



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 5 maggio 2022¹

Causa C-227/21

UAB «HA.EN.»

contro

Valstybinė mokesčių inspekcija

[domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Lietuvos vyriausioji administracinis teismas
(Corte amministrativa suprema di Lituania)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Normativa tributaria – IVA – Direttiva 2006/112/CE – Diritto alla detrazione – Portata della cosiddetta giurisprudenza in materia di frode – Sussistenza di un abuso del diritto – Negazione del diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte in quanto il destinatario della prestazione sapeva o avrebbe dovuto sapere che il prestatore non sarebbe stato in grado, a motivo della sua situazione finanziaria, di versare all'erario l'IVA dovuta – Onere dell'IVA in caso di compensazione del prezzo con debiti esistenti»

I. Introduzione

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale richiama alla mente un passaggio della ballata «L'apprendista stregone» di Johann Wolfgang von Goethe: «Signore, si profila un grande pericolo! Ho svegliato forze che non so più dominare» [traduzione libera]. Infatti, il procedimento in esame evidenzia nuovamente incertezze e problemi che sorgono quando il diritto tributario in materia di IVA viene inteso in modo meno classico, anche nella giurisprudenza ai fini della lotta alle frodi e agli abusi.

2. Sulla base di questa linea giurisprudenziale, l'amministrazione finanziaria dovrebbe, tra l'altro, essere autorizzata o persino tenuta a negare a un soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, se questi sapeva o avrebbe dovuto sapere che un'operazione a monte o a valle in una catena di cessioni era coinvolta in una frode di IVA². L'applicazione di sanzioni per frode nell'ambito del diritto tributario, al di fuori del diritto penale all'uopo previsto, solleva già di per sé alcune questioni in relazione ai diritti (fondamentali) dei soggetti passivi. Ciò vale a maggior ragione³ se si ritiene sufficiente a tal fine il fatto che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto

¹ Lingua originale: il tedesco.

² V. al riguardo la giurisprudenza citata in dettaglio alle note 15 e segg.

³ In senso critico, v. conclusioni dell'avvocato generale Cruz Villalón nella causa R (C-285/09, EU:C:2010:381, paragrafi 58 e segg. e 104 e segg.), nonché, per es., il Presidente di una delle due sezioni competenti in materia di IVA del BFH [Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania)], C. Wäger, *Der Kampf gegen die Steuerhinterziehung*, UR 2015, pagg. 81 e segg.

sapere che la controparte contrattuale probabilmente non avrebbe versato l'IVA dovuta. Da un lato, la mera possibilità del mancato pagamento di un'imposta non costituisce ancora una frode fiscale; dall'altro, si rende in tal modo praticamente impossibile svolgere operazioni con imprese in difficoltà finanziarie (vale a dire imprese in stato di insolvenza o prossime a dichiarare lo stato di insolvenza).

3. A un'impresa che, per recuperare una parte di crediti, rileva beni da un fornitore altamente indebitato nei suoi confronti, potrebbe sempre essere contestato che essa avrebbe dovuto sapere che probabilmente il debitore non verserà (o non potrà versare) l'IVA dovuta a seguito della cessione. Nel frattempo, questa sembra essere divenuta la prassi usuale dell'amministrazione finanziaria in Lituania. In tale paese, l'acquisto di merci da imprese che si trovano in difficoltà finanziarie viene considerato un abuso del diritto e pertanto viene negato il diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte.

4. Al riguardo, in questa sede viene offerta alla Corte l'occasione di delimitare i confini della propria «giurisprudenza in materia di frodi».

II. Ambito normativo

A. Diritto dell'Unione

5. L'ambito normativo a livello di Unione è definito dalla direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA») ⁴.

6. L'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA disciplina la portata sostanziale della detrazione:

«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».

7. L'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA consente agli Stati membri di effettuare un'inversione contabile a carico del destinatario:

«1. 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».

8. L'articolo 273 della direttiva IVA contempla invece le facoltà di cui dispongono gli Stati membri per contrastare l'evasione fiscale, ecc.:

«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

⁴ Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006 (GU 2006, L 347, pag. 1), nella versione applicabile nell'anno di riferimento (2016).

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. (...)».

B. Diritto lituano

9. L'articolo 58, paragrafo 1, punto 1, del Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (legge lituana relativa all'imposta sul valore aggiunto) (nella versione risultante dalla legge n. IX-751, del 5 marzo 2020) dispone quanto segue:

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

10. L'articolo 719, paragrafo 1, del Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (codice di procedura civile della Repubblica di Lituania) (come modificato dalla legge n. XII-889, del 15 maggio 2014) così recita:

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

III. Fatti e domanda di pronuncia pregiudiziale

11. Con contratto di mutuo del 21 settembre 2007, la «Medicinos bankas» UAB (in prosieguo: la «Banca») concedeva alla «Sostinės būstai» UAB (in prosieguo: il «mutuatario») un finanziamento per l'esercizio di attività nel settore edilizio. Al fine di garantire il corretto adempimento del contratto, il mutuatario concedeva alla banca un'ipoteca volontaria su una particella di terreno situata nella città di Vilnius (Lituania) con l'edificio in costruzione ivi insistente.

12. Con contratto di cessione del credito del 27 novembre 2015, la «UAB HA.EN» (in prosieguo: la «ricorrente») acquistava dalla banca a titolo oneroso tutti i crediti finanziari derivanti da detto contratto di mutuo, nonché tutti i diritti costituiti a garanzia dell'adempimento delle obbligazioni, compresa la citata garanzia ipotecaria. Con la stipula di tale contratto, la ricorrente confermava, fra l'altro, di essere venuta a conoscenza della situazione economica e finanziaria nonché dello status giuridico del mutuatario e di essere a conoscenza del fatto che il mutuatario era insolvente e che era oggetto di una procedura di risanamento aziendale.

13. Con ordinanza di ufficiale giudiziario del 23 maggio 2016, veniva indetta la vendita all'asta di una parte del patrimonio immobiliare del mutuatario, ma nessun acquirente mostrava interesse per tale bene. Non essendo la vendita all'asta andata a buon fine, veniva rivolta l'offerta di acquistare il bene del mutuatario in questione (in prosieguo: il «bene immobile») alla ricorrente, con conseguente soddisfo di una parte dei crediti di quest'ultima. Non è dato alla Corte conoscere se l'offerta era pari all'importo netto (ossia il valore del bene senza IVA) o all'importo lordo (il valore del bene comprensivo di IVA). La ricorrente esercitava tale diritto e rilevava il bene.

14. A tal fine, il 21 luglio 2016 veniva redatto un atto di assegnazione del bene al creditore procedente, mediante il quale l'ufficiale giudiziario trasferiva alla ricorrente il bene immobile per un valore di EUR 5 468 000.

15. Il 5 agosto 2016 il venditore emetteva una fattura con esposizione di IVA, indicando per il trasferimento del bene immobile il valore di EUR 4 519 008,26 e IVA pari a EUR 948 991,74. La ricorrente registrava la fattura con esposizione di IVA nei propri registri contabili e detraeva l'IVA come imposta versata a monte nella dichiarazione IVA relativa al mese di novembre 2016. Anche il cedente registrava la fattura con esposizione di IVA nei propri registri contabili e dichiarava l'IVA a valle indicata sulla fattura con esposizione di IVA nella dichiarazione IVA relativa al mese di agosto 2016, ma non versava tale IVA al bilancio dello Stato. Il 1° ottobre 2016 il venditore acquisiva lo status di società oggetto di procedura di insolvenza.

16. In data 20 dicembre 2016 la ricorrente presentava istanza al Valstybinė mokesčių inspekcija (Ispettorato nazionale delle imposte; in prosieguo: l'«autorità tributaria») ai fini del rimborso dell'eccedenza IVA risultante dall'IVA a monte detraibile che era stata dichiarata. In seguito a un controllo fiscale nei confronti della ricorrente, l'autorità tributaria accertava che quest'ultima, avendo effettuato operazioni volte all'acquisto del bene immobile allorché sapeva o avrebbe dovuto sapere che il mutuatario non avrebbe versato l'IVA per tale operazione, aveva agito in mala fede e aveva commesso un abuso di diritto, e pertanto non aveva acquisito alcun diritto alla detrazione dell'IVA a monte. Per tale motivo, con decisione del 12 luglio 2017, alla ricorrente veniva negato il diritto alla detrazione dell'IVA pari a EUR 948 980, con addebito di interessi di mora per EUR 38 148,46, e le veniva inflitta una sanzione di EUR 284 694.

17. La ricorrente presentava reclamo contro tale decisione dell'autorità tributaria dinanzi alla Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania; in prosieguo: «la commissione per il contenzioso tributario») che, con decisione del 22 gennaio 2018, annullava le parti della decisione dell'autorità tributaria relative agli interessi di mora addebitati e alla sanzione inflitta, ma confermava l'avviso di liquidazione, dichiarando che la ricorrente aveva commesso un abuso del diritto.

18. La ricorrente presentava ricorso avverso quest'ultima parte della decisione della commissione per il contenzioso tributario dinanzi al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania), che lo respingeva, in quanto infondato, con sentenza del 14 novembre 2018.

19. Con decisione del 13 maggio 2020, il Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania) accoglieva parzialmente l'impugnazione della ricorrente, precisando, in particolare, che il giudice di primo grado doveva valutare le condizioni per la sussistenza di un abuso del diritto e gli eventuali indizi presenti in tal senso nel caso di specie.

20. Il Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, dopo aver riesaminato la controversia tributaria, dichiarava, con sentenza del 3 settembre 2020, che la ricorrente aveva commesso un abuso di diritto, cosicché l'autorità tributaria poteva legittimamente negarle il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte. Contro tale sentenza la ricorrente ha nuovamente proposto

ricorso dinanzi alla Corte amministrativa suprema di Lituania, che ha sospeso il procedimento e sottoposto alla Corte, nell'ambito di un rinvio pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE, la seguente questione:

«Se la [direttiva 2006/112], 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».

21. Nel procedimento dinanzi alla Corte, hanno presentato osservazioni scritte la ricorrente, la Repubblica ceca e la Commissione europea. La Corte ha deciso di non tenere un'udienza di discussione, ai sensi dell'articolo 76, paragrafo 2, del regolamento di procedura.

IV. Analisi giuridica

A. Sulla questione pregiudiziale e il metodo dell'analisi

22. La questione pregiudiziale verte sostanzialmente sul trattamento di transazioni effettuate da un operatore soggetto ad imposizione che si trova in difficoltà finanziarie. Nel caso concreto, essa si riferisce al diniego, per il destinatario della prestazione, della detrazione dell'IVA versata a monte (articolo 168 della direttiva IVA).

23. In generale, il trattamento ai fini IVA di operazioni tra imprese quando una di esse incontra difficoltà nei pagamenti sembra essere problematico per le amministrazioni tributarie. Anche per le transazioni nei confronti di un *destinatario* che si trova in difficoltà finanziarie si presentano tali problemi. La Corte si è già pronunciata in alcune sentenze su scenari di questo tipo. Considererò anzitutto tali sentenze, al fine di pervenire a una soluzione coerente (v., a tale proposito, la sezione B).

24. In seguito esaminerò se, in generale, sia rilevante nella specie la «giurisprudenza in materia di frodi» della Corte, su cui sostanzialmente si basa la Repubblica ceca (v., a tale proposito, la sezione C) o se, come ritiene la Lituania, si debba considerare un comportamento abusivo del destinatario della prestazione (v., a tale proposito, la sezione D). Infine prenderò in esame la possibilità di negare la detrazione dell'imposta versata a monte sulla base dell'articolo 273 della direttiva IVA (v., a tale proposito, la sezione E).

25. In tale contesto occorre distinguere la questione se sussistano le condizioni per la detrazione ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA nel caso in cui il valore complessivo della prestazione ricevuta non venga corrisposto, bensì sia *interamente utilizzato per soddisfare debiti esistenti del prestatore nei confronti del destinatario*. Anche se il giudice del rinvio non pone espressamente tale questione, la sussistenza dei requisiti per la detrazione costituisce una condizione necessaria anche solo per prendere in esame il diniego della detrazione stessa. Pertanto una risposta a tale questione logica preliminare risulta utile per una definizione della controversia nel procedimento principale (v., a tale proposito, la sezione F).

B. Influenza sul gettito di IVA delle difficoltà nei pagamenti di un soggetto passivo

26. In termini sostanziali, quale imposta generale sui consumi, l'IVA non è intesa a tassare l'impresa che eroga la prestazione, bensì la capacità del consumatore, la quale si manifesta nel suo impiego di patrimonio per ottenere un beneficio consumabile⁵. Ciò emerge chiaramente, in particolare, dalla norma di cui all'articolo 73 della direttiva IVA. Ai sensi di quest'ultima disposizione, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo «versato o da versare» al fornitore o al prestatore (vale a dire al soggetto che eroga la prestazione).

27. Coerentemente con tale premesse, la Corte⁶ ha espressamente dichiarato, a più riprese, che «la base imponibile dell'IVA che deve essere riscossa dalle autorità fiscali non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale e sul quale è stata calcolata l'IVA dovuta in definitiva da tale consumatore».

28. La direttiva IVA muove dal presupposto che, se il destinatario della prestazione non fa fronte al debito a causa del suo stato di insolvenza, si perda anche il corrispondente gettito di imposte indirette sui consumi che sarebbe altrimenti derivato dal previsto pagamento. Di conseguenza l'erario sopporta, per quanto riguarda il gettito di imposte, il rischio di insolvenza del privato da esso coinvolto nella riscossione dell'imposta. La Corte si è già espressamente pronunciata in tal senso per il caso di insolvenza del destinatario della prestazione⁷.

29. Orbene, nella specie la questione decisiva che occorre definire è se cambi qualcosa nel caso in cui le difficoltà nei pagamenti non riguardino il destinatario, bensì il *prestatore*. Anche quest'ultimo, in quanto soggetto passivo, rappresenta solo un coadiuvante dello Stato ai fini della riscossione dell'imposta. In definitiva, in questo caso si pone anche la questione se, nei casi di perdite dovute a insolvenza, sia responsabile lo Stato o la controparte soggetta ad IVA di un soggetto passivo. Tale questione sorge tuttavia nella presente fattispecie non sul piano del debito fiscale, bensì riguardo alla detrazione dell'imposta versata a monte, ai sensi dell'articolo 168 della direttiva IVA, che mira a uno sgravio delle imprese dall'IVA. Pertanto, ai fini della risposta, occorre altresì tener conto del principio di neutralità dell'IVA.

30. Il principio di neutralità è un principio fondamentale⁸ dell'IVA. Esso implica, inter alia, che l'impresa, in quanto collettore d'imposta per conto dello Stato, deve essere sgravata, in linea di massima, dall'onere finale dell'IVA⁹, nella misura in cui l'attività imprenditoriale sia diretta essa stessa alla realizzazione di operazioni imponibili¹⁰.

⁵ V. a titolo di esempio: sentenze del 3 marzo 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punto 62); dell'11 ottobre 2007, KÖGÁZ e a. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, punto 37 «[di entità] proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti»), e del 18 dicembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punti 20 e 23).

⁶ Sentenze del 15 ottobre 2020, E. (IVA – Riduzione della base imponibile) (C-335/19, EU:C:2020:829, punto 21); del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punto 19); così, analogamente, sentenze del 16 gennaio 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, punto 19), e del 15 ottobre 2002, Commissione/Germania (C-427/98, EU:C:2002:581, punto 30), nonché conclusioni presentate dall'avvocato generale Léger nella causa MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, paragrafo 69).

⁷ Sentenza del 15 ottobre 2020, E. (IVA – Riduzione della base imponibile) (C-335/19, EU:C:2020:829, punto 53 in combinato disposto con i punti 48 e 50).

⁸ La Corte menziona, nella sentenza del 13 marzo 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punto 43), un principio di interpretazione.

⁹ Sentenze del 13 marzo 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punto 25), e del 1° aprile 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punto 39).

¹⁰ Sentenze del 13 marzo 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punto 41); del 15 dicembre 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punto 51); del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punto 57), nonché le mie conclusioni nella causa Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, paragrafo 25).

31. Secondo una costante giurisprudenza della Corte, è irrilevante ai fini del diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA stabilire se l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive relative ai beni interessati sia stata versata o meno all'erario¹¹, se il destinatario viene gravato di tale IVA.

32. In conclusione, la detrazione dell'imposta assolta a monte dal destinatario viene in linea di principio mantenuta anche quando il prestatore non utilizza l'importo percepito per pagare il suo debito di IVA e l'erario, per mancanza di risorse, non riesce a far valere il suo credito.

C. Giurisprudenza della Corte sulla lotta contro le frodi

33. Potrebbe tuttavia emergere un quadro diverso qualora si possa tener conto, come sostiene la Repubblica ceca, della giurisprudenza della Corte sulla lotta contro le frodi nell'ambito del diritto in materia di IVA. Infatti, come ricorda costantemente la Corte, la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA¹².

34. Ai fini della lotta contro le evasioni non occorre – diversamente¹³ dalla lotta agli abusi (v., a tale proposito, la sezione D) – che il soggetto passivo stesso commetta l'evasione¹⁴. Piuttosto, è sufficiente la situazione in cui il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere¹⁵ di partecipare a un'operazione che si iscrive in un'evasione dell'IVA. In tal caso, ai fini della direttiva IVA, detto soggetto passivo dev'essere considerato partecipante a tale evasione¹⁶. Ciò *obbliga* gli Stati membri a negare al soggetto passivo (qualora, come nel caso di specie, sia il destinatario della prestazione) il beneficio della detrazione dell'imposta assolta a monte¹⁷.

35. Tuttavia, come rileva anche la Commissione, nella specie non è presente tale scenario, vale a dire la partecipazione a un'operazione che si iscrive in un'evasione dell'IVA. Il solo ritardato od omesso pagamento dell'IVA dichiarata non può essere considerato come evasione fiscale o frode di IVA ai sensi della succitata giurisprudenza.

¹¹ Sentenze dell'11 novembre 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punto 56); del 9 novembre 2017, Wind Innovation 1 (C-552/16, EU:C:2017:849, punto 44); del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punto 28), e del 12 gennaio 2006, Optigen e a. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, punto 54).

¹² Sentenza del 24 febbraio 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, punto 33); ordinanza del 3 settembre 2020, Vikingo Fövállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, punto 50); sentenze del 16 ottobre 2019, (C-189/18, EU:C:2019:861, punto 34), e del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2004:774, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

¹³ In merito a tale distinzione, v. espressamente la sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punto 46, da un lato, e punto 54, dall'altro); v. anche ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, punto 35).

¹⁴ Sentenze del 24 febbraio 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, punto 34); del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punto 35), e del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2004:774, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

¹⁵ In alcune sentenze più risalenti, la Corte impiegava ancora l'espressione «[non] avrebbe potuto sapere» – v. ad esempio sentenza del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 60). Tale formulazione troppo ampia, fondata esclusivamente sulla questione pregiudiziale, medio tempore sembra però essere stata giustamente abbandonata.

¹⁶ Sentenze del 20 giugno 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punto 94); del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 48); del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punto 27); del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punto 54); del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punto 39), e del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 56).

¹⁷ V. sentenze del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punto 34); del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 47); del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 62); del 13 marzo 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punto 40); del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punto 26); del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punto 37, del 21 giugno 2012, Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 42), e del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punti 59 e 61).

36. Infatti, come già affermato dalla Grande Sezione della Corte nella causa Scialdone, occorre distinguere tra il mero omesso versamento e la mancata dichiarazione dell'IVA da parte del debitore dell'imposta¹⁸. A tal riguardo, l'omesso versamento dell'IVA dichiarata entro i termini prescritti dalla legge non comporta per il soggetto passivo un beneficio, in quanto l'imposta rimane dovuta. Inoltre, così prosegue la Corte¹⁹, siffatti omessi versamenti dell'IVA dichiarata non presentano lo stesso grado di gravità delle frodi aventi ad oggetto tale imposta.

37. Di conseguenza, non sussiste alcuna frode neppure se un soggetto passivo che si trova, come nella presente fattispecie, in difficoltà finanziarie cede beni al fine di sanare i propri debiti dichiarando la relativa IVA dovuta, che tuttavia in seguito non versa o non versa interamente. Pertanto non si può opporre alla ricorrente che essa sapeva o avrebbe dovuto sapere di essere coinvolta in una frode di IVA.

D. Sulla sussistenza di un abuso in caso di acquisizione di beni da un'impresa che ha difficoltà ad effettuare pagamenti

38. Si pone dunque la questione se si possa contestare alla ricorrente un abuso del diritto. L'abuso potrebbe consistere nel fatto che la ricorrente ha acquisito il bene immobile nell'ambito di un'esecuzione forzata, pur sapendo che il cedente si trovava in una situazione di difficoltà di pagamenti e quindi, eventualmente, non avrebbe potuto versare interamente l'IVA dovuta.

39. Ai sensi della giurisprudenza della Corte, l'esistenza di una pratica abusiva richiede la sussistenza di due condizioni. Da un lato, le operazioni di cui trattasi devono avere come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dalla direttiva IVA e, dall'altro, deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo essenziale²⁰ delle operazioni di cui trattasi si limita all'ottenimento di tale vantaggio fiscale²¹.

1. Tenore letterale e analisi della direttiva IVA

40. Nel caso di specie si potrebbe prendere in esame quale «vantaggio» solo la detrazione dell'imposta versata a monte dalla ricorrente in concomitanza con il debito fiscale del venditore insolvente. Già dalla formulazione della direttiva IVA si deduce chiaramente che tale vantaggio fiscale è contrario all'obiettivo perseguito dalla direttiva IVA medesima. Ciò emerge in particolare dall'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, che consente agli Stati membri, in caso di vendita giudiziale al pubblico incanto di beni immobili, di operare un'inversione contabile sul destinatario. Dalla posizione così assunta dal legislatore si possono infatti dedurre tre punti.

¹⁸ Sentenza del 2 maggio 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punti 39 e 40).

¹⁹ Sentenza del 2 maggio 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punti 41 e 42).

²⁰ A tal riguardo, v. anche in dettaglio le conclusioni dell'avvocato generale Pitruzzella presentate nella causa W (Detrazione IVA legata a un contributo di socio) (C-98/21, EU:C:2022:160, paragrafi 68 e 78 e segg.).

²¹ Sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, punto 54); v. anche, tra l'altro, sentenze del 18 giugno 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punto 85); del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punto 36), e del 21 febbraio 2006, Halifax e a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punti 74 e 75).

41. In primo luogo, il legislatore dell'Unione – diversamente dall'amministrazione finanziaria della Lituania – non considera come un abuso del diritto l'acquisizione di beni immobili da un'impresa il cui patrimonio sia venduto forzatamente all'asta (quindi da un'impresa che si trova in una situazione di difficoltà finanziarie). Altrimenti il legislatore dell'Unione non offrirebbe agli Stati membri tale possibilità di inversione contabile.

42. In secondo luogo, il legislatore dell'Unione ha riconosciuto il problema che incontra l'erario nell'accertare e rendere esecutivo il debito d'imposta nel caso di un soggetto passivo nei cui confronti sia stato instaurato un procedimento di vendita giudiziale al pubblico incanto. Questo è il motivo per cui è prevista un'inversione contabile facoltativa. Non si rileva una lacuna normativa involontaria da cui derivi un particolare rischio di inadempimento ai danni dell'erario.

43. In terzo luogo, il legislatore dell'Unione ha previsto la possibilità di ricorrere all'inversione contabile solo nel caso della vendita giudiziale al pubblico incanto di beni immobili. Ne consegue, a contrario, che per altri beni acquisiti in un'asta pubblica rimane valido il regime consueto (debito fiscale del cedente). Tuttavia, se il legislatore dell'Unione parte dal presupposto che, in una vendita giudiziale al pubblico incanto, il debitore giudiziario resti il soggetto passivo, l'acquisizione di beni da un'impresa (di norma insolvente) nel quadro di una siffatta vendita giudiziale difficilmente può risultare essere un abuso del diritto. È quanto sottolinea anche la Commissione.

44. Lo stesso vale anche se l'acquirente dei beni in una vendita giudiziale al pubblico incanto sa per certo che il debitore giudiziale (vale a dire il cedente) è sovraindebitato e con ogni probabilità non può estinguere il debito d'imposta. In questo contesto, desumere la sussistenza di un abuso del diritto sarebbe contrario alla volontà espressa dal legislatore nella direttiva.

2. *Applicazione dei criteri enunciati nella causa ALTI?*

45. Tale conclusione non muta neppure alla luce delle recenti dichiarazioni di ampia portata della Corte nella causa ALTI²². Nella motivazione di tale sentenza la Corte ha stabilito un «obbligo a carico di [un] contraente – che si ritiene abbia, in virtù della sua partecipazione volontaria ad un abuso in materia di IVA, condiviso fin dall'inizio l'intenzione illecita [del] debitore di non pagare [l']imposta – di rispondere degli effetti del ritardo nel pagamento di tale imposta, di cui anch'egli è parzialmente responsabile».

46. Tuttavia, ciò riguardava, da un lato, «solo» la questione della portata della responsabilità derivante dall'articolo 205 della direttiva IVA, che non è in discussione nella specie. Dall'altro, nel caso di un'impresa che ha difficoltà nei pagamenti, difficilmente si può parlare di un'«intenzione illecita (...) di non pagare [l']imposta». Non può neppure essere presunto un «un abuso in materia di IVA», se vengono solo compiute operazioni con operatori economici in situazioni di difficoltà di pagamento. Ciò vale a maggior ragione se l'acquisizione avviene, come nella presente fattispecie, a conclusione di una vendita giudiziale al pubblico incanto organizzata dallo Stato.

47. La ratio della procedura di vendita giudiziale al pubblico incanto verrebbe portata all'assurdo, se si ponesse a fondamento l'affermazione della Corte nella causa ALTI. Di fatto, un utilizzo dei beni di un'impresa che è debitore giudiziale sarebbe possibile solo nel caso di privati (e di imprese che non effettuano operazioni che danno luogo a detrazione), in quanto non potrebbe essere loro precluso il diritto alla detrazione. Ciò ridurrebbe notevolmente la cerchia dei

²² Sentenza del 20 maggio 2021 (C-4/20, EU:C:2021:397, punto 43).

potenziali acquirenti e sarebbe quindi contrario alla finalità perseguita con la vendita giudiziale al pubblico incanto, che consiste nel ricercare la migliore valorizzazione possibile dei beni economici per riuscire ancora a soddisfare il più possibile i creditori.

3. *Costruzione di puro artificio?*

48. Per considerare la sussistenza di un abuso la Corte richiede inoltre la realizzazione di operazioni puramente formali o artificiose prive di qualsiasi giustificazione economica e commerciale essenzialmente al fine di beneficiare di un indebito vantaggio²³. L'accettazione di un'offerta prevista nell'ambito di una vendita giudiziale al pubblico incanto non è artificiosa.

49. La presunzione di un abuso non trova riscontro neppure sotto il profilo delle conseguenze giuridiche. Qualora sia accertata l'esistenza di una pratica abusiva in materia di IVA, le operazioni così realizzate devono essere ridefinite nell'ottica di ristabilire la situazione che sarebbe prevalsa in assenza delle operazioni che costituiscono pratica abusiva²⁴.

50. Nel caso di specie, tuttavia, non si prospettano per il destinatario alternative egli avrebbe evitato compiendo un abuso del diritto e su cui poi basarsi. Non essendo il soggetto passivo, non può corrispondere solo il prezzo netto e versare direttamente l'IVA. Non si può neppure prendere seriamente in considerazione l'ipotesi di muovergli il rimprovero di aver rilevato il bene immobile del debitore, anziché acquistare un bene analogo da un terzo che sarebbe presumibilmente stato in grado di versare l'imposta.

4. *Divieto di compiere operazioni commerciali derivante dalla normativa in materia di IVA?*

51. In definitiva, affermare la sussistenza di un abuso nella presente fattispecie equivarrebbe a imporre un divieto di compiere operazioni commerciali con determinati soggetti (non criminali), situazione ancora più inconsueta in materia di IVA rispetto all'applicazione di sanzioni per comportamento illecito o per il fatto di essere al corrente del comportamento illecito di altri²⁵. Anche un'impresa in difficoltà finanziarie esercita un'attività economica (legale) ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA, è pertanto debitrice di IVA e deve esporre tale IVA in una fattura (v. articolo 220 della direttiva IVA), indicandone separatamente l'importo (v. articolo 226, punto 10, della direttiva IVA).

52. Il fatto di negare al destinatario la detrazione della relativa imposta versata a monte per il solo motivo che sapeva che la controparte si trovava in difficoltà finanziarie e pertanto, con ogni probabilità non avrebbe estinto (o potuto estinguere) il debito IVA priverebbe tali soggetti passivi di una grossa fetta di mercato e pertanto costituirebbe un ostacolo all'accesso al mercato. Ciò contraddice l'idea alla base del principio di neutralità, che non distingue, come del resto l'intera normativa in materia di IVA, tra un'impresa che consegue ottimi risultati o una che consegue risultati meno brillanti, un'impresa già affermata o una in fase di avviamento, un'impresa con solide basi finanziarie o una sovraindebitata.

²³ Sentenza del 26 febbraio 2019, T Danmark e Y Denmark (C-116/16 e C-117/16, EU:C:2019:135, punto 98). e conclusioni dell'avvocato generale Pitruzzella nella causa W (Detrazione IVA legata a un contributo di socio) (C-98/21, EU:C:2022:160, paragrafo 67); la sentenza del 22 maggio 2008, Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301), punto 28, utilizza ancora il termine «unicamente».

²⁴ Sentenza del 22 novembre 2017, Cussens e a. (C-251/16, EU:C:2017:881, punto 46).

²⁵ Analogamente, tuttavia, nel senso di un divieto di vendere merci, v. ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, punti 36 e 37).

53. Inoltre, la giurisprudenza della Corte²⁶ in discussione nella specie è stata sviluppata in considerazione della particolare vulnerabilità alle frodi del diritto in materia di IVA. Nel caso in esame non è, tuttavia, in discussione la particolare vulnerabilità alle frodi, che secondo la giurisprudenza della Corte impone alle imprese coinvolte maggiori obblighi di dovuta diligenza. Si tratta piuttosto di attribuire il rischio di insolvenza (riguardo all'IVA) nelle operazioni con imprese che si trovano in situazioni di difficoltà finanziarie.

54. Tale rischio di insolvenza a carico dello Stato potrebbe essere ridotto in qualsiasi momento dal legislatore dell'Unione. Oltre dieci anni fa si registravano già le iniziative in tal senso di singoli Stati membri, al fine di passare a un sistema di tassazione diretta per le operazioni tra imprese (procedura di inversione contabile), cui tuttavia il legislatore dell'Unione non ha più dato seguito²⁷. Il legislatore dell'Unione ha preso tale decisione in modo consapevole, poiché vi sono buone ragioni per una riscossione indiretta frazionata delle imposte. Ancora nel 2008 la Commissione dichiarava quanto segue: «Un sistema di inversione contabile generale sarebbe chiaramente un concetto nuovo che potrebbe avere conseguenze sia positive che negative»²⁸. È evidente che non si era disposti ad accettare il rischio di tali conseguenze negative.

55. Se tuttavia il legislatore dell'Unione rinuncia a misure di tal genere per contrastare i rischi di insolvenza, non si possono contestare come abuso di diritto al soggetto passivo le operazioni effettuate con imprese in difficoltà per il solo motivo che egli avrebbe dovuto sapere (o addirittura sapeva) che il rischio di insolvenza esistente si sarebbe probabilmente realizzato.

56. Del resto il legislatore dell'Unione ha pur sempre offerto agli Stati membri l'opzione dell'inversione contabile. La Lituania avrebbe potuto avvalersi della possibilità di cui all'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA. In tal caso il gettito fiscale della transazione immobiliare non sarebbe andato perso e alla ricorrente sarebbe stata concessa senza difficoltà la detrazione dell'imposta versata a monte.

5. Conclusione

57. Non ritengo pertanto compatibile con la direttiva IVA estendere la giurisprudenza citata all'accusa di abuso del diritto nei casi in cui si compiono operazioni con imprese in difficoltà finanziarie.

E. Sull'esistenza di misure per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA

58. Se non si può quindi negare la detrazione dell'IVA versata a monte, in assenza di frode da parte del prestatore e di abuso da parte del destinatario, lo Stato membro (nella specie, la Lituania) potrebbe tutt'al più negarla fondandosi sull'articolo 273 della direttiva IVA.

²⁶ Così espressamente la sentenza del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 62).

²⁷ Le domande di autorizzazione presentate da Austria e Germania ai sensi dell'articolo 27 della sesta direttiva IVA, in vista dell'introduzione di un regime diverso dall'articolo 21 della sesta direttiva IVA, segnatamente dell'introduzione di un meccanismo generalizzato di inversione contabile dal debitore fiscale fino a quel momento considerato tale (= il prestatore) al destinatario della prestazione, sono state respinte dalla Commissione in data 19 luglio 2006.

Successivamente, nel 2007, il Consiglio chiedeva alla Commissione di verificare la possibilità di un'applicazione facoltativa del meccanismo generalizzato di inversione contabile, tuttavia la Commissione dichiarava di non essere ancora convinta; v. la comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle misure di modifica del sistema IVA per combattere la frode {SEC(2008) 249} del 22 febbraio 2008 – COM(2008) 109 definitivo, in particolare punto 5.1.

²⁸ Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle misure di modifica del sistema IVA per combattere la frode {SEC(2008) 249} del 22 febbraio 2008 – COM(2008) 109 definitivo, punto 4.3.

59. Tale disposizione consente di adottare misure per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le evasioni. Tuttavia non vi è evasione d'imposta. Lo stesso vale per le misure per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA. L'imposta dovuta dal prestatore deve essere riscossa da quest'ultimo, se, come nella specie, non si tratta di un caso di inversione contabile. Pertanto, neanche il diniego della detrazione al destinatario assicura l'esatta riscossione dell'IVA.

60. Inoltre, le misure fondate sull'articolo 273 non devono né eccedere quanto necessario a tal fine né compromettere la neutralità dell'IVA²⁹. Sarebbe peraltro questo il caso, qualora l'IVA rimanesse a carico del destinatario per il solo motivo che egli sapeva (o avrebbe dovuto sapere) delle difficoltà finanziarie della controparte. Infatti, egli non esercita alcuna influenza sull'eventualità che quest'ultima comunque non versi l'imposta dovuta o che l'amministrazione finanziaria riesca ad accertare e rendere esecutivo il debito.

F. Questione logica preliminare: sussistono le condizioni per la detrazione?

61. È quindi assodato che la direttiva IVA, in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, deve essere interpretata nel senso che essa osta a 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.

62. Ciò non significa tuttavia che nel caso di specie siano soddisfatte le condizioni per la detrazione ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA. Anche se il giudice del rinvio non ha posto espressamente tale questione, un'analisi più approfondita di tale punto potrebbe contribuire a fornire una risposta utile. La sussistenza dei requisiti per una detrazione dell'imposta a monte da parte della ricorrente costituisce infatti una condizione logica in relazione alla questione sollevata dal giudice del rinvio sul diniego della detrazione. Secondo me non risulta chiaramente se nella specie siano anzitutto soddisfatte le condizioni per una detrazione dell'imposta versata a monte da parte della ricorrente, come il giudice del rinvio evidentemente considera.

63. Il regime di detrazioni è inteso unicamente a sgravare il destinatario della prestazione dall'onere dell'IVA³⁰. Pertanto, in linea di principio la detrazione consente unicamente di detrarre gli importi effettivamente *pagati* a titolo dell'IVA sull'operazione corrispondente dal soggetto passivo al proprio fornitore (o all'erario, in caso di inversione contabile)³¹. Tuttavia, nella specie è solo avvenuta una compensazione con debiti esistenti della ricorrente (nei confronti del destinatario della prestazione). Si potrebbe già considerare tale compensazione sufficiente per far gravare l'onere dell'IVA, poiché in definitiva sono stati estinti crediti in misura corrispondente.

²⁹ V. solo sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punto 62 e la giurisprudenza ivi citata).

³⁰ Così già nelle mie conclusioni nella causa *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2017:927, paragrafi 44 e segg.); v. anche le conclusioni dell'avvocato generale Campos Sánchez-Bordona presentate nella causa *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2017:823, paragrafo. 64).

³¹ Per es. sentenza del 22 febbraio 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punto 24 e giurisprudenza ivi citata). V. anche sentenza del 29 aprile 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, punto 35, in fine). In effetti, la Corte utilizza in tale sentenza, nella versione tedesca, l'espressione «abgeführt» (versata). Tuttavia, poiché essa si riferisce al destinatario, che non versa l'IVA in questione all'erario, bensì al prestatore, è evidente che viene inteso quest'ultimo. Anche la versione francese utilizza l'espressione «avoir été acquittée», che potrebbe anche essere tradotta correttamente con «essere stata pagata». Nel punto 36, dove il verbo è correttamente tradotto, ciò risulta con particolare chiarezza.

64. In ogni caso, tale approccio è in contrasto con l'impianto sistematico della direttiva IVA e con la funzione dell'impresa prestatrice nell'ambito della normativa in materia di IVA, come sottolineato dalla Corte in una giurisprudenza costante. In base a quest'ultima, l'impresa prestatrice (nella specie: il cedente) agisce unicamente come «collettore d'imposta per conto dello Stato e nell'interesse dell'erario»³².

65. Se la ricorrente avesse pagato al venditore il prezzo indicato in fattura (EUR 4 519 008,26 più IVA pari a EUR 948 991,74), con tale importo il venditore avrebbe potuto estinguere debiti presso la ricorrente solo per EUR 4 519 008,26, se avesse adempiuto al proprio obbligo di collettore d'imposta per conto dello Stato. L'importo di EUR 948 991,74 avrebbe dovuto essere utilizzato dal cedente per saldare il debito di IVA così sorto.

66. La situazione sarebbe identica se la Lituania si fosse avvalsa dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA e avesse previsto un'inversione contabile a carico della ricorrente. Anche in questo caso sarebbe stato possibile estinguere debiti solo per l'importo netto (EUR 4 519 008,26), in quanto la ricorrente avrebbe dovuto utilizzare l'importo di EUR 948 991,74 per estinguere il proprio debito d'imposta.

67. Di conseguenza, nell'ambito dell'operazione in esame si sarebbero sempre solo estinti debiti del cedente nei confronti della ricorrente pari all'importo al netto di IVA. Potrebbe cambiare qualcosa qualora il corrispettivo pattuito venisse direttamente impiegato per saldare i debiti del cedente nei confronti del destinatario?

68. Penso di no. Il tipo di riscossione dell'imposta – tassazione indiretta, dove il cedente è il debitore d'imposta, o tassazione diretta con inversione contabile a carico del destinatario – è solo una questione di tecnica impositiva. Ciò non toglie che rimane disponibile sempre solo l'importo netto per estinguere i debiti del cedente nei confronti del destinatario. In entrambi i casi l'IVA dovuta è destinata a priori, come sottolinea a ragione la Lituania, al pagamento a favore dello Stato. In un sistema di tassazione indiretta come quello di cui alla presente fattispecie, in definitiva l'IVA viene pagata solo a titolo fiduciario al cedente, in veste di collettore d'imposta per conto dello Stato.

69. Prendendo le mosse da tale criterio fiduciario, per la ricorrente si prospetta la detrazione dell'imposta assolta a monte solo se essa ha versato al cedente, *oltre* all'importo (netto) previsto per estinguere i debiti, l'IVA dovuta. Solo in questo caso l'onere dell'IVA grava sul destinatario. Tuttavia sussiste una detrazione dell'imposta assolta a monte anche quando il destinatario ha considerato o avrebbe dovuto considerare che il cedente non avrebbe utilizzato tale importo per estinguere il debito di IVA, ma per estinguere altri debiti. Infatti, anche in tale caso, non può essere negata al destinatario la detrazione dell'imposta versata a monte, né per abuso né per conoscenza di una frode o simili.

³² Sentenze del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 21), e del 20 ottobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punto 25).

V. Conclusione

70. Propongo pertanto alla Corte di rispondere come segue alla questione pregiudiziale sottoposta dal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania):

- 1) L'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE, in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che esso osta a 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 del 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.
- 2) Spetta tuttavia al giudice del rinvio decidere se, nella specie, sul soggetto passivo (destinatario) gravi effettivamente l'IVA che il cedente ha incassato da lui. Tale ipotesi è esclusa se il destinatario non ha mai messo a disposizione del cedente, debitore d'imposta, le risorse per estinguere il debito di IVA.