

**Civile Ord. Sez. 5 Num. 38757 Anno 2021**

**Presidente: CIRILLO ETTORE**

**Relatore: NAPOLITANO LUCIO**

**Data pubblicazione: 07/12/2021**

**ORDINANZA**

sul ricorso 22690-2015 proposto da:

ZAMPOLI SRL, elettivamente domiciliata in  
ROMA, VIA DELLA CONSULTA 1 B, presso lo  
studio dell'avvocato GIUSEPPE PIZZONIA, che  
la rappresenta e difende unitamente  
all'avvocato GIUSEPPE RUSSO CORVACE;

**2021**

**- ricorrente -**

**2634**

**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del

Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

**- controricorrente -**

e sul ricorso 3820-2018 proposto da:

ZAMPOLI SRL, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA SAN TOMMASO D'AQUINO N 116, presso lo studio dell'avvocato ARMANDO MONTARSOLO, che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato MARIO MACCAFERRI;

**- ricorrente -**

**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

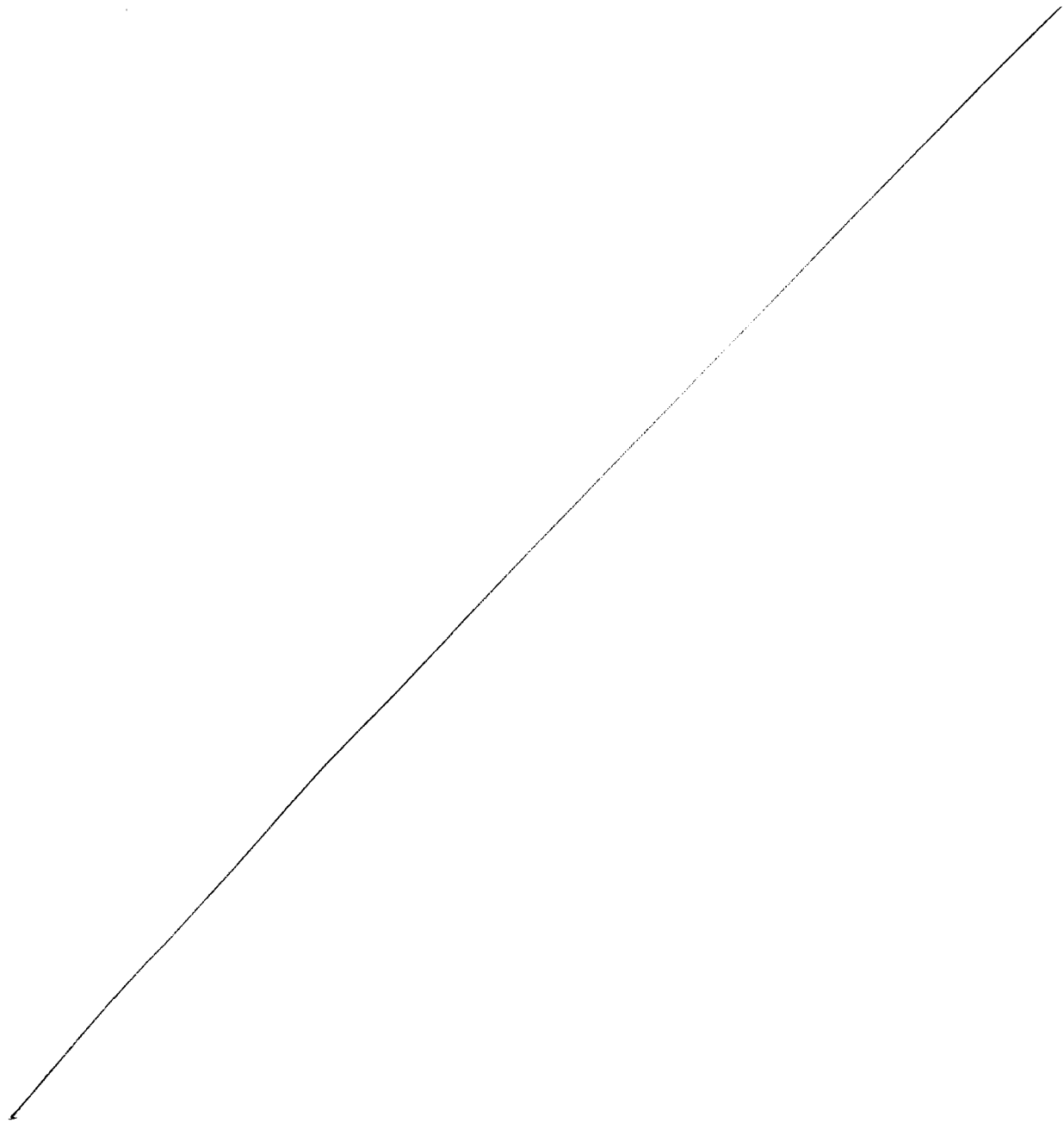
**- controricorrente e ricorrente**

**incidentale-**

avverso le sentenza n. 13/2015 della COMM. TRIBUTARIA II GRADO di TRENTO, depositata il 16/02/2015 e n. 73/2017 della COMM. TRIBUTARIA II GRADO di TRENTO, depositata

il 03/07/2017;

udita la relazione della causa svolta nella  
camera di consiglio del 15/04/2021 dal  
Consigliere Dott. LUCIO NAPOLITANO;



R.G.N. 22690/2015 + R.G.N. 3820/2018

**Rilevato che:**

La Zampoli S.r.l., esercente attività di commercio di rottami, fu destinataria di avviso di accertamento, notificatole il 24 maggio 2010, a seguito di verifica fiscale eseguita dalla Direzione provinciale di Trento dell'Agenzia delle Entrate, con il quale, con metodo analitico - induttivo, furono riprese a tassazione, per l'anno d'imposta 2006, le maggiori imposte IRES, IRAP ed IVA ritenute dovute, rispetto a quanto esposto in dichiarazione.

Ciò sulla base di taluni rilievi che, per quanto ancora d'interesse in questa sede, sono riconducibili a due ordini di contestazioni:

- a) l'esistenza di ricavi non contabilizzati per euro 278.811,16 in forza di cessioni "in nero", presunte in ragione dell'incongruenza contabile rilevata tra il totale dei prodotti acquistati nell'anno e quelli venduti, al netto delle rimanenze, sensibilmente inferiori ai primi;
- b) l'indebita deduzione ai fini IRES dei compensi degli amministratori per euro 357.007,31, in quanto non preventivamente autorizzati da specifica delibera assembleare.

La società impugnò l'avviso di accertamento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di primo grado di Trento, che respinse il ricorso.

L'appello proposto dalla contribuente, avverso la pronuncia di primo grado ad essa sfavorevole, dinanzi alla Commissione tributaria di secondo grado di Trento fu, a sua volta, rigettato, con sentenza n. 13/01/15, depositata il 16 febbraio 2015, non notificata.

Avverso detta pronuncia la società ha proposto, nel giudizio R.G.N. 22690/2015, ricorso per cassazione affidato a quattro motivi, cui l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

L'indebita deduzione ai fini IRES dei compensi degli amministratori per euro 369.237,56, in quanto non preventivamente



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

autorizzati da specifica delibera assembleare, è stata altresì oggetto del rilievo posto a base di ulteriore avviso di accertamento notificato nel 2012 alla società con riferimento all'anno d'imposta 2007.

La società impugnò detto avviso di accertamento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di primo grado di Trento, che accolse il ricorso, ritenendo che la struttura del consiglio di amministrazione, riprodotte nella quasi totalità (98,2%) la compagine societaria, garantiva che la remunerazione degli amministratori, appostata in bilancio, corrispondesse all'effettiva volontà dei soci.

L'appello proposto nei confronti della contribuente dall'Agenzia delle Entrate avverso la pronuncia di primo grado ad essa sfavorevole, dinanzi alla Commissione tributaria di secondo grado di Trento fu accolto, salvo che in tema di sanzione, dichiarata non dovuta, con sentenza n. 73/01/2017, depositata il 3 luglio 2017, non notificata.

Avverso detta pronuncia, per la parte ad essa sfavorevole, la società ha proposto, con il giudizio R.G.N. 3820/2018, ricorso principale per cassazione affidato ad un solo motivo, cui l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso e ricorso incidentale basato anch'esso su un unico motivo, limitatamente alla soccombenza in tema di sanzione.

La società ricorrente ha depositato memoria, ex art. 380 *bis* 1, cod. proc. civ.

**Considerato che:**

1. Preliminarmente va disposta la riunione del giudizio R.G.N. 3820/2018 a quello pendente tra le stesse parti e chiamato ugualmente all'odierna adunanza in camera di consiglio R.G.N. 22690/2015, per evidenti ragioni di connessione soggettiva e parzialmente oggettiva.

2. Quanto al giudizio recante il numero R.G. 22690/2015, con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600/1973, dell'art. 62 *sexies* del d.l. n. 331/1993, dell'art. 15 del d.lgs. n. 22/1997 e degli artt. 112 e 115 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., sostenendo la società che il ragionamento presuntivo in forza del quale l'Amministrazione finanziaria ha ipotizzato cessioni non contabilizzate di materiali provenienti dalla lavorazione dei rottami acquistati, ritenuto legittimo dalla decisione impugnata, per un verso non avrebbe tenuto conto della peculiarità del commercio di rottami, che dovrebbe invece indurre a considerare le differenze quantitative - qualitative tra il prodotto acquisito e quello rivenduto o detenuto in giacenza come "un fattore fisiologico" della rottamazione, per un altro verso avrebbe ignorato specifiche modalità operative nella fase di acquisizione, di seguito illustrate (si veda *infra*, par. 5) che, laddove invece debitamente valutate, avrebbero dovuto indurre il giudice tributario d'appello a ritenere che le presunzioni addotte dall'Ufficio a sostegno dell'accertamento fossero prive dei caratteri di precisione, gravità, concordanza.

3. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 74, ottavo comma, del d.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 115, secondo comma, cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la decisione impugnata ha ritenuto legittimo il recupero dell'IVA nei confronti della società, laddove nella fattispecie avrebbe dovuto trovare applicazione il regime dell'inversione contabile di cui all'art. 74, settimo ed ottavo comma del d.P.R. n. 633/1972, in ragione del fatto che, svolgendo la società attività di commercio all'ingrosso di rottami, le cessioni, ove mai anche non contabilizzate, secondo la contestazione dell'Ufficio,



non potevano essere svolte nei confronti di privati ma solo di soggetti passivi IVA.

4. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per omesso esame della lamentata erronea applicazione dell'aliquota IVA ordinaria del 20% (*pro tempore* vigente), laddove, nella prassi di accertamento analitico, l'aliquota IVA applicata ai maggiori ricavi determinati è pari alla media delle aliquote applicate alle operazioni attive compiute dal contribuente, oggetto di verifica, questione sulla quale la Commissione tributaria di secondo grado, come già la decisione resa da quella di primo grado, oggetto sul punto di specifico motivo di gravame, ha totalmente omesso di pronunciarsi.

5. Con il quarto motivo, infine, la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione degli artt. 2475 e 2389 cod. civ., nonché dell'art. 95, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha confermato anche la contestazione relativa all'indeducibilità dei compensi agli amministratori per euro 357.007,31 per difetto d'inerenza, per mancanza di una specifica e preventiva delibera dell'assemblea.

6. Il primo motivo deve essere ritenuto inammissibile, perché, *sub specie* del vizio di violazione o falsa applicazione delle norme di diritto richiamate in rubrica, tende surrettiziamente a sollecitare una diversa valutazione degli elementi istruttori rispetto a quella operata dal giudice tributario d'appello, ciò che, come è noto, è precluso in sede di legittimità (cfr., *ex multis*, più di recente, Cass. SU 27 dicembre 2019, n. 34476).

6.1. Invero, a fronte di una doppia conforme che preclude, avuto riguardo all'epoca d'introduzione del ricorso in appello, la censura di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., parte

ricorrente imposta l'angolo visuale della censura in relazione al parametro di cui all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., ipotizzando che nella fattispecie il giudice di merito avrebbe violato proprio le norme sul ragionamento inferenziale indicate in rubrica, per un verso ignorando la peculiarità dell'attività di commercio di rottami che comporta, a monte, una non precisa quantificazione dei materiali in entrata, ma solo del materiale prevalente, senza pertanto poter prevedere con esattezza ciò che residuerà partitamente all'esito della separazione - lavorazione per la rivendita, per l'altro omettendo di considerare che solo con riferimento ad alcune delle transazioni commerciali effettuate è disponibile documentazione contabile di supporto. Segnatamente, se per l'acquisto dietro corrispettivo di rottami ferrosi presso imprese terze è prevista l'emissione di fattura in regime di *reverse charge* senza addebito dell'IVA da parte del cedente ed emissione di autofattura da parte del cessionario rottamatore senza alcun movimento finanziario riguardante l'IVA, cui si aggiunge comunque la compilazione del formulario d'identificazione rifiuti, quale documento accompagnatorio durante il trasporto, il quale ultimo soltanto è previsto nel caso di cessione a titolo gratuito tra imprese, nell'acquisizione di rottami tra privati, ove questa avviene verso corrispettivo, è previsto il solo rilascio di ricevuta, nessun documento invece essendo richiesto (fattura e/o ricevuta o compilazione del formulario d'identificazione rifiuti) nel caso di acquisizione di rottami da privati a titolo gratuito.

6.2. In tale contesto di riferimento, secondo la ricorrente, il mero riferimento all'incongruenza rilevata tra acquisti e vendite, al netto delle rimanenze, dalla contabilità ordinaria dell'impresa, non sarebbe idonea ad integrare i requisiti della prova presuntiva ai sensi degli artt. 2727 e 2729 cod. civ. e 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600/1973, prova presuntiva che, in ogni caso, sarebbe stata





superata dalla documentazione offerta dalla società a sostegno delle proprie allegazioni difensive.

6.3. In realtà, il giudice tributario d'appello ha correttamente rilevato, richiamando la giurisprudenza di questa Corte (Cass. sez. 5, 5 novembre 2014, n. 23550; si vedano anche, più di recente, tra le altre, nell'ambito d'indirizzo assolutamente consolidato, Cass. sez. 5, 3 novembre 2016, n. 22176; Cass. sez. 5, 25 ottobre 2017, n. 25257) che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico - induttivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600/1973, qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confligente con i criteri della ragionevolezza, ciò consentendo all'Ufficio di desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente.

6.4. Nel caso di specie l'incongruenza rilevata dalla contabilità che evidenziava acquisti dichiarati in misura inferiore alle vendite è fatto noto idoneo, come correttamente evidenziato dalla Commissione tributaria di secondo grado di Trento, a desumere in via inferenziale, cessioni non contabilizzate e conseguenti ricavi non dichiarati secondo parametri di regolarità causale, onerando il contribuente della prova contraria.

6.5. Al riguardo, diversamente da quanto dedotto dalla ricorrente, la pronuncia in questa sede impugnata ha preso espressamente in considerazione sia gli argomenti di carattere generale riguardanti la natura dell'attività esercitata, sia quelli relativi alla diversa tipologia di operazioni (specificamente gli acquisti a titolo gratuito da privati) per i quali non sarebbe stato possibile dimostrarne per mezzo di documenti l'entità.



Ciò, in effetti, è stato oggetto di accertamento in fatto, logicamente motivato, da parte della Commissione tributaria di secondo grado di Trento, che ha espressamente rilevato la carenza di «documentazione probatoria adeguata a dimostrare la tracciabilità dei conferimenti a titolo gratuito eseguiti da privati, trattandosi di documenti contabili interni, contenenti una elencazione di dati e senza preciso riferimento al registro formulario dei rifiuti»; accertamento che pertanto, resta insindacabile dalla Corte nell'ambito della deduzione del vizio di violazione o falsa violazione di norme di diritto quale oggetto del primo motivo di ricorso.

7. Il secondo motivo è infondato.

L'applicazione del regime ordinario dell'IVA, con conseguente ripresa a carico della società ricorrente, si giustifica in relazione al fatto che non risultano rispettati gli adempimenti documentali previsti dalla norma speciale di cui all'art. 74 comma 7, del d.P.R. n. 633/1972 quale applicabile *ratione temporis*, non avendo la società emesso fattura senza addebito d'imposta, cui avrebbe dovuto seguire l'integrazione del cessionario, onde poter verificare che fosse soggetto passivo d'imposta, e che avesse quindi assolto l'IVA.

Ne consegue la correttezza della decisione impugnata, laddove ha confermato l'applicazione, da parte dell'atto impositivo, dell'IVA a carico dell'odierna ricorrente secondo il regime ordinario.

8. Ugualmente è infondato il terzo motivo.

8.1. Non ricorre il vizio denunciato di omessa pronuncia su questione proposta sia in primo grado che in appello, concernente la contestazione dell'applicazione dell'IVA secondo l'aliquota del 20% (*pro tempore* vigente) sulle cessioni oggetto di accertamento induttivo e non, come richiesto dalla società, secondo la domanda, subordinatamente proposta, di applicazione dell'aliquota media desumibile dalla dichiarazione IVA della società per l'anno 2006.

8.2. Va dato atto, infatti, che il motivo è stato espressamente evidenziato dalla pronuncia in questa sede impugnata nella parte relativa all'esposizione del fatto processuale (ultimo periodo nell'ambito dell'esposizione del primo motivo di appello della contribuente) e sulla questione deve pertanto ritenersi intervenuta pronuncia implicita di rigetto, avendo la sentenza impugnata ritenuto assorbente il rilievo della correttezza dell'applicazione del regime ordinario dell'IVA, secondo quanto osservato nella disamina del motivo precedente (cfr. Cass. sez. 2, ord. 25 giugno 2020, n. 12652), senza che la contribuente abbia in alcun modo censurato l'erroneità della pronuncia circa l'effettiva natura assorbente della suddetta statuizione.

9. Deve, infine, essere rigettato anche il quarto motivo.

9.1. La ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha confermato l'indeducibilità dei compensi per gli amministratori per l'anno d'imposta in esame per difetto d'inerenza, in quanto non previamente approvati da delibera dell'assemblea.

Assume che impropriamente la sentenza impugnata ha richiamato a supporto del proprio convincimento la sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte, n. 21993 del 29 agosto 2008, che riguarda fattispecie anteriore alla riforma del diritto societario di cui al d. lgs. n. 6 del 2003 che, tra l'altro, ha eliminato l'espresso rinvio che l'art. 2487 cod. civ., ante riforma, operava all'art. 2389 cod. civ. relativo ai compensi degli amministratori di società per azioni, secondo cui «i compensi [...] spettanti ai componenti del consiglio di amministrazione [...] sono stabiliti all'atto della nomina o dell'assemblea».

Secondo la ricorrente, pertanto, non contenendo la norma fiscale dell'art. 95, quinto comma, del d.P.R. n. 917/1986 (TUIR) alcun riferimento alla previa necessità di deliberazione dell'assemblea, quanto al compenso degli amministratori, la ripresa a

tassazione dei costi riguardanti detti compensi doveva ritenersi illegittima; ciò anche in ragione della natura, incontrovertita, della società ricorrente quale società di capitali a ristretta base partecipativa familiare, identificandosi gli amministratori pressoché *in toto* con la compagine societaria.

9.2. Questa Corte ha avuto modo di ribadire in più occasioni il principio espresso dalle Sezioni Unite anche con specifico riferimento a fattispecie relative a compensi di amministratori di società a responsabilità limitata non oggetto di previa delibera assembleare e con riferimento al quadro normativo successivo all'entrata in vigore della riforma del diritto societario del 2003 (si vedano specificamente, al riguardo, Cass. sez. 5, 28 ottobre 2015, n. 21953; Cass. sez. 6-5, ord. 8 giugno 2016, nn. 11779 e 11781; Cass. sez. 6-5, ord. 30 marzo 2017, n. 8210; da ultimo, in tema di società per azioni, ma con considerazioni che importano l'estensione del principio quale che sia la forma in cui è costituita la società di capitali, Cass. sez. 5, ord. 3 marzo 2021, n. 5763).

9.3. Si è affermato il principio secondo cui «[i]n tema di redditi d'impresa, non è deducibile, per difetto dei requisiti di certezza e di oggettiva determinabilità del costo di cui all'art. 109 TUIR, la spesa sostenuta da una società di capitali per i compensi agli amministratori – non stabiliti nell'atto costitutivo – in mancanza di una esplicita delibera assembleare preventiva, che non può considerarsi implicita in quella di approvazione del bilancio, né è ratificabile successivamente, stante la natura inderogabile degli artt. 2364 e 2389 c.c. (nel testo successivo al d.lgs. n. 6 del 2003)».

A detto principio va data ulteriore continuità.

9.3.1. Specificamente, per quanto riguarda la società a responsabilità limitata, il fatto che sia venuto meno l'esplicito rinvio all'art. 2389 cod. civ., viceversa contenuto nell'art. 2487 cod. civ. *ante* riforma, non fa venir meno la necessità di previa delibera

assembleare di determinazione dei compensi, atteso il carattere inderogabile dell'art. 2389 cod. civ. che, al primo comma, prevede che [i]compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea».

9.3.2. Che detta disposizione, sebbene dettata riguardo alle società per azioni, debba intendersi come avente carattere generale inderogabile, applicabile, pur in mancanza, ora, di una norma di rinvio espresso, alle società a responsabilità limitata, lo si ricava dal fatto che in quest'ultimo tipo di società di capitali non è prevista una norma specifica sui compensi agli amministratori, rimandando l'art. 2475 cod. civ., all'atto costitutivo, quanto alla disciplina dell'amministrazione della società, limitandosi il primo comma di detta disposizione a prevedere che «[s]alvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, l'amministrazione della società è affidata a uno o più soci [...]».

9.3.3. L'atto costitutivo può dunque prevedere o meno un compenso per gli amministratori, ma, laddove non lo preveda, il raccordo della disposizione civilistica con la norma fiscale di cui all'art. 95, quinto comma, TUIR, a mente del quale «[i]compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti», impone che nel caso in cui nulla preveda l'atto costitutivo, la certezza e/o determinabilità del costo ai fini della sua inerenza e quindi della sua deducibilità sia previamente determinato dall'organo assembleare.

9.4. Orbene, nella fattispecie in esame, è incontroverso che l'ultimo statuto, approvato, il 28 dicembre 2000, non oggetto di modifica entro il termine previsto del 30 settembre 2004 per l'eventuale adeguamento alla citata riforma del diritto societario, all'art. 21 stabilisce che «[a]ll'organo amministrativo spetta il rimborso delle spese sostenute per ragioni del suo Ufficio.

L'assemblea stabilisce altresì gli eventuali compensi a lui spettanti a titolo di indennità».

9.5. È pacifico che per l'anno d'imposta in oggetto (2006) sia mancata alcuna delibera assembleare di determinazione di compenso per gli amministratori, diversamente, peraltro, di quanto accaduto negli anni precedenti, dal 2001 al 2005, come riferito dall'Amministrazione finanziaria in controricorso e non contestato dalla società ricorrente.

9.6. Ne consegue che per l'anno in esame, in assenza di previa delibera assembleare, non possano ritenersi sussistenti compensi "spettanti" agli amministratori, giusta il richiamato art. 95, quinto comma, TUIR, in quanto non predeterminati né nell'an, né nel *quantum*, con la conseguenza che i costi ad essi relativi sono privi dei caratteri di certezza e/o determinabilità che ne consentano la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi.

9.7. Neppure è idonea a sorreggere la tesi della ricorrente la circostanza che nella fattispecie in oggetto la contribuente sia società a ristretta base partecipativa familiare, non essendovi puntuale integrale coincidenza tra soci ed amministratori, come dichiarato dalla stessa ricorrente.

10. Le medesime considerazioni esposte nel paragrafo che precede determinano altresì il rigetto dell'unico motivo di ricorso principale della società avverso la sentenza n. 73/01/2017 della Commissione tributaria di secondo grado di Trento in relazione al capo di pronuncia ad essa sfavorevole, mancando, ugualmente, per l'anno 2007, delibera assembleare di determinazione dei compensi agli amministratori.

11. Deve essere invece accolto il ricorso incidentale.

11.1. Invero, nel caso di specie, la motivazione deve ritenersi addirittura graficamente inesistente (cfr Cass. SU 3 novembre 2016, n. 22312; Cass. SU 7 aprile 2014, n. 8053), essendosi limitata la

Commissione tributaria di secondo grado di Trento ad escludere, in dispositivo, la debenza delle sanzioni, senza supportare detta statuizione con alcuna argomentazione, che possa rendere riconoscibile la *ratio decidendi* ad essa sottesa.

11.2. Né viceversa, come sostenuto dalla ricorrente principale con la memoria depositata in atti, può ritenersi che la motivazione possa ritenersi sussistente, *per relationem*, con riferimento a quanto addotto in tema di compensazione delle spese di lite, essendo del tutto evidente la diversità di presupposti normativi alla base dell'una e dell'altra statuizione.

12. Va, infine rilevato - riguardo al giudizio R.G.N. 22690/2015, per il quale ugualmente si è ritenuto il ricorso della contribuente non meritevole di accoglimento - che, con riferimento al trattamento sanzionatorio, la sentenza della Commissione tributaria di secondo grado di Trento ivi oggetto d'impugnazione è stata depositata il 16 febbraio 2015, anteriormente, quindi, all'entrata in vigore del d. lgs. n. 158/2015, che, come è noto, con la modifica apportata dall'art. 15, comma 1, lett. f), all'art. 6 del d. lgs. n. 471/1997, essendo stato riformulato il comma 9 *bis* nonché essendo stati introdotti tre nuovi commi (9 *bis.1*, 9 *bis.2* e 9 *bis.3*).

Segnatamente con l'introduzione del comma 9 - *bis. 3*, il legislatore ha introdotto, in coerenza con i principi enunciati dalla giurisprudenza unionale in materia, relativamente ad operazioni inesistenti in regime di *reverse charge* domestico, un regime più favorevole.

Detto regime, in presenza dei presupposti previsti dalla citata norma, è stato ritenuto dalla giurisprudenza più recente, cui si ritiene di dover dare seguito ulteriore, di questa Corte (cfr., tra le altre, le coeve ordinanze Cass. sez. 5, nn. 32552, 32553 e 32554, depositate il 12 dicembre 2019; Cass. sez. 5, 30 luglio 2020, n. 16367), applicabile retroattivamente, anche d'ufficio, alle violazioni commesse

prima del primo gennaio 2016, a meno che gli atti di recupero non siano divenuti definitivi.

13. Ne consegue che, pronunciandosi d'ufficio sulla relativa questione, la sentenza oggetto del ricorso introduttivo del giudizio R.G.N. 22690/2015 debba essere cassata, demandandosi al giudice di rinvio, in diversa composizione, la verifica della sussistenza dei presupposti dello *ius superveniens* secondo il principio del *favor rei*, nonché dell'eventuale applicazione del cumulo giuridico in caso di conferma, relativamente all'anno d'imposta 2007, delle sanzioni ritenute non dovute dalla Commissione tributaria di secondo grado di Trento, con la sentenza n. 73/01/2017, *in parte qua* cassata con la presente pronuncia.

14. Resta altresì demandata al giudice di rinvio la disciplina delle spese dei giudizi riuniti di legittimità decisi con la presente ordinanza.

*Si uniscono i presupposti processuali per il raddoppio del contributo unificato, quanto al merito del ricorso principale nel giudizio R.G.N. 3820/18, due decise.*  
**P.Q.M.**

Riuniti i ricorsi, pronunciando sul ricorso R.G.N. 22690/2015, cassa la sentenza impugnata limitatamente alle sanzioni.

Rigettabile – relativamente al giudizio R.G.N. 3820/2018 – il ricorso principale, accoglie quello incidentale e cassa la sentenza ivi impugnata in relazione all'accoglimento del ricorso incidentale.

Rinvia le cause riunite alla Commissione tributaria di secondo di Trento, cui demanda anche di provvedere sulle spese dei giudizi riuniti di legittimità.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 15 aprile 2020

Il Presidente

Dott. Ettore Cirillo