

Civile Ord. Sez. 5 Num. 3950 Anno 2026
Presidente: **FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE**
Relatore: **NONNO GIACOMO MARIA**
Data pubblicazione: **22/02/2026**



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22179/2020 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587), che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

HERA SPA, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA C. POMA 2, presso lo studio dell'avvocato TROILO GREGORIO (TRLGGR65P04H501V), rappresentata e difesa dall'avvocato LUPOI MICHELE ANGELO (LPUMHL67D19H501Q)

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. DELL'EMILIA ROMAGNA n. 2298/14/19 depositata il 27/11/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16/10/2025 dal Consigliere GIACOMO MARIA NONNO.

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 2298/14/19 del 27/11/2019, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna (di seguito CTR) respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) avverso la sentenza n. 331/03/18 della Commissione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

tributaria provinciale di Bologna (di seguito CTP), che aveva accolto il ricorso di Hera s.p.a. (di seguito Hera) nei confronti di un diniego tacito di rimborso IVA relativa agli anni 2003-2006.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata, l'Amministrazione finanziaria – la quale, in data 12/06/2009, aveva, altresì, disposto la sospensione del rimborso in ragione della presenza di vertenze aperte con Hera – riteneva che il presupposto per poter procedere al rimborso, anche forfettario, del credito IVA era costituito dall'inerenza dei costi sostenuti all'esercizio dell'impresa.

1.2. La CTR respingeva l'appello di AE evidenziando che: a) la società contribuente si era attivata, a seguito delle richieste formulate dall'Amministrazione finanziaria, a depositare la documentazione in suo possesso al fine di dimostrare l'inerenza, «pur in assenza di una normativa chiara per le istanze di rimborso forfettarie»; b) «il comportamento, improntato a lealtà e spirito di collaborazione con l'amministrazione, porta[va] a ritenere che anche il requisito dell'inerenza, contestato dall'ufficio per carenza di documentazione, [fosse] sussistente»; c) del resto, la società contribuente «era tenuta alla sola trasmissione della domanda in via telematica, avendo optato per la richiesta di rimborso in misura forfettaria», sicché non vi era necessità di provare anche l'inerenza, così come correttamente argomentato dalla CTP; d) infine, il provvedimento di sospensione, comunque connesso alla vicenda in esame, doveva ritenersi «superato dalla decisione favorevole nel merito della sussistenza del diritto al rimborso», atteso che «la persistenza della cautela priverebbe di efficacia la decisione del giudice».

2. AE impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

3. Hera resisteva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il ricorso di AE è affidato a tre motivi, di seguito illustrati.

1.1. Con il primo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 2, 35, comma 3, e 51 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché degli artt. 112 e 277 cod. proc. civ., per non avere la CTR rideterminato la pretesa creditoria, sebbene l'inerenza sia stata provata da Hera solo con riferimento all'anno d'imposta 2003.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso si lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 1 del d.l. 15 settembre 2006, n. 258, conv. con modif. nella l. 10 novembre 2006, n. 278, degli artt. 19 e 19 *bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) e dell'art. 2697 cod. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto l'inerenza dei costi sostenuti dalla società contribuente sulla base di elementi che nulla dicono circa la riferibilità del costo all'attività d'impresa.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 1 del d.l. n. 258 del 2006 e dell'art. 19 del decreto IVA, per avere la CTR erroneamente ritenuto che la richiesta di rimborso forfettario non richiede la prova dell'inerenza della spesa sostenuta dalla società contribuente.

2. Va prima di tutto evidenziato, in termini generali, che AE impugna la sentenza della CTR sostenendo essenzialmente che l'istanza forfettaria di rimborso dell'IVA non farebbe venir meno l'onere della società contribuente di fornire la prova dell'inerenza dei costi da cui il credito IVA deriva e che, nel caso di specie, la prova dell'inerenza sarebbe stata fornita unicamente con riferimento all'anno d'imposta 2003.

2.1. Ne consegue che, come correttamente osservato dalla difesa della società contribuente, la difesa erariale non ha impugnato l'ulteriore statuizione per la quale il riconosciuto diritto al rimborso fa venire meno il provvedimento di sospensione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

assunto successivamente all'inizio del presente procedimento. Tuttavia, è altrettanto evidente che, seguendo lo stesso ragionamento logico della CTR, il provvedimento cautelare non verrebbe meno nel caso di mancato riconoscimento del rimborso.

2.2. In altri termini, l'ultima statuizione della sentenza della CTR, non impugnata dall'Ufficio, collega la persistenza del provvedimento cautelare di sospensione del rimborso all'accertamento dell'esistenza del relativo diritto, sul quale v'è controversia, sicché non può sostenersi che detto provvedimento cautelare sia venuto meno tout court, come sembra sostenere la controricorrente.

3. Ciò premesso, i motivi proposti - ammissibili diversamente da quanto ritenuto dalla difesa di Hera, in quanto sufficientemente specifici con riferimento alle censure mosse - possono essere esaminati congiuntamente per ragioni di connessione.

3.1. Va evidenziato che questa Corte ha già affermato che la possibilità del contribuente di ottenere un rimborso forfettario ai sensi dell'art. 1 del d.l. n. 258 del 2006, non fa venir meno l'obbligo della ricorrente di comprovare l'inerenza dei costi secondo gli ordinari principi, sicché, sotto questo profilo, non sussiste alcuna differenza tra rimborso ordinario e rimborso forfettario.

3.2. Invero, come affermato in motivazione da Cass. n. 11943 del 13/07/2012, richiamata anche dalla difesa erariale, il principio per il quale, ai fini del riconoscimento del rimborso dell'eccedenza IVA ovvero della detraibilità dell'imposta, occorre accertare, con riferimento agli acquisti di beni e, in generale, alle operazioni passive, l'effettiva inerenza all'esercizio dell'impresa non viene meno successivamente a CGUE 14 settembre 2006, in causa C-228/05, con la quale si è affermato che l'art. 17, n. 7, prima frase, della sesta direttiva 77/388 dev'essere interpretato nel senso che esso non autorizza uno Stato membro ad escludere alcuni beni dal regime delle detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto senza

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto, istituito all'art. 29 della detta direttiva. Detta disposizione, infatti, *«non autorizza nemmeno uno Stato membro ad adottare provvedimenti che escludano alcuni beni dal regime delle detrazioni di tale imposta ove siano privi di indicazioni quanto alla loro limitazione temporale e/o facciano parte di un insieme di provvedimenti di adattamento strutturale miranti a ridurre il disavanzo di bilancio e a consentire il rimborso del debito pubblico»*.

3.3. In particolare, proprio la questione della disapplicazione della norma interna in contrasto con quella comunitaria impone la verifica della sussistenza dei presupposti per la detrazione di cui all'art. 19 del decreto IVA e, quindi, anche della inerenza e della strumentalità del bene all'attività del contribuente (così, in motivazione, Cass. 23514 del 28/09/2018).

3.4. Va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto:

«L'accertamento dell'inerenza e della strumentalità del bene all'attività del contribuente rientra tra i presupposti per la detrazione dell'IVA assolta ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 e detto presupposto deve essere accertato anche nel caso di rimborso forfettario dell'imposta previsto dall'art. 1, comma 1, della l. 10 novembre 2006, n. 278, in attuazione della sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee del 14 settembre 2006 nella causa 228/05».

3.5. Nel caso di specie, l'inerenza e strumentalità all'attività d'impresa è stata ritenuta documentalmente provata dalla CTR solo con riferimento all'anno 2003, mentre per le altre annualità il giudice di appello ha omesso qualsiasi verifica e si è affidato ad una sorta di presunzione («il comportamento improntato a lealtà e spirito di collaborazione con l'amministrazione» «porta a ritenere che anche il requisito dell'inerenza, contestato dall'ufficio per carenza di documentazione, sia sussistente», cfr. pag. 2 della

sentenza impugnata) che non trova alcun fondamento nel diritto positivo e non è idonea a far ritenere assolto lo specifico onere probatorio gravante, per legge, sulla società contribuente.

3.6. Né si tratta di contestare una legittima valutazione di merito compiuta dalla CTR: laddove la valutazione del giudice di appello sia stata espressa con riferimento ad elementi del tutto ultronei rispetto a quelli richiesti specificamente dalla legge (che richiede l'inerenza e la strumentalità all'attività di impresa), l'errore commesso è di diritto, non di fatto, sicché può essere censurato in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

3.7. Ne consegue la sicura fondatezza del secondo e del terzo motivo di ricorso, con conseguente assorbimento del primo motivo, e la necessità che il giudice di appello compia una nuova valutazione in ordine alla sussistenza del requisito di inerENZA.

4. In conclusione, vanno accolti il secondo ed il terzo motivo di ricorso, assorbito il primo. La sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente procedimento.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo e il terzo motivo di ricorso, assorbito il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, anche per le spese del presente procedimento.

Così deciso in Roma, il 16/10/2025.

Il Presidente

GIUSEPPE FUOCHI TINARELLI

Corte di Cassazione - copia non ufficiale