

Civile Ord. Sez. 5 Num. 12126 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: CATALDI MICHELE

Data pubblicazione: 13/04/2022



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da	Oggetto:
	DEDUCIBILITA' COSTI
FEDERICO SORRENTINO- Presidente -	
ANDREINA - Consigliere -	R.G.N. 3592/2020
GIUDICEPIETRO	
ROSITA D'ANGIOLELLA - Consigliere -	Cron.
MICHELE CATALDI - Consigliere rel.-	CC- 22/03/2022
VALENTINO LENOCI - Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 3592/2020 R.G. proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato;

- *ricorrente* -

contro

MG ADVERTISING S.R.L., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. Sabrina Mariani, con



domicilio eletto presso lo studio di quest'ultima in Roma, via Gregorio VII, n. 186;

– *controricorrente e ricorrente incidentale* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 8839/03/2018, depositata il 14 dicembre 2018;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22 marzo 2022 dal consigliere Michele Cataldi;

**Rilevato che:**

1.L'Agenzia delle entrate notificò alla MG Advertising s.r.l. i seguenti accertamenti, sul presupposto che talune fatture rimesse alla contribuente riguardassero operazioni soggettivamente inesistenti:

avviso di accertamento n. RCC037501083/2006 (per IRPEG, IRAP ed IVA, anno d'imposta 2000);

avviso di accertamento, n. RC037501090/2006 (per IRPEG, IRAP ed IVA, anno d'imposta 2001);

avviso di accertamento n. RCC037501100/2006 (per IRPEG, IRAP ed IVA, anno d'imposta 2002);

avviso di accertamento n. RCC037501101/2006 (per IRPEG, IRAP ed IVA, anno d'imposta 2003);

oltre a:

atto di contestazione n. RCCC07501254/2006 (per irregolare tenuta delle scritture contabili per le annualità 2000, 2001, 2002 e 2003);

atto di contestazione n. RCCC07501255/2006 (per tenuta della contabilità non conforme alle prescrizioni di legge per le annualità 2004 e 2005);

cartella di pagamento n. 097 2006 0120445961, avente ad oggetto ruoli scaturenti da sentenze favorevoli all'Ufficio pronunciate dalla Commissione tributaria regionale di Roma con riferimento ad IRPEG ed ILOR per gli anni d'imposta 1995 e 1996; nonché un ruolo emesso ex art. 36-*bis* d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, relativamente al modello 770 per l'anno d'imposta 2002, oggetto di successivo sgravio.



Proposti dalla contribuente distinti ricorsi verso i predetti atti, l'adita Commissione tributaria provinciale di Roma, dopo averli riuniti, li ha rigettati, salvo che per quello di cui alla cartella di pagamento, accolto limitatamente al ruolo *ex art. 36-bis* d.P.R. n. 600 del 1973.

L'appello della contribuente è stato accolto dalla Commissione tributaria regionale del Lazio con la sentenza n. 325/01/09.

Su ricorso dell'Agenzia delle entrate avverso detta sentenza, questa Corte, con sentenza n. 2198, depositata il 31 gennaio 2014, ha cassato la sentenza della CTR e, con decisione nel merito, ha confermato « gli atti impositivi impugnati, ad eccezione delle cartelle di pagamento Irpeg-Ilor relative agli anni 1995 e 1996. ».

La sentenza ha ritenuto accertato che le prestazioni fatturate alla contribuente fossero state erogate da un soggetto diverso da quello che aveva emesso la fattura e percepito l'Iva in rivalsa e, di conseguenza, ha ritenuto non detraibile l'Iva.

Quanto alla deducibilità dei costi sostenuti in misura del corrispettivo versato, la Corte l'ha esclusa ai sensi della modifica apportata all'art. 14, comma 4-*bis*, legge 24 dicembre 1993, n. 537, applicabile *ratione temporis*, secondo cui «Nella determinazione dei redditi di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi». Nella fattispecie, ha rilevato la Corte, vi era prova, che il pubblico ministero aveva esercitato l'azione penale.



2. La società contribuente ha proposto ricorso per revocazione avverso la predetta sentenza di questa Corte, sostenendo che essa fosse affetta da vizio consistente nella mancata percezione del fatto che il procedimento penale, conseguente all'esercizio dell'azione penale a cui si faceva riferimento nella sentenza n. 2198 del 2014, era stato invece definito con l'assoluzione dei legali rappresentanti della società MG Advertising s.r.l., con sentenza del 2012 del Tribunale penale di Roma, divenuta irrevocabile e già depositata nella pendenza del ricorso per cassazione definito con la sentenza di cui si chiedeva la revocazione.

Con la sentenza n. 30564, depositata il 20 dicembre 2017, questa Corte ha accolto il ricorso per revocazione della contribuente, con il seguente dispositivo:

« - accoglie il ricorso in revocazione, revoca la sentenza di questa Corte n. 2198/2014 nei limiti di cui in motivazione e, decidendo in rescissorio:  
- accoglie il ricorso nei sensi di cui in motivazione e rinvia la controversia alla CTR del Lazio in diversa composizione per l'applicazione dell'art.14, comma 4 bis della legge n. 537/1993, come modificato dal d.l. n.16/2012, ove ricorrano i presupposti di legge previsti da tale disciplina e dal T.U.I.R., nonché per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità. ».

3. Riassunto il giudizio, la Commissione tributaria regionale del Lazio, con la sentenza n. 8839/03/2018, depositata il 14 dicembre 2018, ha accolto l'appello della società contribuente, concludendo, nella parte finale della motivazione, che «Sulla base delle dedotte considerazioni, l'appello delle società deve essere accolto e, per l'effetto, in riforma della sentenza della CTP di Roma n. 424/20/2007, devono essere annullati gli avvisi d'accertamento impugnati.».

Nella motivazione, la sentenza d'appello ha dato atto che era cessata la materia del contendere in ordine alla cartella di pagamento, oggetto di sgravio.



Avverso quest'ultima sentenza della CTR l'Ufficio ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

La contribuente si è costituita con controricorso ed ha proposto ricorso incidentale, affidato a un motivo, depositando altresì memoria.

Il pubblico ministero, nella persona del sostituto procuratore generale dott. Mauro Vitiello, ha depositato conclusioni con cui ha chiesto che la Corte voglia dichiarare inammissibile il ricorso principale ed accogliere il ricorso incidentale.

### **Considerato che:**

1. Preliminarmente, va rilevato che la controricorrente ha chiesto la discussione orale della causa ai sensi dell'art. 23, comma 8-bis, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, sull'errato presupposto che il ricorso fosse stato proposto per la trattazione in pubblica udienza, mentre è stato fissato per la decisione in camera di consiglio.

Tanto premesso, va comunque ribadita la legittimità della trattazione camerale, col rito ordinario, di questo giudizio.

Infatti, «Se è vero che nel giudizio di cassazione la rimessione di una causa alla pubblica udienza dall'adunanza camerale prevista nell'art. 380-bis.1, c.p.c. è ammissibile in applicazione analogica del comma 3 dell'art. 380-bis c.p.c., rientrando la valutazione degli estremi per la trattazione del ricorso in pubblica udienza e, in particolare, della particolare rilevanza della questione di diritto coinvolta, nella discrezionalità del collegio giudicante e non del presidente della sezione (Cass. n. 5533/17 ord.), altrettanto indubbio è che il collegio giudicante ben può escludere, nell'esercizio di tale valutazione discrezionale, la ricorrenza dei presupposti della trattazione in pubblica udienza "in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare al caso di specie" (Cass. SSUU n. 14437/18, ord.), ed allorquando non si verta di "decisioni aventi rilevanza nomofilattica, idonee a rivestire efficacia di precedente, orientando, con motivazione avente anche funzione extra processuale, il successivo percorso della giurisprudenza"



(Cass.n. 19115/17)» (Cass., Sez. Un. 23/04/2020, n. 8093); il che è quanto accade nel caso in esame.

2. Con il primo motivo l'Agencia delle Entrate denuncia la nullità della sentenza per violazione degli artt. 112, 324 e 384 cod. proc. civ. in relazione all'art. 360, primo comma, num.4, cod. proc. civ., assumendo che il giudice del rinvio, annullando integralmente gli avvisi impugnati, ha indebitamente esteso i limiti della pronuncia rescindente e rescissoria adottata da questa Corte, tra le stesse parti, con la sentenza n. 30564 del 2017, ed ha violato il giudicato parziale, già formatosi tra le parti, per effetto della sentenza n. 2198 del 2014, nella parte in cui quest'ultima non è stata oggetto dell'accoglimento della revocazione .

Secondo la ricorrente Agenzia, infatti, la sentenza n. 2198 del 2014 sarebbe stata revocata esclusivamente per quanto riguarda quelle parti degli atti erariali controversi che riguardava le imposte dirette, e limitatamente alla questione della deducibilità dei costi controversi. Sarebbe pertanto rimasta ferma, in quanto non revocata, con riferimento all'Iva, la sentenza n. 2198 del 2014, nella parte in cui, accogliendo parzialmente il ricorso erariale, questa Corte ha cassato senza rinvio la sentenza impugnata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di merito, ex art. 384 cod. proc. civ., ha confermato gli atti impositivi impugnati, ad eccezione delle cartelle di pagamento Irpeg-Ilor relative agli anni 1995 e 1996.

2.1. Preliminarmente, deve rilevarsi che il motivo è ammissibile, a differenza di quanto eccepito dalla controricorrente e dedotto dal P.G. Invero, fermo restando che, anche per la natura processuale della questione, il mezzo deve ritenersi autosufficiente, non può condividersi la censura di inammissibilità fondata sulla pretesa carenza di specificità e tassatività del motivo, in quanto formulato in subordine ad un'interpretazione della pronuncia oggetto di impugnazione («qualora, quindi, dovesse ritenersi che con tale dispositivo la CTR abbia ritenuto,



in accoglimento dell'appello della società, di disporre l'annullamento integrale degli avvisi impugnati, la sentenza andrà cassata...»).

E' noto al Collegio che questa Corte ha già affermato che «E' inammissibile, per difetto di interesse, il ricorso per Cassazione diretto ad ottenere una decisione su questioni meramente ipotetiche, senza che siano investite specifiche statuizioni della sentenza impugnata.» (Cass. 19/03/2008, n. 7394).

Tuttavia, a differenza di quanto emerge dal predetto arresto, nel caso *sub iudice* la ricorrente Agenzia censura specifiche statuizioni della sentenza impugnata, ovvero quelle che a suo dire, per effetto del dispositivo, letto in combinazione con la motivazione, evidenziano che il giudice del rinvio ha ritenuto di dover decidere su tutta la materia oggetto degli atti erariali controversi, ovvero anche sull'Iva.

La circostanza, poi, che tale censura sia esposta, in alcuni passaggi del mezzo, con formula subordinata ad una determinata interpretazione della sentenza impugnata, appare, nel caso di specie, di rilevanza esclusivamente retorica, poiché il corpo del motivo, letto nel suo complesso, evidenzia come l'Ufficio, in piena corrispondenza al proprio interesse sostanziale, lamenti univocamente che la pronuncia del giudice del rinvio avrebbe errato nell'annullare integralmente tutti gli atti erariali impugnati, esorbitando i limiti dei quali lo avrebbe investito la sentenza di cassazione con rinvio resa da questa Corte e violando il giudicato che si sarebbe già formato in materia di Iva, per la precedente sentenza di cassazione che aveva deciso nel merito confermando gli atti impositivi impugnati.

Aderendo ad una lettura complessiva e contenutistica del motivo di ricorso in questione, il Collegio dà ulteriore continuità all'orientamento di questa corte secondo il quale «L'ambiguità del ricorso per cassazione non ne comporta l'inammissibilità tutte le volte che essa possa essere agevolmente superata mediante un'interpretazione complessiva dell'atto, in conformità al principio sovranazionale secondo cui



nell'interpretazione non solo delle norme processuali, ma anche degli atti processuali, il giudice nazionale ha il dovere di preferire le interpretazioni tali da consentire una pronuncia sul merito, piuttosto che quelle tali da imporre una pronuncia in rito. » (Cass. 08/11/2019, n. 28811). Pertanto « Il giudice, a fronte di atti processuali che scontino un non insuperabile tasso di ambiguità, ove gli strumenti dell'ermeneutica lo consentano, deve interpretarli nel senso in cui possano avere qualche effetto, anziché in quello secondo cui non ne avrebbero alcuno, atteso che la regola dell'interpretazione "utile" è imposta sia dal diritto interno, da parte dell'art. 1367 c.c., sia dal diritto europeo, in forza dell'art. 6, par. 3, TUE (come modificato dal Trattato di Lisbona), che recepisce nel diritto dell'Unione i diritti fondamentali garantiti dalla CEDU e, tra questi, il diritto all'effettività della tutela giurisdizionale.» (Cass. 23/01/2019, n. 1787).

2.2. Tanto premesso, il motivo è fondato.

Occorre muovere dalla sentenza n. 2198 del 2014 di questa Corte che, pur trattando congiuntamente i primi quattro motivi di ricorso (che avevano ad oggetto, sotto diversi aspetti, l'inesistenza soggettiva delle operazioni e le sue conseguenze sugli atti impositivi controversi), nella parte motiva, dal penultimo capoverso di pag. 3 al penultimo di pag. 5, si occupa specificamente della questione della detraibilità dell'Iva nel caso di specie, escludendola.

L'ultimo capoverso di pag. 5 si apre con la formula «Quanto al profilo relativo alla indeducibilità dei costi, ad esclusione dell'Iva, occorre tener conto della modifica apportata all'art. 14, comma 4-*bis*, L. 537 del 1993, con l'art. 8, comma 1, d.l. 2 marzo 2012, n. 16.».

Le conseguenti argomentazioni sui costi deducibili si chiudono con la considerazione che «Quindi, non sono deducibili per l'acquirente dei beni i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti, fatto salvo, qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione, il rimborso



delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione dei costi e dei relativi interessi.».

Segue pertanto l'accoglimento dei primi quattro motivi di ricorso, il rigetto degli altri, la cassazione senza rinvio della sentenza impugnata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di merito, ex art. 384 cod. proc. civ., la conferma degli atti impositivi impugnati.

Questo il dispositivo: «accoglie i primi 4 motivi di ricorso, respinti gli altri, cassa senza rinvio la sentenza impugnata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di merito, ex art. 384 cod. proc. civ. conferma gli atti impositivi impugnati, ad eccezione delle cartelle di pagamento Irpeg-Ilor relative agli anni 1995 e 1996. Dichiara compensate le spese dell'intero giudizio.».

La successiva sentenza di questa Corte n. 30564 del 2017, che ha revocato quella precedente di legittimità e cassato con rinvio l'originaria sentenza d'appello, nello svolgimento del processo premette che «La suddetta sentenza n. 2198/14 ha ritenuto accertato che le prestazioni fatturate alla contribuente fossero state erogate da soggetto diverso da quello che aveva emesso la fattura e percepito l'Iva in rivalsa; conseguentemente, oltre che aver ritenuto non detraibile l'Iva, ha statuito la non deducibilità dei costi sostenuti in misura del corrispettivo versato, in ragione della implicita prova dell'esercizio dell'azione penale da parte del pubblico ministero, desunta dalle deposizioni rese in sede penale da terzi.».

Quindi, nell'individuare l'oggetto della domandata revocazione, afferma che «La ricorrente propone ricorso con riferimento alla questione della denegata deducibilità dei corrispettivi esposti nelle fatture attestanti le operazioni soggettivamente inesistenti.».

Precisa poi che «La censura riguarda la affermazione contenuta nella sentenza n. 2198/14 - [...] della suddetta indeducibilità, argomentata sulla considerazione che, nella specie, vi era implicitamente prova che il pubblico ministero avesse esercitato l'azione penale "come



desumibile dalle deposizioni di terzi rese in sede penale"; in proposito la Corte ha stabilito: "non sono deducibili per l'acquirente dei beni i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti, fatto salvo, qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione, il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione dei costi e dei relativi interessi".», riproducendo quindi quel passaggio che, nella sentenza investita dal ricorso per revocazione, riguarda specificamente la deducibilità dei costi.

Ancora, afferma che «Quindi, in relazione alla fase rescissoria la ricorrente chiede l'applicazione dell'art.14, comma 4 bis, cit. ed il riconoscimento della deducibilità dei costi.».

Tanto premesso, la Corte, sempre nella sentenza n. 30564 del 2017, conclude che «la sentenza della Cassazione andrà revocata laddove ha disposto la cassazione senza rinvio, dovendosi invece disporre la cassazione con rinvio al fine di verificare la concreta ricorrenza dei presupposti per la deduzione dei costi, in merito alla riferibilità certa dei costi documentati da fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti con quanto oggetto della sentenza penale di assoluzione prodotta in giudizio alla luce dell'art.14, comma 4 bis, cit., ed alla loro competenza ed inerenza, onere probatorio che grava sulla contribuente trattandosi di costi contestati dall'Amministrazione, e, una volta accertata la ricorrenza dei presupposti e nei limiti di quanto accertato, per l'applicazione della disciplina invocata.

In conclusione, il ricorso in revocazione va accolto e va revocata la sentenza di questa Corte nei limiti anzidetti. Quindi, decidendo in rescissorio, la sentenza della CTR va cassata nei limiti del motivo accolto e la controversia va rinviata alla CTR del Lazio in diversa composizione per l'applicazione dell'art.14, comma 4 bis della legge n. 537/1993, come modificato dal d.l. n.16/2012, alla luce dei principi esposti, ove ricorrano i presupposti di legge previsti da tale disciplina



e dal T.U.I.R., nonché per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.».

Il relativo dispositivo così statuisce « - accoglie il ricorso in revocazione, revoca la sentenza di questa Corte n. 2198/2014 nei limiti di cui in motivazione e, decidendo in rescissorio:

- accoglie il ricorso nei sensi di cui in motivazione e rinvia la controversia alla CTR del Lazio in diversa composizione per l'applicazione dell'art.14, comma 4 bis della legge n. 537/1993, come modificato dal d.l. n.16/2012, ove ricorrano i presupposti di legge previsti da tale disciplina e dal T.U.I.R., nonché per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.».

2.3. Dalla lettura dei predetti provvedimenti si ricava quindi univocamente che la sentenza n. 2198 del 2014 di questa Corte, pur trattando congiuntamente ed accogliendo i primi quattro motivi, ha nettamente distinto, nella motivazione, la *ratio decidendi* relativa alla detraibilità dell'Iva da quella concernente «la indeducibilità dei costi, ad esclusione dell'Iva», ai fini delle imposte dirette.

Altrettanto univocamente, dalla sentenza n. 30564 del 2017, si ricava che la Corte ha ritenuto che il motivo della revocazione attingesse esclusivamente la questione del «riconoscimento della deducibilità dei costi», lo ha accolto quindi «nei limiti di cui in motivazione», ovvero con riferimento a tale questione, e negli stessi limiti ha revocato la sentenza impugnata, rinviando infine al giudice *a quo* proprio «al fine di verificare la concreta ricorrenza dei presupposti per la deduzione dei costi» (peraltro menzionando anche espressamente, nel dispositivo, il testo unico delle imposte sui redditi, che disciplina le imposte dirette). Date tali premesse, va allora ricordato che, nell'attività di controllo relativa all'uniformazione del giudice di rinvio al *dictum* enunciato dalla Corte di cassazione, ove sia in discussione, in rapporto all'entità del *petitum* concretamente individuata dal giudice di rinvio, la portata del *decisum* della sentenza di cassazione, il giudice di legittimità deve



interpretare la propria sentenza in relazione alla questione decisa e al contenuto della domanda proposta in giudizio dalla parte, con la quale la pronuncia rescindente non può essersi posta in contrasto ( Cass. 21/04/2006, n. 9395; Cass. Sez. 1, Ordinanza n. 3955 del 19/02/2018).

Deve pertanto concordarsi con la ricorrente che tanto la pronuncia rescindente, quanto quella rescissoria, contenute nella sentenza n. 30564 del 2017, hanno riguardato gli atti impositivi impugnati limitatamente alla deducibilità dei costi ai fini delle imposte indirette, non anche relativamente alla materia dell'Iva, regolata definitivamente dal giudicato conseguente dalla decisione, nel merito, dalla precedente sentenza n. 2198 del 2014, né riguardo ogni altro oggetto della decisione, solo parzialmente revocata.

Giova peraltro precisare che tale conclusione compete, in questa sede, a questo Collegio nei limiti, appunto, della verifica della contestata uniformazione del giudice di rinvio alla portata della precedente pronuncia di legittimità, prescindendo quindi da ogni ulteriore valutazione del relativo *dictum*.

Tanto premesso, può comunque solo incidentalmente rilevarsi come la stessa conclusione sia anche conforme all'indirizzo giurisprudenziale che ritiene l'art. 8, comma 1, d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito nella legge 26 aprile 2012, n. 44, che ha sostituito il comma 4-*bis* dell'art. 14 della legge n. 537 del 1993, applicabile limitatamente alla deducibilità dei costi per operazioni inesistenti ai fini delle imposte dirette (cfr. Cass. 30/10/2018, n. 27566; Cass. 22/03/2019, n. 8181). All'accoglimento del primo motivo di ricorso consegue pertanto la cassazione, senza rinvio, ex art. 382, terzo comma, cod. proc. civ., della sentenza impugnata, nella parte in cui essa ha esteso integralmente l'accoglimento dell'appello e l'annullamento agli atti impositivi impugnati anche in materia di Iva, atteso che sul punto il processo non poteva essere proseguito in sede di rinvio.



3. Con il secondo motivo l'Ufficio lamenta la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 36, comma 2, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; e degli artt. 132, secondo comma, num. 4, 112 e 384, cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4.

Per effetto dell'accoglimento del primo motivo, il secondo mezzo si riduce a quella parte della sentenza impugnata che, legittimata dalla precedente sentenza di revocazione e cassazione con rinvio di questa Corte, ha deciso sugli atti impositivi in tema di deducibilità dei costi, nei limiti dunque del *petitum* oggetto del giudizio di rinvio, nel senso sinora precisato.

Nella sostanza, la ricorrente lamenta che la CTR non si sia conformata, nell'accertamento demandatole, al principio di diritto enunciato dalla sentenza n. 30564 del 2017, nella parte in cui ha disposto « la cassazione con rinvio al fine di verificare la concreta ricorrenza dei presupposti per la deduzione dei costi, in merito» non solo «alla riferibilità certa dei costi documentati da fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti con quanto oggetto della sentenza penale di assoluzione prodotta in giudizio alla luce dell'art.14, comma 4-bis, cit.», come la CTR ha fatto, ma anche «alla loro competenza ed inerenza, onere probatorio che grava sulla contribuente trattandosi di costi contestati dall'Amministrazione».

Il motivo è fondato.

Invero va ricordato che, secondo questa Corte, nel giudizio di rinvio è precluso qualsiasi riesame dei presupposti di applicabilità del principio di diritto enunciato dalla Corte di cassazione in ordine agli *errores in iudicando*, relativi al diritto sostanziale, e per le violazioni di norme processuali tutte le volte in cui il principio sia stato enunciato rispetto a un fatto, con valenza processuale, accertato e qualificato giuridicamente agli effetti della cassazione della sentenza (Cass.



29/09/2014, n. 20474; Cass. Sez. Un., Sentenza 03/07/2009, n. 15602).

Va poi ribadito che la Corte, nella sentenza n. 30564 del 2017, ha disposto che « la sentenza della Cassazione andrà revocata laddove ha disposto la cassazione senza rinvio, dovendosi invece disporre la cassazione con rinvio al fine di verificare la concreta ricorrenza dei presupposti per la deduzione dei costi, in merito [...] alla loro competenza ed inerenza, onere probatorio che grava sulla contribuente trattandosi di costi contestati dall'Amministrazione, e, una volta accertata la ricorrenza dei presupposti e nei limiti di quanto accertato, per l'applicazione della disciplina invocata.»

Tanto premesso, ha quindi errato il giudice del rinvio nella parte in cui - in aperta contraddizione con la premessa e con il contenuto del predetto principio di diritto espresso da questa Corte in ordine alla contestazione dei costi, all'oggetto del dovuto accertamento rinviatogli ed all'onere della prova gravante sulla contribuente- ha invece ritenuto che l'inerenza dei costi non potesse considerarsi contestata dall'Amministrazione, non ha accertato la competenza ed ha sostenuto che la sentenza di questa Corte n. 2198 del 2014, pur revocata proprio in ordine all'accertamento della deducibilità dei costi, «subordina la deduzione dei costi alla sola esistenza della sentenza di assoluzione alla luce della non contestazione della inerenza delle operazioni oggetto di fatturazione.».

Nella sostanza, quindi, il giudice *a quo* non solo si è sottratto all'accertamento demandatogli, con riferimento alle pretese erariali (non in materia di Iva), dalla sentenza di revocazione e cassazione con rinvio n. 30564 del 2017, ma ha messo in discussione i presupposti del principio di diritto affermato da quest'ultima, dichiaratamente aderendo al principio che ha invece ritenuto (peraltro con una propria personale interpretazione, in ordine alla non contestazione) di ricavare dalla sentenza n. 2198 del 2014, in parte *qua* revocata.



In accoglimento del secondo motivo la sentenza impugnata <sup>va quindi</sup> cassata, con rinvio al giudice *a quo* affinché applichi, in tema di deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette, il principio di diritto già enunciato dalla sentenza n. 30564 del 2017.

4. Con l'unico motivo di ricorso incidentale la contribuente denuncia la violazione dell'art. 385 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4 cod. proc. civ., per avere la CTR, con la formula «Spese compensate», omesso di pronunciarsi sulle spese del giudizio di legittimità, come le aveva invece demandato la sentenza di revocazione e cassazione con rinvio n. 30564 del 2017.

Il motivo è assorbito dall'accoglimento dei due motivi di ricorso principale.

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

Accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso principale e dichiara assorbito il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, nei limiti di cui in motivazione, alla Commissione tributaria regionale del Lazio, cui demanda di provvedere sulle spese dei giudizi di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 22 marzo 2022.

Il Presidente

Dott. Federico Sorrentino

