Civile Ord. Sez. 5 Num. 27909 Anno 2026
Presidente: DI MARZIO PAOLO
Relatore: CHIECA DANILO
Data pubblicazione: 28/10/2026

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 6143/2024 R.G., proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ope legis* dall'Avvocatura Generale dello Stato;

-ricorrente-

contro

LECIS MARIA;

-intimata-

avverso la SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DEL LAZIO, n. 4554/2022 depositata il 19 ottobre 2022;

udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 15 ottobre 2026 dal Consigliere Danilo Chieca;

FATTI DI CAUSA

1. La Direzione Provinciale I di Roma dell'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti di Maria Lecis, per l'anno 2012, un avviso di accertamento ai fini dell'IRPEF. Con tale atto riprendeva a tassazione ordinaria redditi di capitale, costituiti da dividendi derivanti da una partecipazione qualificata, per un ammontare complessivo di 163.333 euro, riconoscendo in diminuzione l'importo della prima rata dell'imposta sostitutiva versata dalla contribuente.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1.1 Il recupero fiscale si fondava sulla contestazione di un'operazione abusiva che la Lecis avrebbe posto in essere nel 2012, consistita nella cessione alla CMT Costruzioni s.r.l. – i cui unici soci erano il coniuge Camillo Cicchetti e la sorella di quest'ultimo – della sua quota di partecipazione nella CIPI Immobiliare s.r.l. in liquidazione, pari al 33,33 per cento e previamente rivalutata mediante perizia giurata di stima, a fronte di un corrispettivo di 163.333 euro. In questo modo, nella sua qualità di socio della CMT Costruzioni s.r.l., il marito della Lecis avrebbe acquisito una *«partecipazione indiretta»* nella CIPI Immobiliare s.r.l. nella misura del 50 per cento. L'operazione sarebbe stata priva di sostanza economica e realizzata al solo scopo di eludere il regime impositivo dei dividendi derivanti da partecipazioni qualificate, sottoposti a tassazione ordinaria nella misura del 49,72 per cento ai sensi dell'art. 47, comma 1, del t.u.i.r., nel testo vigente *ratione temporis*, come rideterminata dall'art. 1, comma 1, del d.m. 2 aprile 2008. La contribuente, avvalendosi della disciplina dettata dall'art. 5 della legge n. 448 del 2001, aveva, infatti, assoggettato la plusvalenza derivante dalla cessione della quota all'imposta sostitutiva pari al 4 per cento del valore periziato della partecipazione. Il risultato economico ottenuto coincideva con quello che si sarebbe prodotto qualora si fosse proceduto alla liquidazione della società e alla successiva distribuzione di dividendi o riserve di utili ai suoi soci; in tal caso, tuttavia, il reddito di capitale così conseguito dalla contribuente sarebbe stato assoggettato a tassazione ordinaria nell'indicata misura del 49,72 per cento.

2. La Lecis impugnava l'avviso di accertamento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma, che accoglieva il ricorso e annullava l'atto impositivo.

3. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, con la sentenza n. 4554/2022 del 19 ottobre 2022, rigettava l'appello dell'Amministrazione e confermava la pronuncia di primo grado.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidandolo a un unico motivo.

5. Maria Lecis, alla quale il ricorso è stato notificato all'indirizzo digitale dei dottori Giancarlo e Nicola Grieco, indicati nella sentenza impugnata come suoi difensori nel giudizio d'appello, è rimasta intimata.

6. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va anzitutto osservato che il ricorso in esame, notificato in data 15 marzo 2024, risulta tempestivo rispetto al termine lungo di impugnazione fissato dall'art. 327, primo comma, c.p.c., applicabile anche alle cause tributarie in virtù del rinvio alle disposizioni del Titolo III, Capo I, del libro II del codice di rito operato dall'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992. Detto termine decorreva dalla data di pubblicazione della sentenza impugnata, avvenuta il 19 ottobre 2022, e sarebbe venuto a scadenza nel periodo compreso fra il 1° gennaio e il 31 ottobre 2023; esso è rimasto, tuttavia, sospeso per undici mesi ai sensi dell'art. 1, comma 199, della legge n. 197 del 2022, applicabile alla presente controversia.

1.1 Tanto premesso, con l'unico motivo di ricorso sono denunciate, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, dell'art. 116 c.p.c. e degli artt. 2697 e 2729 c.c.

1.2 Si rimprovera alla CGT di secondo grado di aver erroneamente applicato i criteri di riparto dell'onere probatorio in tema di operazioni elusive. L'Amministrazione aveva, infatti, dimostrato in via presuntiva l'esistenza del disegno elusivo e le modalità di manipolazione degli schemi negoziali utilizzate dalle parti contraenti per conseguire un determinato risultato fiscale. Spettava, pertanto, alla contribuente dimostrare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti, non consistenti nel mero risparmio d'imposta, idonee a giustificare l'operazione.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2. Il ricorso è fondato.

2.1 Per consolidata giurisprudenza di questa Corte regolatrice, in materia tributaria ricorre l'abuso del diritto, fattispecie attualmente disciplinata dall'art. 10-*bis* della legge n. 212 del 2000 (che ha sostituito l'abrogato art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973) ed enucleabile dai princìpi di capacità contributiva e progressività di cui all'art. 53 Cost., ogni qualvolta si sia in presenza di una o più costruzioni di puro artificio che, pur se non contrastanti con alcuna specifica disposizione, sono realizzate con lo scopo predominante e assorbente, ancorché non esclusivo, di conseguire un indebito vantaggio fiscale in elusione della norma tributaria (cfr. Cass. n. 16425/2024, Cass. n. 1239/2025, Cass. n. 28782/2025). Il carattere elusivo di una determinata operazione si fonda sul difetto di valide ragioni economiche, sicché il divieto di comportamenti abusivi non vale ove la stessa possa spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di un risparmio d'imposta, dovendo sempre essere garantita la libertà di scelta del contribuente fra diverse operazioni comportanti anche un differente carico fiscale (cfr. Cass. n. 24839/2020).

È stato, al riguardo, precisato che l'Amministrazione finanziaria deve provare il disegno elusivo e le modalità di manipolazione o alterazione degli schemi negoziali classici, evidenziandone l'irragionevolezza secondo una normale logica di mercato e la strumentalità al conseguimento del risultato fiscale. Una volta fornita tale prova, grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti idonee a giustificare operazioni così strutturate (cfr. Cass. n. 13613/2019, Cass. n. 18769/2020, Cass. n. 17743/2021, Cass. n. 20673/2024, Cass. n. 19709/2026).

2.2 I suenunciati princìpi di diritto sono stati disattesi nel caso di specie dalla CGT di secondo grado laziale, la quale ha omesso di compiere gli accertamenti in fatto che si rendevano necessari ai fini della corretta soluzione giuridica delle questioni ad essa sottoposte.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.3 Dopo aver trascritto una massima giurisprudenziale di questa Corte in tema di abuso del diritto, i giudici di appello hanno richiamato la circostanza, in sé pacifica, che la Lecis avesse rideterminato il valore della sua quota di partecipazione alla CIPI Immobiliare s.r.l., ai sensi dell'art. 5 della legge n. 448 del 2001, prima di cederla alla CMT Costruzioni s.r.l. Quindi, hanno fatto riferimento alla previsione contenuta nell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, la quale, tuttavia, essendo dettata in materia di imposta di registro, non ha alcuna attinenza con l'oggetto del contendere, discutendosi nel presente giudizio della ripresa a tassazione, ai fini dell'IRPEF, di redditi di capitali asseritamente costituiti da dividendi da partecipazione qualificata. Hanno, infine, affermato che alla *«riqualificazione dell'atto»* come abusivo non poteva indurre il fatto che *«*[...] *il coniuge dell'appellata poss*[edesse] *il 50% delle quote del capitale sociale della società acquirente e* [fosse in condizione di] *conseguire un beneficio fiscale dal drenaggio di liquidità della società acquirente, posto che non vi e*[ra] *prova incombente sull'Ufficio, in ogni caso, di una causa unitaria della successione delle operazioni negoziali con intento elusivo»*.

2.4 La Corte territoriale avrebbe, però, dovuto concentrare la sua valutazione sul vantaggio fiscale conseguito dalla contribuente per effetto della contestata operazione, ovvero quello derivante dalla sottrazione dei redditi di capitale di cui si è detto al regime di tassazione ordinaria previsto dall'art. 47, comma 1, del t.u.i.r., nel testo temporalmente applicabile. Avrebbe, inoltre, dovuto verificare se, a fronte della ricostruzione del disegno elusivo elaborata dall'Agenzia delle Entrate nell'atto impositivo, accompagnata dall'illustrazione delle modalità di manipolazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati dalle parti contraenti, la Lecis avesse assolto l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti, diverse dal risparmio d'imposta, idonee a giustificare l'operazione.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.5 In mancanza di tali accertamenti, deve ritenersi sussistente il prospettato *error in iudicando*.

3. Per quanto precede, in accoglimento del ricorso, va disposta la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla CGT di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, la quale procederà a un nuovo esame della controversia, verificando, secondo i princìpi di diritto sopra espressi, l'assolvimento dei rispettivi oneri gravanti sull'Amministrazione finanziaria e sulla contribuente.

3.1 Al giudice di rinvio viene demandata anche la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione tributaria della Corte Suprema di Cassazione, il 15 ottobre 2026.

Il Presidente

Paolo Di Marzio

Corte di Cassazione - copia non ufficiale