

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 11 maggio 2022, n. 14936

Rilevato che:

La "A. S.r.l.", V.D, V.C., V.B. e V.A. hanno proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania il 9 marzo 2018 n. 2198/23/2018, che, in controversia su impugnazione di avviso di liquidazione per imposte di registro, ipotecaria e catastale in relazione alla riqualificazione ex art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 del collegamento tra la costituzione della "A. S.r.l." mediante conferimento di aziende agricole da parte di V.C. e V.D, (atto del 16 maggio 2013), la sottoscrizione di un aumento di capitale della "A. S.r.l." mediante conferimento di aziende commerciali da parte di V.A. e V.B. (atto del mese di agosto dell'anno 2013), la scissione della "A. S.r.l." mediante costituzione della "FC V. S.r.l." (società unipersonale) e della "CEI R.E. S.r.l." (società unipersonale) con attribuzione esclusiva delle partecipazioni sociali a V.A. e V.B. (atto del 5 dicembre 2013) ed il recesso di V.C. dalla "A. S.r.l." (8 aprile 2014) nei termini di conferimento di immobili, ha, in parte, dichiarato l'inammissibilità ed ha, in parte, rigettato l'appello proposto dai medesimi nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli il 16 maggio 2017 n. 9057/22/2017, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali.

La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di primo grado, sul presupposto che l'appello, oltre a non aver riguardato tutte le rationes decidendi, fosse, comunque, infondato in ragione del disegno elusivo di concentrare tutti i diritti reali esistenti in capo ai germani V.D, V.B. e V.A in un'unica "società contenitore", con successiva suddivisione tra i medesimi dell'intero patrimonio immobiliare. Il ricorso è affidato a cinque motivi. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 53 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, con riferimento agli artt. 6 e 13 della Carta Europea dei Diritti dell'Uomo, 47 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea e 24 Cost., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per aver erroneamente dichiarato l'inammissibilità dell'appello (in parte) per l'omessa riproposizione delle doglianze dedotte nel giudizio di primo grado (a causa dell'invalidità del mero richiamo per relationem alle stesse) e per l'omessa censura di tutte le rationes della decisione di primo grado (a causa della conseguente definitività delle rationes non appellate).
2. Con il secondo motivo, si denunciano, al contempo, violazione e falsa applicazione dell'art. 10-bis della Legge 27 luglio 2000 n. 212, con riferimento all'art. 11 disp. prel. cod. civ. e 41 Cost., nonché violazione e falsa applicazione del principio generale tempus regit actum, in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3 e 5, cod. proc. civ., per aver ritenuto che la condotta complessiva dei contribuenti integrasse un "abuso del diritto", nonostante che la disposizione normativa non fosse ancora entrata in vigore e l'amministrazione finanziaria non avesse contestato la finalità elusiva degli atti collegati.
3. Con il terzo motivo, si denunciano, al contempo, violazione e falsa applicazione degli artt. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, 7 e 10-bis, commi 6, 7, 8 e 9, della Legge 27 luglio 2000 n. 212, 3 della Legge 7 agosto 1990 n. 241, con riferimento agli artt. 6 e 13 della Carta Europea dei Diritti dell'Uomo, 41 e 47 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea e 23 Cost., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., nonché omesso



esame di un fatto decisivo ai fini del giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., per non aver tenuto conto che occorresse un contraddittorio preventivo per la contestazione dell'abuso del diritto.

4. Con il quarto motivo, si denunciano, al contempo, violazione e falsa applicazione degli artt. 10-bis della Legge 27 luglio 2000 n. 212 e 7 della Legge 7 agosto 1990 n. 241, con riferimento agli artt. 6 e 13 della Carta Europea dei Diritti dell'Uomo, 47 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, 24 e 42 Cost., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., nonché violazione degli artt. 1, 2, 3, 4, 5 e 7 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., nonché ancora omesso esame di un fatto decisivo ai fini del giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., per aver erroneamente escluso che l'amministrazione finanziaria avesse violato il contraddittorio preventivo in relazione all'omessa contestazione dell'abuso del diritto.

5. Con il quinto motivo, si denunciano, al contempo, violazione e falsa applicazione degli artt. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 e 10 -bis della Legge 27 luglio 2000 n. 212, con riferimento agli artt. 97 Cost. e 41 della Carta dei Diritti dei Cittadini dell'Unione Europea, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., nonché omesso esame di un fatto decisivo ai fini del giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., per non aver tenuto conto che l'amministrazione finanziaria non avesse motivato la rideterminazione dei valori imputati agli atti collegati.

Ritenuto che:

1. Applicando il principio della "ragione più liquida" e derogando all'ordine di prospettazione dei motivi nel ricorso per cassazione, si possono esaminare con precedenza il secondo motivo, il terzo motivo ed il quarto motivo.

1.1 Invero, secondo il principio della "ragione più liquida", desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost., la causa può essere decisa sulla base della questione ritenuta di più agevole soluzione, anche se logicamente subordinata, senza che sia necessario esaminare previamente le altre, imponendosi, a tutela di esigenze di economia processuale e di celerità del giudizio, un approccio interpretativo che comporti la verifica delle soluzioni sul piano dell'impatto operativo piuttosto che su quello della coerenza logico sistematica e sostituisca il profilo dell'evidenza a quello dell'ordine delle questioni da trattare ai sensi dell'art. 276 cod. proc. civ. (tra le tante: Cass., Sez. Un., 8 maggio 2014, n. 9936; Cass., Sez. 6[^]-5, 22 agosto 2017, n. 20250; Cass., Sez. 5[^], 3 ottobre 2018, n. 24061; Cass., Sez. 5[^], 17 aprile 2019, n. 10674; Cass., Sez. 5[^], 7 ottobre 2020, n. 27989; Cass., Sez. 5[^], 19 luglio 2021, n. 20639; Cass., Sez. 5[^], 20 dicembre 2021, n. 40734; Cass., Sez. 5[^], 9 gennaio 2019, n. 363; Cass., Sez. 5[^], 18 novembre 2021, n. 35219; Cass., Sez. 5[^], 29 dicembre 2021, n. 41841; Cass., Sez. 5[^], 11 gennaio 2022, n. 522; Cass., Sez. 5[^], 17 gennaio 2022, n. 1149).

2. Ciò posto, il secondo motivo, il terzo motivo ed il quarto motivo - la cui stretta ed intima connessione suggerisce l'esame congiunto, in ragione della comune attinenza alla portata interpretativa dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 (dettato per l'imposta di registro, ma richiamato per le imposte ipotecaria e catastale dall'art. 13, comma 1, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 347) - sono fondati, derivandone l'assorbimento dei restanti motivi.

2.1 Al riguardo, si osserva che, in tema di imposta di registro, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, quale modificato dall'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205 e dall'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, nella parte in cui prevede che, ai fini dell'imposta di registro, l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione debba avvenire solo in base al loro contenuto, senza fare



riferimento ad atti collegati o ad elementi extratestuali, l'amministrazione finanziaria non può travalicare lo schema negoziale tipico in cui l'atto risulta inquadrabile. Invero, l'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205 prevede che: «Al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 20, comma 1: 1) le parole: «degli atti presentati» sono sostituite dalle seguenti: «dell'atto presentato»; 2) dopo la parola: «apparente» sono aggiunte le seguenti: «, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extra testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi». L'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, prevede che: «L'articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131».

2.2 Di recente, la sentenza della Corte Costituzionale n. 158 del 21 luglio 2020 ha statuito che non è fondata la questione di legittimità costituzionale, posta in relazione agli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, quale modificato dall'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205 e dall'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, nella parte in cui prevede che, ai fini dell'imposta di registro, l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione debba avvenire solo in base al loro contenuto, senza fare riferimento ad atti collegati o ad elementi extratestuali. Secondo il giudice delle leggi, « il legislatore, con la denunciata norma ha inteso, attraverso un esercizio non manifestamente arbitrario della propria discrezionalità, riaffermare la natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro, precisando l'oggetto dell'imposizione in coerenza con la struttura di un prelievo sugli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extratestuali e gli atti collegati privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, salvo le ipotesi espressamente regolate dal testo unico». Per altro verso, un'interpretazione della norma in chiave antielusiva provocherebbe «incoerenze nell'ordinamento, quantomeno a partire dall'introduzione dell'art. 10-bis della Legge 212 del 2000» e «consentirebbe all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di «indebiti» vantaggi fiscali e di operazioni «prive di sostanza economica», precludendo di fatto al contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione Europea)».

2.3 Da ultima, poi, la sentenza della Corte Costituzionale n.39 del 16 marzo 2021 ha avuto modo di tornare sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, come modificato dall'art. 1, comma 87, lett. a, nn. 1 e 2, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, che è stata dichiarata manifestamente infondata con specifico riguardo all'efficacia retroattiva della disposizione interpretativa. Secondo il giudice delle leggi, «si deve escludere che possa essere considerato irragionevole attribuire efficacia retroattiva a un intervento che, come quello descritto, ha assunto un carattere di sistema». In tale prospettiva, la Corte Costituzionale ha ritenuto che la retroattività conseguente alla natura di interpretazione autentica riconosciuta all'art. 1, comma 87, lett. a, nn. 1 e 2, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205, trova adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non contrasta con altri valori e interessi costituzionalmente protetti, avendo riguardo al carattere di sistema assunto dall'intervento legislativo oggetto di scrutinio, che, per tale motivo, si sottrae al dubbio sollevato dal remittente. Inoltre, la medesima ragione impone di disattendere la censura di irragionevolezza della disposizione anche sotto il profilo della ipotizzata violazione dei «motivi imperativi di interesse generale» desumibili dall'art. 6 della Carta Europea dei Diritti dell'Uomo, sottolineando che tali norme sono volte a tutelare i diritti della persona contro



il potere dello Stato e della Pubblica Amministrazione e non viceversa (vedasi anche: Cass., Sez. 5[^], 1 aprile 2021, n. 9065).

2.4 Adeguandosi a tale interpretazione, anche questa Corte ha ribadito che l'imposta colpisce l'atto sottoposto a registrazione quale risulta dallo scritto, senza tener conto di elementi extra- testuali, poiché l'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 dispone che «l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extra testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi» (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 18 febbraio 2021, nn. 4315 e 4319; Cass., Sez. 5[^], 1 aprile 2021, n. 9065; Cass., Sez. 6[^]-5, 25 maggio 2021, nn. 14318 e 14342; Cass., Sez. 5[^], 21 settembre 2021, n. 25601; Cass., Sez. 6[^]-5, 22 ottobre 2021, nn. 29620 e 29623; Cass., Sez. 5[^], 18 novembre 2021, n. 35220; Cass., Sez. 6[^]-5, 2 dicembre 2021, nn. 38003 e 38005; Cass., Sez. 6[^]-5, 11 gennaio 2022, n. 590; Cass., Sez. 6[^]-5, 12 gennaio 2022, n. 715).

2.5 Pertanto, alla luce delle modifiche apportate dal legislatore secondo l'esegesi fornita dal giudice delle leggi, premesso che l'obbligo generale di contraddittorio preventivo esiste unicamente per i tributi armonizzati, mentre per i tributi non armonizzati occorre una specifica previsione normativa (tra le tante: Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass., Sez. 6[^]-5, 31 maggio 2016, nn. 11283, 11284, 11285 e 11286; Cass., Sez. 5[^], 15 marzo 2017, nn. 6757 e 6758; Cass., Sez. 6[^]-5, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. 5[^], 1 dicembre 2020, n. 27382; Cass., Sez. 5[^], 16 dicembre 2021, n. 40482; Cass., Sez. 5[^], 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. 5[^], 10 gennaio 2022, n. 366), si è chiarito che l'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 concerne l'oggettiva portata effettuale dei negozi e non contiene quindi una disposizione antielusiva *strictu sensu*, come quella dell'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, sicché l'avviso di liquidazione ex art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 non soggiace all'obbligo di contraddittorio preventivo ex art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 19 giugno 2013, n. 15319; Cass., Sez. 6[^]-5, 8 giugno 2016, n. 11694; Cass., Sez. 5[^], 15 marzo 2017, nn. 6758 e 6759; Cass., Sez. 5[^], 23 febbraio 2018, n. 4404; Cass., Sez. 5[^], 24 gennaio 2019, n. 1962; Cass., Sez. 6[^]-5, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. 5[^], 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. 5[^], 10 gennaio 2022, n. 366), pure aggiungendosi che il ricordato art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 non esprime una regola antielusiva, bensì una regola interpretativa (Cass., Sez. 5[^], 10 febbraio 2017, n. 3562; Cass., Sez. 5[^], 15 marzo 2017, nn. 6758 e 6759; Cass., Sez. 5[^], 26 gennaio 2018, n. 2009; Cass., Sez. 5[^], 24 gennaio 2019, n. 1962; Cass., Sez. 6[^]-5, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass., Sez. 5[^], 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass., Sez. 5[^], 10 gennaio 2022, n. 366). Per cui, pur rimanendo fermo che in materia tributaria il divieto di abuso del diritto costituisce principio generale antielusivo, volto a sanzionare ogni operazione economica che mira al conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, ancorché non contrastante con alcuna disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, la cui ricorrenza deve essere provata dal contribuente, si richiede che tali pratiche elusive vengano correttamente contestate e perseguite dall'amministrazione finanziaria, attraverso gli strumenti all'uopo previsti dall'ordinamento (ad esempio, l'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, poi sostituito dall'art. 10-bis della Legge 27 luglio 2000 n. 212). (Cass., Sez. 5[^], 19 novembre 2021, n. 35556). Risultano, dunque, prive di rilievo decisivo, nell'applicazione dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, le questioni concernenti sia la sussistenza o meno di un intento elusivo o simulatorio in capo alle parti contraenti, che



l'amministrazione finanziaria non è tenuta a dimostrare, sia - per quanto già detto - il difetto di contraddittorio preventivo in sede di procedimento amministrativo (Cass., Sez. 5[^], 15 novembre 2021, n. 34405; Cass., Sez. 5[^], 16 novembre 2021, n. 34488). Né, in senso contrario, appare utile richiamare la previsione dell'art. 53-bis del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, atteso che, nel caso di specie, la disposizione si applica nel testo vigente prima delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 87, lett. b, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205, che ha esteso al campo delle imposte di registro, ipotecaria e catastale le "attribuzioni" ed i "poteri" riconosciuti agli uffici finanziari dagli artt. 31, 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 per l'accertamento delle imposte dirette, ma senza contemplare alcun richiamo alla disposizione di cui all'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, norma che non riguarda suddette "attribuzioni" e "poteri", ma incide sull'oggetto dell'imposizione (Cass., Sez. 5[^], 19 giugno 2013, n. 15319; Cass., Sez. 5[^], 15 novembre 2021, n. 34405; Cass., Sez. 5[^], 16 novembre 2021, n. 34488).

3. Dunque, ai fini della presente decisione, non resta che prendere atto della portata retroattiva della norma di interpretazione autentica di cui all'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, ritenendo applicabile l'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, nel testo novellato dall'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205, anche agli atti stipulati in epoca antecedente alla sua entrata in vigore per i quali i processi dinanzi ai giudici tributari siano ancora pendenti. Invero, è pacifico che la qualificazione di una disposizione di legge come norma di interpretazione autentica - al di là del carattere effettivamente interpretativo della previsione - esprime univocamente l'intento del legislatore di imporre un determinato significato a precedenti disposizioni di pari grado, così da far regolare dalla nuova norma fattispecie sorte anteriormente alla sua entrata in vigore, dovendosi escludere, in applicazione del canone ermeneutico che impone all'interprete di attribuire un senso a tutti gli enunciati del precetto legislativo, che la disposizione possa essere intesa come diretta ad imporre una determinata disciplina solo per il futuro (in termini: Cass., Sez. Un., 29 aprile 2009, n. 9941).

3.1 Nel caso di specie, stante l'applicabilità retroattiva dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, nel testo novellato dall'art. 1, comma 87, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205, per effetto della precisazione contenuta nell'art. 1, comma 1084, della Legge 30 dicembre 2018 n. 145, l'amministrazione finanziaria non aveva facoltà di riqualificare la sequenza di una pluralità di atti nei termini complessivi ed unitari di conferimento di proprietà o diritti reali di godimento su fabbricati e terreni, dovendo limitarsi a verificare la corretta liquidazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in relazione a ciascuna delle predette operazioni, i cui effetti giuridici dovevano essere singolarmente e separatamente valutati ai fini fiscali.

3.2 Da ciò consegue che la individuazione del regime tributario applicabile, quanto alle imposte di registro, ipotecaria e catastale avrebbe dovuto essere operata dall'amministrazione finanziaria soltanto con distinto e separato riferimento ai singoli atti della complessa sequenza, dovendo avallarsi la tassazione isolata del negozio veicolato da ciascun atto presentato alla registrazione secondo gli effetti giuridici da esso desumibili.

3.3 Ne discende che il giudice di appello ha fatto malgoverno del principio enunciato, ritenendo che le imposte di registro, ipotecaria e catastale dovessero applicarsi in relazione al risultato finale dell'operazione complessiva, sulla base dell'estensibilità del principio dell'abuso di diritto, senza tener conto degli effetti particolari dei singoli atti. Nel caso di specie, tuttavia, è la stessa amministrazione finanziaria a dare, nel controricorso, implicita conferma di non aver svolto alcun tipo di controllo specificamente antielusivo, ma soltanto un accertamento volto alla corretta applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale. Pertanto, il mero richiamo a generiche ed immanenti finalità



antielusive, che dovrebbero orientare l'interpretazione dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, finisce col realizzare proprio quell'effetto distorsivo che la stessa Corte Costituzionale ha paventato, giacché «consentirebbe all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale stabilita a favore del contribuente e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di indebiti vantaggi fiscali e di operazioni prive di sostanza economica, precludendo di fatto al medesimo contribuente ogni legittima pianificazione fiscale» (vedasi la sentenza della Corte Costituzionale n. 158 del 21 luglio 2020).

4. Dunque, apprezzandosi la fondatezza del secondo motivo, del terzo motivo e del quarto motivo, nonché l'assorbimento dei restanti motivi, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, comma 1, ultima parte, cod. proc. civ., con pronuncia di accoglimento del ricorso originario dei contribuenti. 5. Le spese dell'intero giudizio possono essere compensate in considerazione dell'evoluzione normativa e della incertezza giurisprudenziale risolta solo a seguito dell'intervento della Corte Costituzionale.

P.Q.M.

a Corte accoglie il secondo motivo, il terzo motivo ed il quarto motivo; dichiara l'assorbimento dei restanti motivi; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario dei contribuenti; compensa le spese dell'intero giudizio.

