al Comitato Direttivo dell'Agenzie delle entrate e da questo al Direttore dell'Agenzia, che l'ha delegata all'ufficio competente. Nel merito, la CTR ha ritenuto sussistente l'intento elusivo della società contribuente, osservando come l'operazione avesse comportato *«un vantaggio economico di appena 30.291,58 euro»*, a fronte della *«possibilità di dedurre una minusvalenza pari a ben 5.137.222,83 euro»*. Ha, quindi, ritenuto la CTR che l'operazione fosse priva di valide ragioni economiche, se non quella di ottenere un indebito risparmio di imposta. Ha, poi, ritenuto il giudice di appello che non



può farsi applicazione dell'art. 109, commi 3-*bis* e 3-*ter*, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), in quanto disciplina non retroattiva, ritenendo inammissibile la censura relativa all'erroneità del computo effettuato dai verificatori. La CTR ha, infine, accolto l'appello incidentale dell'Ufficio quanto alle sanzioni, ritenendo che le sanzioni sono applicabili in caso di abuso del diritto.

6. Propone ricorso per cassazione la società contribuente, affidato a sette motivi, cui resiste con controricorso l'Ufficio.

### **CONSIDERATO CHE**

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione degli artt. 32 e ss. d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 27, comma 13, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che l'Ufficio che ha emesso l'atto impositivo fosse fornito di potere impositivo. Deduce parte ricorrente che la verifica è stata condotta dalla Direzione regionale del Veneto, che a decorrere dal 1° gennaio 2009 ha la competenza funzionale in materia di attività di accertamento nei confronti dei grandi contribuenti, circostanza insussistente nel caso di specie, non avendo la ricorrente realizzato volume d'affari o ricavi pari o superiori a 100 milioni di Euro, limite imposto dal legislatore dall'art. 27, comma 13, l. n. 185/2008. Censura, inoltre, l'accertamento compiuto dalla CTR, secondo cui ricorrerebbe la legittimazione dei funzionari dell'Ufficio antifrode dell'Agenzia delle entrate.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 37-*bis* d.P.R. n. 600/1973 e del principio di abuso del diritto, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che le operazioni poste in essere dalla contribuente fossero elusive. Nel riprodurre il motivo di censura già proposto in primo grado e riproposto nell'atto di appello, la



ricorrente deduce che non sarebbe stato accertato dal giudice di appello né l'uso distorto di strumenti giuridici, né l'esistenza di indebiti vantaggi fiscali. Osserva, in particolare, come l'operazione avesse ad oggetto l'incasso di dividendi, sottoposto a tassazione ex art. 89 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), con un rendimento superiore a quello di altri strumenti finanziari. Osserva, inoltre, il ricorrente come lo stacco delle cedole a favore della contribuente, quale soggetto IRES, con tassazione nella misura del 5%, non potrebbe configurare fattispecie elusiva, dovendo poi i dividendi essere tassati in capo al percettore persona fisica, come non potrebbe essere considerata elusiva la realizzazione della plusvalenza in quanto avvenuta a prezzo di mercato. Come comportamento alternativo lecito, la ricorrente fa presente che se non si fosse conclusa l'operazione, i dividendi sarebbero stati comunque assoggettati a tassazione e la minusvalenza in ogni caso realizzata.

1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., richiamato dagli artt. 36 e 62 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché in relazione agli artt. 122, 123 e 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e all'art. 118 disp att. cod. proc. civ., nullità della sentenza per omessa motivazione in ordine alle ragioni che hanno condotto a ritenere l'operazione in oggetto come elusiva.

1.4. Con il quarto motivo del medesimo ricorso si deduce in via gradata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione degli artt. 37-*bis* d.P.R. n. 600/1073 e dell'art. 109, commi 3-*bis* e 3-*ter*, TUIR, nella parte in cui ha ritenuto che la suddetta disciplina non ha natura retroattiva. Osserva parte ricorrente che in caso di abuso del diritto, l'Ufficio possa riprendere a tassazione solo il risparmio di imposta conseguito, confrontando il carico fiscale effettivamente sopportato dal contribuente con quello che ne sarebbe



conseguito nel caso in cui fossero state poste in essere le operazioni considerate legittime. Osserva parte ricorrente come le disposizioni invocate mirino a individuare quali siano le operazioni alternative lecite con cui confrontare il comportamento asseritamente elusivo, che non sarebbe rappresentata dall'omesso acquisto dei titoli, bensì dal loro acquisto e dalla loro rivendita dopo un congruo periodo di detenzione, come determinato da tali disposizioni, ossia il carico fiscale che sarebbe stato sopportato ove le azioni fossero state cedute dopo un congruo periodo di tempo. Osserva, peraltro, come la normativa riconosca la deducibilità delle minusvalenze trascorsi trentasei mesi dall'incasso dei dividendi.

1.5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. e agli artt. 1 e 36, comma 2, n. 4 d.lgs. n. 546/1992 e agli artt. 112 e 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., omessa pronuncia sulla violazione del principio del legittimo affidamento, avendo l'Ufficio riconosciuto non elusive le deduzioni di minusvalenze di partecipazioni conseguenti alla distribuzione di dividendi.

1.6. Con il sesto motivo si deduce, in via gradata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. e all'art. 53 d.lgs. n. 546/1992, nullità della sentenza per avere erroneamente ritenuto inammissibile per genericità il motivo di appello relativo alle modalità di computo della minusvalenza effettuato dai verificatori. Trascrive il ricorrente il motivo di ricorso e quello di appello, nella parte in cui parte ricorrente ha censurato gli asseriti errori di calcolo commessi dall'Ufficio.

1.7. Con il settimo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 3 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, nella parte in cui la sentenza impugnata ha accolto l'appello incidentale dell'Ufficio relativamente alle sanzioni.



Osserva parte ricorrente come i comportamenti abusivi non possano essere sanzionati, non consistendo in comportamenti *contra legem*, bensì in comportamenti di aggiramento di obblighi e divieti, osservando come la sanzionabilità dell'abuso del diritto si ricava da un principio giurisprudenziale successivo al comportamento posto in essere dalla società contribuente.

2. Il primo motivo è infondato. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, menzionata dal controricorrente, 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., 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). La sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto che non sussiste l'incompetenza funzionale dei funzionari che hanno eseguito la verifica, ha fatto corretta applicazione dei suddetti principi.

3. Il secondo e il terzo motivo, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono inammissibili, in quanto tendono – come correttamente dedotto dal controricorrente – alla revisione del giudizio di fatto compiuto dal giudice di appello. La società ricorrente si duole – oltre che dell'omessa valutazione dell'uso non distorto di strumenti giuridici leciti – dell'omessa valutazione delle valide ragioni economiche sottostanti l'operazione finanziaria, consistenti (secondo parte ricorrente) nell'aver realizzato un rendimento da un



investimento finanziario superiore a quelli ritraibili da ordinari strumenti finanziari disponibili sul mercato. Tale miglior rendimento deriverebbe dalla sottoscrizione di un contratto finanziario derivato con la Banca Intermobiliare di Investimenti, che avrebbe consentito la realizzazione, secondo parte ricorrente, di un apprezzabile risultato economico. Parte ricorrente censura, inoltre, il ragionamento compiuto dal giudice del merito circa la costruzione di puro artificio finalizzata al raggiungimento di un beneficio esclusivamente fiscale.

4. Va rilevato come l'accertamento in fatto relativo alla insussistenza delle valide ragioni economiche è stato, sia pur sinteticamente, compiuto dal giudice di appello. La CTR ha ritenuto che la società contribuente – che, come esposto nel ricorso, opera nel settore dell'edilizia – è riuscita a movimentare un'operazione finanziaria del valore di circa 71 milioni di Euro (dovuti all'acquisto in diverse *tranches* di azioni sul mercato borsistico) «grazie alla "provvista" garantita dalla stessa banca e dal fatto che nelle contabili bancarie è stato registrato prima l'accredito delle vendite dei titoli e dopo l'addebito per l'acquisto di quegli stessi titoli». Emerge da tale motivazione che la CTR ha accertato sia che la società contribuente non avrebbe avuto la capacità finanziaria di gestire l'operazione in oggetto e che è ricorso a fonti esterne (la provvista messa a disposizione della banca), sia che la stessa è stata messa nella condizione di fare ricorso, al fine di concludere l'operazione, all'inversione delle date di accredito e di addebito della valuta, facendo accreditare la vendita dei titoli nei confronti della banca acquirente (titolo precedentemente acquistati) prima dell'addebito dell'acquisto degli stessi con la suddetta provvista. Il che, in primo luogo, smentisce l'affermazione della ricorrente. secondo cui l'operazione era finalizzata a ottenere un rendimento finanziario dalla «forte liquidità» (pag. 31, 8° cpv. ricorso), visto che la fonte della



liquidità era di provenienza di terzi. Inoltre, in secondo luogo, risulta compiuto un accertamento in fatto anche circa la natura artificiosa dell'operazione posta in essere dalla contribuente, in quanto resa possibile da una operazione di inversione delle date di accredito della cessione dei titoli rispetto all'addebito dell'acquisto degli stessi.

5. Parimenti risulta effettuato dalla CTR anche l'accertamento in fatto circa la insussistenza di valide ragioni economiche, che parte ricorrente ascrive al potenziale miglior rendimento derivante dalla cessione delle azioni che scontino un importante dividendo, dopo lo stacco delle cedole, conseguente alla minor contrazione del prezzo dei titoli quotati rispetto all'importo delle cedole stesse. In disparte dal difetto di specificità di tale circostanza (non essendo stato né trascritto nelle parti essenziali, né allegato il contratto finanziario), la CTR ha accertato che «l'intera operazione ha fruttato alla società un vantaggio economico di appena 30.291,58, ma la possibilità di dedurre una minusvalenza pari a ben 5.137.222,83 [...] ciò consente di giudicare fondato l'assunto dell'Agenzia delle Entrate secondo il quale l'operazione è priva di ragioni economiche», conformemente all'orientamento di questa Corte secondo cui l'Amministrazione finanziaria può disconoscere e dichiarare non opponibili le operazioni e gli atti, in sé privi di valide ragioni economiche e diretti al solo scopo di conseguire vantaggi fiscali diversamente non spettanti, disconoscendosi minusvalenze finalizzate al solo conseguimento di benefici fiscali non altrimenti fruibili (Cass., Sez. V, 21 luglio 2020, n. 15510). La CTR ha, quindi, accertato che in questo caso non ci sarebbe stata una fisiologica operazione di acquisto di titoli al fine di lucrare (legittimamente) il corposo dividendo, tassato al 5% (circostanza, invero, sulla quale si focalizza la società ricorrente nel ricorso), per poi rivendere i titoli sul mercato a un valore tale da comportare un vantaggio economico, complessivamente apprezzabile



in ragione del dividendo realizzato, ma una operazione patologica, finalizzata a fruire di un vantaggio fiscale (conseguente alla realizzazione della minusvalenza), attraverso l'utilizzo di fonti finanziarie di terzi. Attraverso lo strumento della violazione di legge, parte ricorrente cerca di rimettere in discussione l'accertamento in fatto circa la sussistenza delle valide ragioni economiche, escluso dalla CTR attraverso l'«attento esame degli atti di causa», che è accertamento in fatto fondato sulla valutazione degli atti di causa e rimesso alla valutazione del giudice di merito (Cass., Sez. I, 5 febbraio 2019, n. 3340; Cass., Sez. I, 14 gennaio 2019, n. 640; Cass., Sez. I, 13 ottobre 2017, n. 24155; Cass., Sez. V, Sez. 5, 4 aprile 2013, n. 8315), incensurabile in cassazione salvo l'esame in sede di legittimità sotto il profilo del vizio di motivazione. Va, in ogni caso, osservato, sotto il medesimo profilo, come lo stesso ricorrente incentri la propria censura non sui contorni finanziari dell'operazione, né sull'ingente minusvalenza realizzata, ma sulle modalità di tassazione dei dividendi, laddove l'accertamento in fatto compiuto dal giudice di appello è focalizzato essenzialmente sulla diversa questione della realizzazione di una imponente minusvalenza conseguente a una operazione finanziaria di acquisto e rivendita a termine di titoli, compiuta grazie a una provvista messa a disposizione da terzi e che ha consentito la variazione dell'imponibile IRES, quale fondamento economico dell'operazione.

6. Il quarto motivo è infondato, essendo assorbente osservare come l'art. 5-*quinquies*, d.l. 30 settembre 2005, n. 203, il quale al comma 1 ha introdotto i commi 3-*bis*, 3-*ter* e 3-*quater*, preveda al comma successivo che «le disposizioni di cui al comma 1 si applicano alle minusvalenze e alle differenze negative realizzate a decorrere dal 1 gennaio 2006», norma che esclude (stante la formulazione espressa) l'applicazione retroattiva a periodi di imposta precedenti.



4. Il quinto motivo è infondato. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto della domanda o eccezione formulata dalla parte (*ex multis*, Cass., Sez. VI, 28 gennaio 2022, n. 2633; Cass., Sez. V, 13 luglio 2021, n. 19868; Cass., Sez. VI, 9 giugno 2021, n. 16054; Cass., Sez. VI, 7 aprile 2021, n. 9292; Cass., Sez. V, n. 9097; Cass., Sez. V, 3 febbraio 2021, n. 2416; Cass., Sez. V, 3 marzo 2020, n. 21988; Cass., Sez. V, 23 gennaio 2020, n. 1505; Cass., Sez. V, 18 dicembre 2019, n. 33595). A integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta, difatti, la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto, il che non si verifica quando la decisione adottata comporti implicitamente la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche in assenza di una specifica argomentazione, ove la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia (Cass., Sez. II, 4 ottobre 2011, n. 20311). Nella specie, il giudice di appello, nel ritenere (in fatto) la natura anomala dell'operazione finanziaria, ha implicitamente rigettato la questione della violazione del principio di affidamento in relazione alla non imponibilità delle contrazioni conseguenti alla distribuzione di dividendi, operante in caso di operazioni finanziarie fisiologiche.

5. Il sesto motivo è fondato. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, è precluso al giudice del gravame l'estensione delle proprie statuizioni a punti che non siano compresi, neanche implicitamente, nel tema del dibattito esposto nei motivi d'impugnazione, ben potendo il giudice di appello riesaminare l'intera vicenda nel complesso dei suoi aspetti, salvo il solo giudicato interno, che si



verifica in assenza di contestazione (Cass., Sez. III, 13 aprile 2018, n. 9202). Tale conclusione deriva dalla natura devolutiva dell'appello, che consente al ricorrente anche la sola mera riproposizione delle questioni a sostegno della legittimità dell'accertamento (Cass., Sez. V, 10 novembre 2020, n. 25106; Cass., Sez. V, 4 novembre 2020, n. 24533; Cass., Sez. V, 9 ottobre 2020, n. 21774; Cass., Sez. V, 20 dicembre 2018, n. 32954; Cass., Sez. V, 19 dicembre 2018, n. 32838; Cass., Sez. VI, 23 novembre 2018, n. 30525; Cass., Sez. VI, 5 ottobre 2018, n. 24641; Cass., Sez. VI, 22 marzo 2017, n. 7369; Cass., Sez. VI, 22 gennaio 2016, n. 1200; Cass., Sez. V, 29 febbraio 2012, n. 3064). L'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione, richiesta dall'art. 53 d.lgs. n. 546/1992 non deve, difatti, consistere in una formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, richiedendosi, invece, soltanto una esposizione chiara ed univoca sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza (Cass., Sez. V, 21 novembre 2019, n. 30341). Nella specie, il ricorrente ha trascritto analiticamente il motivo di ricorso iniziale e il motivo di appello, in cui si doleva di due errori di calcolo compiuti dall'Ufficio, relativi all'omessa considerazione delle imposte già pagate sui dividendi e ai costi sostenuti per effetto dell'operazione. La sentenza, erronea in punto di aspecificità dei motivi di appello, non ha conseguentemente reso alcuna statuizione; né tale accertamento in fatto può essere compiuto in questa sede, essendovi agli atti il solo PVC e non anche gli atti impositivi impugnati, per cui la sentenza va cassata con rinvio per l'esame della suddetta censura.

6. Il settimo motivo è infondato, qui richiamandosi la costante giurisprudenza di questa Corte, secondo cui il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che trova fondamento nell'art. 37-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600,



secondo il quale l'Amministrazione finanziaria disconosce e dichiara non opponibili le operazioni e gli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali, in relazione ai quali gli organi accertatori emettono avviso di accertamento, applicano ed iscrivono a ruolo le sanzioni di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, comminate dalla legge per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato, rendendo così evidente come il legislatore non ritenga gli atti elusivi quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto (Cass., Sez. V, 31 dicembre 2019, n. 34750; Cass., Sez. V, 30 novembre 2011, n. 25537; Cass., Sez. U., 23 dicembre 2008, n. 30055).

7. Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione al sesto motivo e rigettato nel resto, cassandosi la sentenza impugnata con rinvio alla CTR *a quo*, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

### **P. Q. M.**

La Corte rigetta il primo, il quarto, il quinto e il settimo motivo e dichiara inammissibili il secondo e il terzo motivo; accoglie il sesto motivo, cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR del Veneto, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 22 febbraio e in data 22 marzo 2022

Il Presidente

*Federico Sorrentino*

