



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

15 settembre 2022 *

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Diritto a detrazione dell'IVA a monte – Vendita di un bene immobile tra soggetti passivi – Venditore soggetto a una procedura di insolvenza – Prassi nazionale consistente nel negare il diritto a detrazione all'acquirente per il motivo che egli era o avrebbe dovuto essere a conoscenza delle difficoltà del venditore nel versare l'IVA dovuta a valle – Frode e abuso di diritto – Presupposti»

Nella causa C-227/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania), con decisione del 31 marzo 2021, pervenuta in cancelleria il 9 aprile 2021, nel procedimento

UAB «HA.EN.»

contro

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da C. Lycourgos, presidente di sezione, S. Rodin, J.-C. Bonichot, L.S. Rossi e O. Spineanu-Matei (relatrice), giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la UAB «HA.EN.», da G. Kaminskas e Z. Stuglytė, advokatai;
- per il governo lituano, da K. Dieninis e V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, in qualità di agenti;
- per il governo ceco, da O. Serdula, M. Smolek e J. Vlácil, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il lituano.

– per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,
sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 5 maggio 2022,
ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell’ambito di una controversia tra la UAB «HA.EN.» e la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Ispettorato nazionale delle imposte presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania; in prosieguo: l’«amministrazione tributaria»), relativamente al diniego del diritto a detrazione dell’imposta sul valore aggiunto (IVA) a motivo di un asserito abuso di diritto commesso dalla HA.EN.

Contesto normativo

Diritto dell’Unione

- 3 I considerando 7 e 42 della direttiva IVA sono così formulati:

«(7) Il sistema comune d’IVA dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell’imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione.

(...)

(42) In determinati casi gli Stati membri dovrebbero poter designare il beneficiario delle forniture di beni o delle prestazioni di servizi quale soggetto debitore dell’imposta. Tale misura dovrebbe aiutare gli Stati membri a semplificare le regole e a contrastare l’elusione e l’evasione fiscale in determinati settori e per taluni tipi di operazioni».
- 4 L’articolo 168 di tale direttiva così prevede:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall’importo dell’imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l’IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo».

(...)».

5 L'articolo 193 di detta direttiva così recita:

«L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202».

6 L'articolo 199, paragrafo 1, della medesima direttiva dispone quanto segue:

«Gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:

(...)

g) cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario».

7 Ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

(...)».

Diritto lituano

8 L'articolo 58, paragrafo 1, del Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (legge della Repubblica di Lituania relativa all'imposta sul valore aggiunto), nella sua versione risultante dalla legge n. IX-751 del 5 marzo 2002, così prevede:

«Un soggetto passivo di IVA ha diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte o all'importazione su prodotti o servizi acquistati o importati, a condizione che detti prodotti o servizi siano destinati a essere impiegati per le seguenti attività di tale soggetto passivo: (...) cessione di beni o prestazione di servizi soggetti a IVA;

(...)».

9 L'articolo 719, paragrafo 1, del Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (codice di procedura civile della Repubblica di Lituania), nella sua versione risultante dalla legge n. XII-889 del 15 maggio 2014, dispone quanto segue:

«Se una vendita all'asta è dichiarata infruttuosa per assenza di offerenti (...), il bene viene trasferito al creditore procedente per il prezzo iniziale di vendita dell'immobile all'asta».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 10 Con contratto del 21 settembre 2007, la UAB «Medicinos bankas» (in prosieguo: la «banca») ha concesso alla UAB «Sostinés būstai» (in prosieguo: il «venditore») un finanziamento per l'esercizio di un'attività di sviluppo immobiliare. Al fine di garantire la corretta esecuzione di tale contratto, il venditore ha costituito presso la banca un'ipoteca volontaria su una parcella di terreno sulla quale si trovava un edificio in costruzione, sita nella città di Vilnius (Lituania).
- 11 Con un contratto di cessione del credito stipulato il 27 novembre 2015, la HA.EN. ha rilevato, a titolo oneroso, presso la banca che aveva concesso il finanziamento, tutti i crediti derivanti dal contratto di credito stipulato tra quest'ultima e il venditore, nonché tutti i diritti costituiti per garantire l'adempimento delle obbligazioni, compresa l'ipoteca volontaria. In occasione della stipula di tale contratto, la HA.EN. ha, tra l'altro, confermato di essere venuta a conoscenza della situazione economica e finanziaria nonché dello status giuridico del venditore e che quest'ultimo era insolvente ed era pendente una procedura di insolvenza nei suoi confronti dinanzi al Vilniaus apygardos teismas (Tribunale regionale di Vilnius, Lituania). Con contratto stipulato il 18 dicembre 2015, la banca ha ceduto alla HA.EN. l'ipoteca costituita sul bene del venditore.
- 12 La messa all'asta di una parte del bene immobile del venditore (in prosieguo: il «bene immobile di cui trattasi») è stata pubblicata con atto di ufficiale giudiziario del 23 maggio 2016, ma nessun acquirente ha manifestato interesse per l'acquisto dello stesso. Poiché la vendita all'asta è risultata infruttuosa, è stato proposto alla HA.EN., nell'ambito della procedura d'asta, di rilevare il bene immobile di cui trattasi per il prezzo iniziale di vendita all'asta, il che avrebbe estinto una parte dei crediti da essa detenuti. La HA.EN. ha esercitato tale diritto e ha rilevato il bene immobile di cui trattasi.
- 13 A tal fine, il 21 luglio 2016, un ufficiale giudiziario ha stilato un atto accertante il trasferimento di proprietà del bene immobile di cui trattasi alla HA.EN.
- 14 Il 5 agosto 2016 il venditore ha emesso una fattura che indicava che la proprietà del bene immobile di cui trattasi era stata trasferita alla HA.EN. mediante detto atto per la somma complessiva di EUR 5 468 000, vale a dire per un importo di EUR 4 519 008,26, maggiorato di un'IVA pari a EUR 948 991,74. La HA.EN. ha registrato tale fattura nella sua contabilità e ha detratto l'IVA a monte figurante sulla stessa nella sua dichiarazione IVA per il novembre 2016. Anche il venditore ha registrato detta fattura nella sua contabilità e ha dichiarato l'IVA a valle figurante sulla medesima, quale IVA dovuta, nella sua dichiarazione per l'agosto 2016, senza mai versarla all'erario.
- 15 Il 1° ottobre 2016 il venditore è stato dichiarato fallito.
- 16 Il 20 dicembre 2016 la HA.EN. ha chiesto all'amministrazione tributaria di rimborsarle l'eccedenza di IVA risultante dalla detrazione dell'IVA a monte, pari a EUR 948 991,74. Dopo aver effettuato un controllo fiscale presso la HA.EN., l'amministrazione tributaria ha ritenuto che, concludendo l'operazione di acquisto del bene immobile di cui trattasi sebbene sapesse o avrebbe dovuto sapere che il venditore non avrebbe versato all'erario l'IVA generata da tale operazione, la HA.EN. aveva agito in malafede e commesso un abuso di diritto. È sulla base di tale motivazione che, con decisione del 12 luglio 2017, l'amministrazione tributaria ha negato alla HA.EN. il diritto di detrarre tale IVA a monte, le ha addebitato la somma di EUR 38 148,46 a titolo di interessi di mora e le ha inflitto una sanzione pecuniaria di importo pari a EUR 284 694.

- 17 La HA.EN. ha impugnato tale decisione dinanzi alla Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania), la quale, con decisione del 22 gennaio 2018, ha annullato la decisione dell'amministrazione tributaria per quanto concerne gli interessi di mora e la sanzione pecuniaria e ha invece confermato la stessa nella parte in cui detta autorità ha negato alla HA.EN. il diritto a detrazione dell'IVA, ritenendo che la HA.EN. avesse commesso un abuso di diritto.
- 18 La HA.EN. ha proposto ricorso avverso tale decisione della Commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania dinanzi al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania) il quale, con sentenza del 14 novembre 2018, ha confermato la posizione dell'amministrazione tributaria e ha respinto il ricorso in quanto infondato.
- 19 Il 12 dicembre 2018 la HA.EN. ha proposto un ricorso dinanzi al giudice del rinvio, il Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania), il quale, con ordinanza del 13 maggio 2020, l'ha accolto parzialmente, ha annullato la sentenza del Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius) e ha rinviato la causa dinanzi a quest'ultimo, precisando in particolare che esso doveva verificare le condizioni e le caratteristiche della sussistenza di un abuso di diritto nel caso di specie.
- 20 A seguito di nuovo esame della controversia tributaria, il Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius), con sentenza del 3 settembre 2020, ha nuovamente considerato che la HA.EN. aveva commesso un abuso di diritto e ha dichiarato, di conseguenza, che l'amministrazione tributaria era legittimata a negarle il diritto a detrazione dell'IVA a monte. La HA.EN. ha quindi adito il giudice del rinvio con un nuovo ricorso.
- 21 Il giudice del rinvio rileva che, poiché la fattura relativa all'operazione di vendita giudiziale indicava l'importo netto di EUR 4 519 008,26 nonché un importo IVA pari a EUR 948 991,74, la HA.EN. ha effettivamente sopportato l'IVA. Su tale base, il giudice del rinvio considera che nulla consentiva a priori all'amministrazione tributaria di ritenere che i requisiti sostanziali e formali previsti dalla direttiva IVA per l'esercizio da parte della HA.EN. del suo diritto a detrazione non fossero soddisfatti.
- 22 Nondimeno, il giudice del rinvio si chiede se, per negarle il diritto di detrarre l'IVA relativa all'acquisto del bene immobile di cui trattasi, l'amministrazione tributaria fosse legittimata a far valere il fatto che la HA.EN. sapeva o avrebbe dovuto sapere che il venditore, a causa delle sue difficoltà finanziarie e della sua potenziale insolvenza, non avrebbe versato, o non sarebbe stato in grado di versare, l'IVA all'erario.
- 23 Ciò premesso, il Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la [direttiva IVA], in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, debba essere interpretata nel senso che essa vieti o meno una prassi delle autorità nazionali in forza della quale il diritto di un soggetto passivo alla detrazione dell'IVA a monte viene negato quando tale soggetto, al momento dell'acquisto di un bene immobile, sapeva (o avrebbe dovuto sapere) che il cedente, a causa della propria insolvenza, non avrebbe versato (o non sarebbe stato in grado di versare) l'IVA a valle al bilancio dello Stato».

Sulla questione pregiudiziale

- 24 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, letto alla luce del principio di neutralità fiscale, debba essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi nazionale consistente, nell'ambito della vendita di un bene immobile tra soggetti passivi, nel negare all'acquirente il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte per il solo fatto che questi sapeva o avrebbe dovuto sapere che il venditore si trovava in difficoltà finanziarie, oppure in uno stato di insolvenza, e che tale circostanza poteva comportare la conseguenza che il venditore medesimo non avrebbe versato o non sarebbe stato in grado di versare l'IVA all'erario.
- 25 In via preliminare, occorre ricordare che, conformemente a una giurisprudenza costante della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione. Il sistema delle detrazioni di cui all'articolo 168 della direttiva IVA è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce pertanto la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punti 26 e 27 e giurisprudenza ivi citata). Come ripetutamente sottolineato dalla Corte, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni (sentenza del 16 ottobre 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).
- 26 A tal riguardo, la Corte ha già dichiarato che è irrilevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA pagata a monte, stabilire se il fornitore dei beni abbia versato o meno l'IVA dovuta su operazioni di vendita all'erario (sentenza del 22 ottobre 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, punto 45 e giurisprudenza ivi citata). Subordinare il diritto a detrazione dell'IVA all'effettivo previo pagamento della stessa IVA da parte del fornitore di beni comporterebbe che il soggetto passivo sarebbe soggetto ad un'imposizione economica cui non è tenuto e che il sistema delle detrazioni mira appunto ad evitare (v., in tal senso, sentenza del 29 marzo 2012, *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, punto 30).
- 27 Allo stesso tempo, la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA e la Corte ha costantemente dichiarato che i singoli non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente delle norme dell'Unione. Pertanto, è compito delle autorità e dei giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente (sentenza del 10 luglio 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).
- 28 Tuttavia, poiché il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, incombe alle autorità tributarie dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo ha commesso una frode o un abuso di diritto, o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una frode. Spetta poi ai giudici nazionali verificare se le amministrazioni finanziarie interessate abbiano dimostrato l'esistenza di detti elementi oggettivi (v., in tal senso, sentenza dell'11 novembre 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

- 29 È alla luce di tale giurisprudenza che occorre determinare se, in caso di vendita di un bene immobile da parte di una società in difficoltà finanziarie, le autorità tributarie nazionali possano validamente negare all'acquirente di detto bene il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte per il motivo che, a causa della conoscenza di tali difficoltà finanziarie e delle eventuali conseguenze di queste ultime per il versamento dell'IVA all'erario, il succitato acquirente sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a un'operazione che si iscriveva in una frode in materia di IVA o di commettere un abuso di diritto.
- 30 In primo luogo, per quanto riguarda l'eventuale partecipazione dell'acquirente del bene immobile a un'operazione che si iscriveva in una frode in materia di IVA, va sottolineato che gli interessi finanziari dell'Unione comprendono, segnatamente, le entrate provenienti dall'IVA (sentenza del 2 maggio 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 31 Occorre altresì ricordare che la nozione di «frode che lede gli interessi finanziari delle Comunità europee», come definita all'articolo 1 della convenzione elaborata in base all'articolo K.3 del trattato sull'Unione europea relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, firmata a Bruxelles il 26 luglio 1995 e allegata all'atto del Consiglio, del 26 luglio 1995 (GU 1995, C 316, pag. 48), comprende in particolare «qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa (...) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale delle Comunità europee o dei bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse». Pertanto, e come risulta dal punto precedente, tale nozione include qualsiasi azione od omissione intenzionale che pregiudichi le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell'Unione (v., in tal senso, sentenza dell'8 settembre 2015, Taricco e a., C-105/14, EU:C:2015:555, punto 41).
- 32 La Corte ha già dichiarato che, nei limiti in cui il soggetto passivo ha debitamente adempiuto i propri obblighi dichiarativi in materia di IVA, il mero omesso versamento dell'IVA debitamente dichiarata non può, indipendentemente dal carattere intenzionale o meno di una siffatta omissione, costituire una frode in materia IVA (v., in tal senso, sentenza del 2 maggio 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punti da 38 a 41).
- 33 Pertanto, non si può ritenere che un soggetto passivo, debitore giudiziario, che versi in difficoltà finanziarie, e venda, in una vendita giudiziale al pubblico incanto disciplinata dalla legge, uno dei suoi beni al fine di estinguere i propri debiti e poi dichiarare l'IVA dovuta a tale titolo, ma non sia in grado successivamente, a causa di tali difficoltà, di versare, in tutto o in parte, detta IVA, commetta, per questo solo motivo, una frode in materia di IVA. Di conseguenza, non è possibile, a maggior ragione, in dette circostanze, addebitare all'acquirente di un tale bene il fatto che egli sapeva o avrebbe dovuto sapere che, acquistando tale bene, partecipava a un'operazione che si iscriveva in una frode in materia di IVA.
- 34 In secondo luogo, per quanto riguarda la sussistenza di un eventuale abuso di diritto in capo all'acquirente del bene immobile di cui trattasi, si deve ricordare che il diritto dell'Unione in materia di IVA osta al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo (sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, EU:C:2006:121, punto 85). Tale diritto non può infatti estendersi ai comportamenti abusivi di operatori economici, vale a dire le operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti da detto diritto (v., in tal senso, sentenza del 22 dicembre 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punto 26).

- 35 In materia di IVA, l'accertamento dell'esistenza di un comportamento abusivo richiede la sussistenza di due condizioni. Da un lato, le operazioni di cui trattasi devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva IVA e della normativa nazionale di recepimento, avere come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da dette disposizioni. Dall'altro, da un insieme di elementi oggettivi deve risultare che lo scopo essenziale delle operazioni di cui trattasi si limita all'ottenimento di tale vantaggio fiscale (v., in tal senso, sentenze del 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, EU:C:2006:121, punti 74 e 75, e dell' 11 novembre 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punto 54 e giurisprudenza ivi citata). In tale contesto, spetta al giudice nazionale verificare, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, se sussistano gli elementi costitutivi di un comportamento abusivo. La Corte, nel pronunciarsi sul rinvio pregiudiziale, può, però, ove necessario, fornire precisazioni dirette a guidare il giudice nazionale nella sua interpretazione (v., in tal senso, sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, EU:C:2006:121, punti 76 e 77).
- 36 Sulla prima condizione occorre constatare che, anche ipotizzando che la detrazione, richiesta dall'acquirente di un bene immobile, dell'IVA assolta a monte al momento dell'acquisto di tale bene possa essere qualificata come vantaggio fiscale, quest'ultimo non può essere considerato contrario agli obiettivi perseguiti dalla direttiva IVA. Come sottolineato dall'avvocato generale ai paragrafi da 40 a 44 delle sue conclusioni, è quanto emerge dall'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, il quale consente agli Stati membri di ricorrere al meccanismo dell'inversione contabile e di rinviare l'onere dell'IVA al soggetto passivo nei cui confronti è effettuata l'operazione soggetta a tale imposta, nell'ipotesi della cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario. Sebbene la Repubblica di Lituania abbia scelto di non ricorrere a tale meccanismo, l'esistenza stessa della facoltà prevista da tale disposizione dimostra che il legislatore dell'Unione non ha considerato la detrazione dell'IVA assolta dall'acquirente di un bene immobile in una vendita giudiziale al pubblico incanto contraria agli obiettivi della direttiva IVA.
- 37 Certamente, ai punti da 42 a 45 della sentenza del 20 maggio 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), la Corte ha dichiarato, in sostanza, che la direttiva IVA non osta a una normativa nazionale in forza della quale la controparte contrattuale di un debitore dell'IVA rispetto alla quale è stato accertato che sapeva o avrebbe dovuto sapere che detto debitore non avrebbe assolto tale imposta, pur avendo, da parte sua, esercitato il suo diritto alla detrazione a monte, è considerata condebitrice in solido dell'IVA non assolta e dei suoi incrementi.
- 38 Tuttavia, per le ragioni esposte dall'avvocato generale ai paragrafi 46 e 47 delle sue conclusioni, occorre constatare che la situazione di un soggetto passivo che acquista un bene immobile al termine di una vendita giudiziale al pubblico incanto disciplinata dalla legge, sotto il controllo delle autorità pubbliche, non è paragonabile a quella della controparte contrattuale del debitore principale dell'IVA di cui trattasi nella causa che ha dato luogo alla summenzionata sentenza. Non si può infatti dedurre dalle sole difficoltà finanziarie in cui versa un debitore il cui bene è venduto mediante esecuzione forzata la sua intenzione illegittima di non versare l'IVA. Pertanto, non si può ritenere, su questa sola base, che, realizzando una transazione commerciale con esso, l'acquirente di tale bene commetta un abuso di diritto.
- 39 In base alla seconda condizione costitutiva dell'abuso di diritto, da un insieme di elementi oggettivi deve risultare che lo scopo essenziale dell'operazione di cui trattasi si limita all'ottenimento di un vantaggio fiscale. Al riguardo, occorre anzitutto rilevare che dal fascicolo a disposizione della Corte risulta che, nel procedimento principale, la HA.EN. era creditrice del

venditore e disponeva di un'ipoteca sul bene immobile di cui trattasi, il quale è stato oggetto di una vendita giudiziale. In circostanze del genere, si deve ritenere che l'acquisto, da parte di un creditore, a seguito di un'asta infruttuosa, di un bene immobile sul quale egli disponeva di una siffatta garanzia, possa essenzialmente essere motivato non già dall'ottenimento di un qualsivoglia vantaggio fiscale, bensì dalla sua volontà di recuperare in tutto o in parte il suo credito nei confronti di un debitore in situazione di insolvenza, tramite mezzi legali a sua disposizione, quali una vendita giudiziale al pubblico incanto.

- 40 Tenuto conto del fatto che essa ha luogo nell'ambito di una vendita disciplinata dalla legge, vendita che è certamente destinata ad applicarsi in un contesto eccezionale, quello dell'insolvenza di un operatore economico, ma ciò nondimeno inerente alla vita economica, e considerato l'obiettivo a priori legittimo che essa persegue, una siffatta operazione non può essere equiparata a una costruzione meramente artificiosa, priva di effettività economica e realizzata al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, che il principio di divieto di pratiche abusive induce a vietare (v., in tal senso, sentenze del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punto 35 e giurisprudenza ivi citata, e del 20 maggio 2021, *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).
- 41 Al riguardo, la conoscenza, da parte dell'acquirente, delle difficoltà finanziarie del venditore, della sua potenziale insolvenza o, come nel caso di specie, dell'avvio di una procedura di insolvenza, nonché dell'eventuale impatto di siffatte circostanze sul versamento all'erario dell'IVA relativa all'operazione, risulta costituire una circostanza inerente alle vendite giudiziali e non può di per sé essere sufficiente a dimostrare il carattere abusivo dell'operazione di cui trattasi né, pertanto, a giustificare il diniego del diritto a detrazione.
- 42 Alla luce di quanto precede, le autorità tributarie di uno Stato membro non possono, sotto il profilo del diritto dell'Unione, ritenere legittimamente che, nell'ambito della vendita di un bene immobile tra soggetti passivi a seguito di una vendita giudiziale al pubblico incanto disciplinata dalla legge, il mero fatto che l'acquirente sapeva o avrebbe dovuto sapere che il venditore si trovava in difficoltà finanziarie e che ciò poteva comportare la conseguenza che quest'ultimo non avrebbe versato l'IVA all'erario, implichi che l'acquirente in parola abbia commesso un abuso di diritto e, pertanto, negargli il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte.
- 43 Una siffatta prassi nazionale sarebbe altresì contraria al principio di neutralità fiscale dal momento che essa implica che gli acquirenti di beni immobili non sono legittimati a detrarre l'IVA assolta a monte in una vendita giudiziale al pubblico incanto, il che equivale a far gravare su di essi l'onere di tale imposta, mentre il principio di neutralità fiscale è inteso proprio a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche (v., in tal senso, sentenza del 13 marzo 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).
- 44 Detta prassi equivale a far sopportare a siffatti acquirenti il rischio che l'insolvenza del venditore comporta per il versamento effettivo dell'IVA all'erario, rischio che spetta tuttavia, in linea di principio, assumere all'erario.
- 45 Una siffatta conclusione si impone a maggior ragione in quanto la Repubblica di Lituania ha scelto di non esercitare la facoltà concessa dall'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA di istituire, in tali specifiche circostanze, un meccanismo di inversione contabile, che ha proprio lo scopo di ovviare al rischio di insolvenza del debitore dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 13 giugno 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, punto 28).

- 46 Come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 47, 51 e 52 delle sue conclusioni, detta prassi, equivalendo a privare del loro diritto a detrazione i soggetti passivi che hanno acquistato un bene immobile in una vendita giudiziale al pubblico incanto, potrebbe altresì contribuire a restringere la cerchia dei potenziali acquirenti. Pertanto, essa contrasta con l'obiettivo perseguito da tale tipo di vendite, vale a dire la liquidazione ottimale dell'attivo del debitore al fine di soddisfare al meglio i suoi creditori. Essa tende inoltre ad isolare gli operatori economici che versano in difficoltà finanziarie e a ostacolare la loro capacità di effettuare transazioni, in modo non conforme al principio di neutralità fiscale, atteso che quest'ultimo si oppone alle distinzioni tra soggetti passivi a seconda della loro situazione finanziaria.
- 47 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi nazionale consistente, nell'ambito della vendita di un bene immobile tra soggetti passivi, nel negare all'acquirente il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte per il solo fatto che questi sapeva o avrebbe dovuto sapere che il venditore si trovava in difficoltà finanziarie, oppure in uno stato di insolvenza, e che tale circostanza poteva comportare la conseguenza che il venditore medesimo non avrebbe versato o non sarebbe stato in grado di versare l'IVA all'erario.

Sulle spese

- 48 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

L'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale,

deve essere interpretato nel senso che:

esso osta a una prassi nazionale consistente, nell'ambito della vendita di un bene immobile tra soggetti passivi, nel negare all'acquirente il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte per il solo fatto che questi sapeva o avrebbe dovuto sapere che il venditore si trovava in difficoltà finanziarie, oppure in uno stato di insolvenza, e che tale circostanza poteva comportare la conseguenza che il venditore medesimo non avrebbe versato o non sarebbe stato in grado di versare l'IVA all'erario.

Firme