Sentenza del 18/08/2023 n. 24777 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Secondo quanto risulta dalla sentenza impugnata, la Ryanair Limited, ora Ryanair DAC - società di diritto (Omissis) -, chiedeva alla Agenzia delle entrate - Direzione Regionale della Lombardia - rimborso IVA per gli anni (Omissis) (Euro 5.096.185,23) e (Omissis) (Euro 13.553.285,46) avendo erroneamente applicato l'aliquota del 21 - 22% su componenti tariffarie che godevano invece della aliquota agevolata del 10%.

2. L'Agenzia trasmetteva l'istanza relativa al (Omissis) alla Direzione Regionale della Campania, ritenuta competente, e notificava provvedimento di diniego per l'anno (Omissis), per carenza della documentazione presentata ed erronea qualificazione dell'istanza, segnalando altresì l'indebito arricchimento che sarebbe conseguito in caso di rimborso, con violazione del principio di neutralità dell'imposta.

3. La società ricorreva davanti alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Milano che, avuta la costituzione della resistente Agenzia delle entrate, accoglieva il ricorso.

4. Avverso la sentenza l'Agenzia proponeva appello davanti alla Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Lombardia che accoglieva il gravame erariale.

5. Secondo la CTR, il diritto del soggetto passivo IVA alla restituzione o al rimborso di quanto pagato in eccesso, a seguito dell'erronea applicazione di una aliquota IVA più elevata, era subordinato al fatto che il destinatario della fattura non avesse, a sua volta, operato la detrazione IVA ovvero non avesse esercitato il diritto alla detrazione.

6. Inoltre, la CTR osservava che la regolarizzazione della imposta indebitamente fatturata poteva essere effettuata a condizione che fosse eliminato completamente il rischio di un indebito arricchimento da parte del prestatore/cedente, ciò che poteva avvenire, secondo i giudici d'appello, qualora fosse stata dimostrata l'effettiva restituzione dell'imposta ai committenti/cessionari.

7. La CTR rilevava che la contribuente aveva ammesso di non aver effettuato il rimborso e di non poterlo effettuare in quanto i dati relativi alle transazioni del periodo in esame non erano più presenti nel sistema gestionale nè erano stati conservati i dai relativi ai mezzi di pagamento, cosicchè procedere ai pagamenti sarebbe stato "semplicemente impossibile".

8. Avverso questa sentenza la Ryanair ha proposto ricorso per cassazione affidato a nove mezzi.

9. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle entrate.

10. La ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo la società deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 21 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , artt. 17 , 18 e 30 ter , nella parte in cui la sentenza ha affermato che, per rifiutare il rimborso IVA al prestatore di servizi che alleghi di aver indebitamente applicato e versato all'Erario l'imposta, l'Amministrazione può opporre la mancata restituzione della rivalsa ai committenti.

1.1. Con il secondo motivo deduce, ai sensi dell'

art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, falsa applicazione della L. n. 428 del 1990 , art. 29 , comma 2 e del D.L. n. 688 del 1982 , art. 19 laddove la sentenza ha affermato che al rimborso osta il fatto che il tributo è stato traslato sugli utenti ovvero sui committenti.

1.2. Con il terzo mezzo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.L. n. 688 del 1982 , art. 19 L. n. 428 del 1990 , art. 29 , art. 4 , par. 3, comma 2 TUE e dei principi di neutralità dell'IVA e di indebito arricchimento, in relazione all'implicita affermazione secondo cui dalla mancata restituzione del tributo ai committenti consegue un indebito arricchimento.

1.3. Con il quarto motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione e falsa applicazione degli artt. 2967 , 2727 , 2728 e 2729 c.c., del D.L. n. 688 del 1992, art. 19, L. n. 428 del 1990 , art. 29 e dell'art. 4, par. 3, comma 2 TUE e dei principi comunitari di neutralità dell'IVA e di indebito arricchimento, per avere il Giudice semplicemente presunto l'indebito arricchimento e non aver preteso la relativa prova dal soggetto ad essa onerato.

1.4. Con il quinto mezzo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 36 perchè, laddove si dovesse ritenere fornita la prova dell'indebito arricchimento discendente dal rimborso del tributo, vi sarebbe una totale omissione della motivazione.

1.5. Con il sesto motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame "circa la dedotta irrilevanza concreta delle operazioni "fatturate" con conseguente inesistenza di pericolo di danno erariale".

1.6. Con il settimo motivo deduce, ai sensi dell'

art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 21 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , artt. 17 , 18 , 30 ter nella parte in cui la sentenza fonda il decisum sulla necessità di eliminare il rischio di perdite fiscali.

1.7. Con l'ottavo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell' art. 2041 c.c. nonchè del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 21 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , artt. 17 , 18 e 30 ter , nella parte in cui la sentenza attribuisce rilievo alla

spontanea restituzione di quanto percepito indebitamente a titolo di rivalsa ai committenti, senza considerare che costoro possono comunque agire nei confronti del prestatore per ottenere la ripetizione di quanto versato per IVA non dovuta.

1.8. Con il nono mezzo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., falsa applicazione dell' art. 90 Direttiva 2006/112/CE a causa della citazione della sentenza C -209/2014 della Corte di giustizia, che si riferisce ad un caso di modifica della base imponibile del tutto differente dalla fattispecie in esame, riguardante una domanda di rimborso per applicazione di una aliquota errata su una base imponibile incontestata.

2. Premesso che per comodità espositiva i motivi saranno esaminati nell'ambito di un unitario discorso, deve in limine osservarsi, in ordine ai rapporti che si instaurano in materia di IVA tra il cedente, il cessionario e la Amministrazione finanziaria, che questa Corte afferma tradizionalmente l'autonomia dei rapporti stessi e la non interferenza reciproca delle azioni che i diversi soggetti sono legittimati ad esercitare in virtù dei diritti da questi derivanti (v. Cass. 6419 del 2003 ;

Cass. n. 12719 del 2004 ; Cass. n. 12146 del 2009 ; Cass. n. 2826 del 2010).

3. In particolare, nel caso in cui una operazione sia stata erroneamente assoggettata ad IVA e risultino conseguentemente privi di titolo sia il pagamento della imposta che la rivalsa nei confronti del cessionario e la detrazione da questi successivamente operata, il cedente ha diritto di richiedere alla Amministrazione il rimborso del tributo corrisposto ed il cessionario quello di domandare al cedente la restituzione della somma pagata in rivalsa, mentre l'Amministrazione ha il potere - dovere di escludere la detrazione della imposta dalla dichiarazione prestata dal cessionario. Da tale accertata autonomia discendono i seguenti corollari: l'Amministrazione finanziaria non può opporre l'avvenuta rivalsa sul cessionario al cedente che agisca per il rimborso della imposta; il cedente non può opporre il pagamento della imposta all'azione del cessionario nei suoi confronti per la restituzione di quanto versato indebitamente a titolo di rivalsa; il cessionario non può opporre il pagamento della imposta e la rivalsa del cedente alla Amministrazione finanziaria che escluda la detrazione dalla dichiarazione da lui presentata. Così, il cedente del bene o il prestatore del servizio che abbia effettuato in favore dell'erario un versamento IVA superiore al dovuto è legittimato a pretendere il rimborso dall'Amministrazione finanziaria (v. Cass. n. 5094 del 2005 ; Cass. n. 2274 del 2004 , Cass.

n. 5427 del 2000), non ostandovi che abbia recuperato mediante rivalsa la pretesa eccedenza d'imposta dal cessionario, avendo questi diritto di ripetere dal cedente di beni o prestatore di servizi l'importo indebitamente corrisposto ed essendo l'altro obbligato a restituirgli la somma pagata a titolo di rivalsa (v. Cass. n. 12146 del 2009 ; Cass. n. 2868 del 2000 ; Cass. n. 780 del 2017), mentre resta priva di fondamento la detrazione operata dal cessionario nella sua dichiarazione IVA, con conseguente potere-dovere dell'amministrazione di escludere la detrazione dell'IVA erroneamente pagata in rivalsa (v., ex multis, Cass. n. 8959 del 2003 ; Cass. n. 2274 del 2004 ; Cass. n. 5094 del 2005 ; Cass. n. 9437 del 2006 ; Cass. n. 12146 del 2009 , Cass. n. 13313 del 2013 ; Cass. n. 13314 del 2013 ; Cass. n. 15068 del 2013 ; Cass. n. 20977 del 2013 ; Cass. n. 15178 del 2014).

4. Tale orientamento trova fondamento e conferma nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale, in via generale, stabilisce che, in mancanza di una disciplina comunitaria in materia di ripetizione di imposte nazionali indebitamente riscosse, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario, purchè le dette modalità, da un lato, non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) nè, dall'altro, rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività) (v., in particolare, Corte giust., 17 novembre 1998, causa C-228/96, Aprile, punto 18; Corte giust., 9 febbraio 1999, causa C-343/96, Dilexport, punto 25; Corte giust., 8 marzo 2001, cause riunite C397/98 e C-410/98, Metallgesellschaft e a., punto 85; Corte giust., 11 luglio 2002, C- 62/00, Marks & Spencer, punto 34; Corte giust., 21 gennaio 2010, C- 47/98, Halstom, punto 17). Inoltre, il Giudice unionale stabilisce che il diritto di ottenere il rimborso delle imposte riscosse in uno Stato membro in violazione delle norme comunitarie costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti agli amministrati dalle disposizioni comunitarie nell'interpretazione loro data dalla Corte (v., in particolare, Corte giust., 2 febbraio 1988, C- 309/85, Barra, punto 17; Corte giust., 6 luglio 1995, causa C62/93, BP Soupergaz, cit., punto 40; Corte giust., Dilexport, cit., punto 23; Corte giust., Metallgesellschaft e a., cit., punto 84).

5. Con riguardo all'IVA, il principio della neutralità richiede che l'imposta indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che la regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede di colui che ha emesso la fattura, se costui ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali (Corte giust. 19 settembre 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth, punto 63); l'esercizio del diritto di detrazione, poi, è circoscritto alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA e versate in quanto dovute (Corte giust., 13 dicembre 1989, C342/87, Genius Holding, punto 13; Corte giust., Schmeink & Cofreth, cit., punto 53; Corte giust., 6 novembre 2003, C-78/02, C79/02 e C-80/02, Karageorgou e altri, punto 50; Corte giust., 15 marzo 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, punto 23). In particolare - ed anche con riferimento alla successiva direttiva n. 112/2006 CE , artt. 63 , 167 e 203 - si è ritenuto che il diritto di detrarre l'IVA fatturata è connesso, come regola generale, all'effettiva realizzazione di un'operazione imponibile, ma il suo esercizio non si estende all'IVA dovuta per il solo fatto e nella misura in cui essa sia stata indicata in fattura (Corte giust. 31 6 gennaio 2013, C- 643/11, LVK-56 EOOD, punti 34 ss.; Corte giust., 26 maggio 2005, C- 536/03, Antonio Jorge, punti 24 e 25; Corte giust., Genius Holding, cit., punti 13 e 19).

6. Si è osservato, inoltre, che i principi di neutralità, effettività e non discriminazione non ostano ad una legislazione nazionale (nella specie quella italiana in esame nella causa principale) secondo cui soltanto il prestatore di servizi è legittimato a chiedere il rimborso delle somme indebitamente versate alle autorità tributarie a titolo di IVA, mentre il destinatario dei servizi può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del prestatore. Tuttavia, nel caso in cui il rimborso dell'IVA divenga impossibile o eccessivamente difficile, gli Stati membri devono prevedere, in ossequio al principio di effettività, gli strumenti necessari per consentire a tale destinatario di recuperare l'imposta indebitamente fatturata (Corte giust., Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, cit., punto 42) 7. La restituzione, tuttavia, è condizionata

alla salvezza del principio della neutralità dell'IVA e all'esclusione dell'eventualità di una perdita di gettito da parte dell'Erario, fatto che può verificarsi quando vi sia una non reversibile utilizzazione da parte del cessionario del credito derivante dalla rivalsa. Tale rischio è reso attuale dalla detrazione dell'imposta che il cessionario può agevolmente operare nella propria dichiarazione, anche se, secondo la regola generale, il diritto alla detrazione può essere esercitato solo per le imposte effettivamente dovute, vale a dire per le imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta ad IVA o assolte in quanto dovute(Corte giust., 6 febbraio 2014, C-424/12, Fatorie, punto 39; Corte giust., 26 aprile 2017, C-564/15, Tibor Frakas, punto 47), mentre, come sopra osservato, l'IVA non dovuta non è detraibile (ex plurimis, Corte giust., Karageorgou e altri, cit.).

8. A questa stregua, quindi, più recentemente questa Corte ha affermato che "In tema di IVA, il cedente del bene o il prestatore del servizio è legittimato a pretendere il rimborso per la somma versata in relazione ad imposta indebitamente fatturata solo se sia completamente escluso il rischio di perdita di entrate fiscali da parte dell'Erario. Invero, dal compimento di un'operazione imponibile discendono tre rapporti fra di loro autonomi, l'uno tra l'amministrazione finanziaria e il cedente, relativamente al pagamento dell'imposta, l'altro tra il cedente ed il cessionario, in ordine alla rivalsa e il terzo tra l'amministrazione ed il cessionario, per ciò che attiene alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa, ma tale autonomia presuppone che rimanga salvo il principio della neutralità dell'IVA, il quale postula l'esclusione, in concreto, dell'eventualità di una perdita di gettito" (Cass. n. 4020 del 2012 ; v. anche Cass. n. 7325 del 2020 ;

Cass. n. 7080 del 2020).

9. La decisione della CTR, laddove subordina il rimborso al cedente dell'IVA non dovuta al mancato esercizio della detrazione da parte del cessionario, è in linea con questa giurisprudenza, cosicchè la censura mossa sul punto, in particolare con il settimo motivo, risulta infondata.

10. Nel sesto motivo, peraltro, la ricorrente osserva che l'importo chiesto a rimborso si riferiva, per la quasi totalità, ad operazioni nei confronti di consumatori finali cosicchè non vi era stata alcun rischio di perdita di gettito per l'Erario derivante dalla detrazione dell'IVA in rivalsa: l'IVA relativa ad operazioni con la clientela business, infatti, ammontava a meno di Euro 27.000,00, e, comunque, ai sensi dell'art. 19 bis.1 lett. e), quell'IVA non è detraibile.

11. La questione è superata dalla seconda ratio decidendi espressa dalla sentenza impugnata, laddove ha accolto l'eccezione di ingiustificato arricchimento, riconducibile al diverso principio comunitario secondo cui "...conformemente a una giurisprudenza costante, il diritto dell'Unione non osta a che un ordinamento giuridico nazionale neghi la restituzione di tasse indebitamente percepite in presenza di circostanze tali da poter causare un arricchimento senza giusta causa degli aventi diritto (sentenze 24 marzo 1988, causa 104/86, Commissione/Italia, Racc. pag. 1799, punto 6; 9 febbraio 1999, causa C-343/96, Dilexport, Racc. pag. I-579, punto 47; 21 settembre 2000, cause riunite C-441/98 e C-442/98, Michaïlidis, Racc. pag. I-7145, punto 31, nonchè 10 aprile 2008, causa C-309/06, Marks & Spencer, Racc. pag. I-2283, punto 41). La tutela dei diritti garantiti in questa materia dall'ordinamento giuridico dell'Unione non impone quindi il rimborso di imposte, dazi e tasse riscossi in violazione del diritto dell'Unione quando sia appurato che la

persona tenuta al pagamento del tributo lo ha di fatto riversato su altri soggetti (v. sentenza Comateb e a., cit., punto 21, nonchè 6 settembre 2011, causa C-398/09, Lady & Kid e a., non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 18)" (Corte giust. 15 settembre 2011, C 310/09, Ministre du Budget/Accor, punto 72).

12. Il principio è stato pronunziato in materia di accise (Corte giust., 20 ottobre 2011, C-94/10, Danfoss), di tasse nazionali incompatibili con il diritto dell'Unione (Corte giust., 6 settembre 2011, C- 398/09, Lady & Kid), di dazi (Corte giust., 14 gennaio 1997, da C-192/95 a C-218/95, Societè Comateb) ma anche con riferimento all'IVA (Corte giust., 10 aprile 2008, C- 309/06, Marks & Spencer, punto 41; Corte giust., 18 giugno 2009, C- 566/07, Stadeco, punto 48).

13. Proprio in tema di IVA, si è affermato (Corte giust., 16 maggio 2013, C-191/12, Alakor) che, fermo il principio generale che fissa il diritto di ottenere il rimborso delle imposte riscosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione (punto 22), "in via d'eccezione una ripetizione siffatta può essere rifiutata qualora comporti un arricchimento senza causa degli aventi diritto. La tutela dei diritti garantiti in materia dall'ordinamento giuridico dell'Unione non impone, quindi, il rimborso di dazi, imposte e tasse riscossi in violazione del diritto dell'Unione quando sia appurato che la persona tenuta al loro pagamento li ha di fatto riversati su altri soggetti (sentenza del 6 settembre 2011, Lady & Kid e a., C-398/09, Racc. pag. I-7375, punto 18)." (punto 25).

14. La stessa Corte aggiunge che, in mancanza di disciplina dell'Unione in materia di domande di rimborso delle imposte, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti al ricorrere dei quali tali domande possano essere presentate, purchè i requisiti in questione rispettino il principio di equivalenza e quello di effettività (punto 26), il quale impone che le condizioni per l'esercizio dell'azione di ripetizione dell'indebito siano stabilite dagli Stati membri in base al principio dell'autonomia processuale, cosicchè l'onere economico dell'imposta indebitamente riscossa possa essere neutralizzato (punto 27); in definitiva, ".. purchè sia stato integralmente neutralizzato l'onere economico che ha gravato il soggetto passivo a causa dell'imposta indebitamente riscossa, uno Stato membro può pertanto opporsi al rimborso di una parte di tale imposta argomentando che un rimborso siffatto comporterebbe a vantaggio del soggetto passivo un arricchimento senza causa" (punto 28) e stabilire se il rimborso richiesto nel procedimento principale sia diretto soltanto a neutralizzare l'onere economico dell'imposta indebita o comporti, al contrario, un arricchimento senza causa a vantaggio del soggetto passivo "costituisce una questione di fatto che rientra nella competenza del giudice nazionale, dal momento che quest'ultimo valuta liberamente gli elementi di prova sottoposti al suo esame al termine di un'analisi economica che tenga conto di tutte le circostanze pertinenti (v., in tal senso, sentenza del 2 ottobre 2003, Weber's Wine World e a., C-147/01, Racc. pag. I-11365, punti 96 e 100)" (punto 30).

15. Questa fattispecie non può considerarsi estranea al sistema interno dell'IVA: in disparte il generale istituto dell'arricchimento senza causa (v. art. 2041 c.c.) che può esser fatto valere anche in via d'eccezione (Cass. n. 29114 del 2017) e può, addirittura, essere rilevato d'ufficio dal giudice, nei limiti in cui la circostanza risulti da elementi di fatto già acquisiti nel giudizio (Cass. n. 9486 del 2013), la figura rappresenta un corollario del principio di neutralità dell'imposta,

enunciato tanto dalla 6 Direttiva 77/388/CEE del 17.5.77, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, quanto dalla Direttiva 2006/112/CE del 28.11.06 sul sistema comune di imposta sul valore aggiunto, per cui il cedente o il prestatore che abbia versato IVA non dovuta, in base al diritto dell'Unione Europea ha diritto alla restituzione dell'imposta corrisposta e dei relativi interessi, salvo il rischio di perdita di gettito o di un indebito arricchimento (Cass. n. 23752 del 2013 in motivazione).

16. L'ingiustificato arricchimento opera in via d'eccezione rispetto al diritto del cedente/prestatore al rimborso, come chiarito dalla giurisprudenza interna sul tema (Cass. n. 19618 del 2015 ; Cass. n. 10939 del 2005), secondo cui incombe sull'Amministrazione finanziaria che contesti il diritto al rimborso l'onere di provare sia l'avvenuta traslazione del tributo sia l'esistenza di un effettivo arricchimento a vantaggio dell'operatore in conseguenza del rimborso, trattandosi di fatti impeditivi e non costitutivi. Quest'eccezione trova spazio laddove il principio di effettività non impone comunque la tutela del diritto del cedente al rimborso dell'IVA non dovuta; il che si verifica, secondo il giudice unionale, proprio nel caso in cui il cedente/prestatore ha dovuto restituire al cessionario/committente quanto pagato indebitamente da quest'ultimo a titolo di rivalsa (Corte giust. 15 dicembre 2011, C-427/10, Banca Antoniana). Ove tale restituzione non sia stata effettuata, quindi, resta salva la possibilità per l'Amministrazione di far valere la ragione fiscale e la violazione del principio di neutralità che può derivare da un rimborso costituente, per il cedente, ingiustificato arricchimento.

17. Alla luce di quanto precede, sono infondati anche il secondo e l'ottavo motivo di ricorso, perchè la traslazione dell'imposta, che costituisce effetto necessario dell'IVA attraverso il meccanismo della rivalsa, può precludere il rimborso che spetta al cedente/prestatore, laddove questo si traduca in un ingiustificato arricchimento per lo stesso soggetto passivo; il rischio di un indebito arricchimento da parte del cedente non ricorre nel caso di restituzione al committente/cessionario di quanto versato a titolo di rivalsa non dovuta e può assumere rilievo, a tal fine, anche una "spontanea" restituzione che rappresenta, comunque, adempimento dell'obbligo (civilistico) del cedente verso il cessionario; la possibilità che il committente/cessionario agisca per ottenere la restituzione dell'indebita rivalsa non inficia questi principi ma può costituire una di quelle "circostanze pertinenti" da valutare in concreto, al fine di verificare la fondatezza dell'eccezione di ingiustificato arricchimento.

18. Quanto al rapporto tra ingiustificato arricchimento e mancata restituzione ai cessionari/committenti dell'IVA indebitamente percepita in via di rivalsa, la stessa Corte di giustizia osserva, nei casi in cui l'Amministrazione "sembra subordinare la rettifica dell'IVA altresì al rimborso al destinatario dei servizi prestati, da parte del soggetto che ha emesso la fattura in questione, dell'importo della tassa indebitamente pagata", che "il diritto comunitario non osta a che un ordinamento giuridico nazionale neghi la restituzione di tasse indebitamente percepite in presenza di condizioni tali da comportare un arricchimento senza giusta causa degli aventi diritto " (Corte giust., Stadeco, cit., punto 48, enfasi aggiunta; v. anche Corte giust., Marks & Spencer, cit., punto 41 e giurisprudenza ivi citata), cosicchè risulta senza pregio il primo motivo di ricorso, laddove si contesta la possibilità per l'Amministrazione di eccepire la mancata restituzione della indebita rivalsa che va invece ammessa e può essere ricondotta all'eccezione di ingiustificato arricchimento; nè rileva il fatto che la restituzione al cessionario/committente della

indebita rivalsa non costituisce presupposto o elemento costitutivo del diritto del soggetto passivo al rimborso dell'IVA non dovuta, come confermato dal

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 30-ter ("Restituzione dell'imposta non dovuta"), introdotto dalla L. 20 novembre 2017, n. 167 , art. 8 perchè in questo caso viene in evidenza la mancata restituzione della rivalsa nel contesto del fatto impeditivo dell'ingiustificato arricchimento.

19. Vanno disattesi anche il terzo, quarto e quinto motivo di ricorso contro la sentenza impugnata, la cui motivazione va peraltro corretta come segue (v., in particolare, par. 19.4).

19.1. La ricorrente censura la sentenza impugnata per aver "implicitamente" affermato che dalla mancata restituzione ai committenti di quanto incassato in rivalsa consegue per il prestatore, in caso di rimborso, un ingiustificato arricchimento e per aver "presunto" un indebito arricchimento senza pretendere la relativa prova dal soggetto onerato (l'Amministrazione); aggiunge la ricorrente che, in sostanza, la sentenza sarebbe viziata da omessa motivazione quanto all'accertamento dell'indebito arricchimento, e rammenta che, secondo la giurisprudenza unionale, la traslazione del tributo non comporta necessariamente, in caso di rimborso, un arricchimento senza causa del soggetto passivo del tributo (Corte giust., Comateb, cit. punto 29; Corte giust., Weber's, cit., punto 98), potendo egli aver comunque subito un danno (v. Corte giust., Comateb e a., cit., punto 29; Corte giust., Corte giust., 21 settembre 2000, cause riunite C-441/98 e C-442/98, Michaïlidis, punto 35), come nel caso in cui le operazioni contemplino dei prezzi fissi (Corte giust., Stadeco, cit., punto 50); osserva, ancora, che nel caso in esame il prezzo della prestazione era "fisso" e comprensivo dell'IVA e, sebbene l'onere dell'imposta non dovuta era stato riversato sul cliente/consumatore finale, la società aveva comunque subito un danno per aver "dovuto accettare un margine di profitto inferiore o una minore competitività rispetto ai suoi concorrenti" (si citano in memoria le conclusioni dell'Avvocato Generale, 8 settembre 2022, nella causa C-378/21, P GmbH).

19.2. Va rammentato che, secondo i principi unionali in precedenza menzionati (v., in particolare, par. 4), spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario, secondo i principi di equivalenza ed effettività; ciò implica che la considerazione di "tutte le circostanze pertinenti", sulla base delle quali si deve accertare la ricorrenza dell'ingiustificato arricchimento (Corte giust., Weber's, cit., punto 100), resta regolata dalla normativa nazionale, tanto con riguardo ai profili di ingresso e ammissione nel processo del materiale probatorio quanto in relazione alle regole di giudizio relative alla prova.

19.3. Orbene, se la mancata restituzione della rivalsa IVA indebitamente incassata rientra tra le "condizioni tali da comportare un arricchimento senza giusta causa degli aventi diritto", quella circostanza può valere come elemento presuntivo, particolarmente qualificato, ai fini della prova dell'eccezione di ingiustificato arricchimento; è noto, in proposito, che la prova per presunzione semplice può anche costituire l'unica fonte del convincimento del giudice (Cass. n. 5484 del 2019) e gli elementi assunti a fonte di prova non debbono essere necessariamente più d'uno, ben potendo il giudice fondare il proprio convincimento su uno solo di essi, purchè grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in

previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi (Cass. n. 23153 del 2018 ; Cass. n. 11162 del 2021).

19.4. Così, una volta dimostrato il versamento della rivalsa da parte del committente/cessionario e accertato che è stato "integralmente neutralizzato l'onere economico che ha gravato il soggetto passivo a causa dell'imposta indebitamente riscossa" (Corte giust., Alakor, cit., punto 28), il rilievo della mancata restituzione della rivalsa indebitamente ricevuta può essere sufficiente a dimostrare, presuntivamente, l'ingiustificato arricchimento che l'eventuale rimborso procurerebbe al cedente, con lesione del principio di neutralità, laddove difettino, nel materiale probatorio versato in causa, altre "circostanze pertinenti", che è interesse del cedente/prestatore dedurre, tali da dimostrare che quel rischio, in realtà, è stato eliminato.

19.5. Questa evenienza ricorre nel caso in esame - e la decisione, quindi, non merita censure - perchè, da un lato, è pacifico che vi era stata la corresponsione dell'IVA non dovuta da parte dei committenti/cessionari, i quali non avevano ricevuto la restituzione della rivalsa da parte del cedente/prestatore nè avevano agito per ottenerla, e, d'altro lato, non risulta che la ricorrente abbia contrastato nel giudizio di merito l'eccezione dell'Amministrazione, introducendo i fatti rilevanti in relazione alle questioni sopra evidenziate - in particolare, circa gli asseriti danni subiti a causa dei maggiori prezzi "fissi" praticati, comprensivi dell'IVA non dovuta.

19.6. Va sottolineato che era onere del ricorrente, non solo allegare l'avvenuta deduzione di quei fatti innanzi al giudice di merito, ma anche indicare in quale atto del giudizio precedente vi aveva provveduto, onde dare modo alla Corte di cassazione di controllare ex actis la veridicità di tale asserzione prima di esaminare nel merito la questione stessa (Cass. n. 2038 del 2019 ; Cass. n. 20518 del 2008). Quelle questioni, che richiedono accertamenti in fatto al fine di verificare se e in che misura quella pratica abbia causato un pregiudizio economico, consistente in sostanza "in una diminuzione di volume delle sue vendite" (così Corte giust., Marks & Spencer, cit., punto 42), sono state proposte soltanto nel ricorso per cassazione ed illustrate in memoria, cosicchè sono inammissibili nel presente giudizio, attesa la loro novità.

20. Infine, è inammissibile per carenza di interesse il nono mezzo con cui si censura la citazione, da parte del Giudice d'appello, della sentenza C -209/2014 della Corte di giustizia, riguardante un caso diverso da quello in esame, in quanto essa non incide comunque sulle rationes decidendi della sentenza.

21. Conclusivamente, il ricorso deve essere rigettato e le spese liquidate come in dispositivo, vanno regolate secondo soccombenza.

P.Q.M. rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 40.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito; ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1 quater, inserito dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228 , art. 1 , comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Conclusione Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, del 7/03/2023 riconvocata, il 11 luglio 2023.

Depositato in Cancelleria il 18 agosto 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza