

## **Corte di Giustizia UE, sez. IV, sentenza 15 settembre 2022, C-227/21**

### *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 L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'UAB «HA.EN.» e il 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»), in merito al diniego del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) a causa di un asserito abuso di diritto da parte della HA.EN.

### **Il quadro giuridico**

#### *Diritto dell'UE*

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

«(7) Il sistema comune dell'IVA dovrebbe, anche se le aliquote e le esenzioni non sono pienamente armonizzate, condurre a una neutralità concorrenziale, nel senso che nel territorio di ciascuno Stato membro beni e servizi simili sopportano lo stesso onere fiscale, indipendentemente dalla lunghezza del circuito di produzione e distribuzione.

[...]

(42) Gli Stati membri dovrebbero, in casi specifici, poter designare il destinatario delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi come debitore dell'imposta. Ciò consentirebbe loro di semplificare le norme e combattere la frode fiscale e l'evasione fiscale in determinati settori o in relazione a determinati tipi di operazioni. »

4 L'articolo 168 di tale direttiva così dispone:

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

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per le prestazioni di servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

[...] »

5 L'articolo 193 di tale direttiva così dispone:

«L'IVA è dovuta da un soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, tranne nel caso in cui l'imposta sia dovuta da un'altra persona a norma degli articoli da 194 a 199 e dell'articolo 202».

6 L'articolo 199, paragrafo 1, di tale direttiva così dispone:

«Gli Stati membri possono prevedere che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo al quale sono spedite le seguenti operazioni:

[...]

g) le cessioni di beni immobili venduti dal debitore di un credito esecutivo nell'ambito di una procedura di vendita forzata. »

7 Ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA:

«Gli Stati membri possono stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari per garantire l'esatta riscossione dell'IVA e per prevenire le evasioni, fatto salvo il rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi e a condizione che tali obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio delle frontiere.

[...] »

### *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 versione risultante dalla legge n. IX-751, del 5 marzo 2002, così dispone:

«La persona identificata ai fini dell'IVA ha il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte o all'importazione per i beni o i servizi acquistati o importati, se tali beni o servizi sono destinati ad essere utilizzati ai fini delle sue seguenti attività: (...) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi soggette ad IVA;

[...] »

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

«Se l'asta è dichiarata infruttuosa per mancanza di offerenti (...), il bene è trasferito al creditore che persegue l'importo di partenza del prezzo».

### **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

10 Con contratto del 21 settembre 2007, la UAB «Medicinos Bankas» (in prosieguito: la «banca») ha concesso un prestito alla UAB «Sostinės būstai» (in prosieguito: il «venditore») per un'attività di sviluppo immobiliare. Al fine di garantire la corretta esecuzione di tale contratto, il venditore ha costituito presso la banca un'ipoteca convenzionale su un terreno sul quale era presente un edificio incompiuto, situato nella città di Vilnius (Lituania).

11 Con un contratto di cessione di un credito concluso il 27 novembre 2015, HA.EN. ha rilevato, a titolo oneroso, dalla banca che ha concesso il finanziamento, tutti i crediti per somme derivanti dal contratto di credito concluso tra quest'ultimo e il venditore, nonché tutti i diritti creati per garantire l'adempimento delle obbligazioni, compresa l'ipoteca convenzionale. Al momento della conclusione del presente contratto, HA.EN. a, in particolare, ha confermato di essere venuta a conoscenza della situazione economica e finanziaria e dello status giuridico del venditore e ha confermato che quest'ultimo era insolvente e che era pendente un procedimento di risanamento giudiziario che lo riguardava dinanzi al Vilniaus apygardos teismas (Tribunale regionale di Vilnius, Lituania). Con contratto concluso il 18 dicembre 2015, la banca ha ceduto a HA.EN. l'ipoteca sul bene immobile del venditore.

12 La vendita all'asta di una parte del bene immobile del venditore (in prosieguito: il «bene immobile controverso») è stata pubblicata con atto di un ufficiale giudiziario del 23 maggio 2016, ma nessun acquirente ha manifestato alcun interesse ad acquistarlo. Poiché l'asta non ha avuto successo, è stato proposto ad HA.EN., nell'ambito della procedura d'asta, di riprendere in carico il bene immobile in questione per l'importo di partenza del prezzo, il che avrebbe estinto parte dei crediti da essa detenuti. HA.IT. ha esercitato tale diritto e ha rilevato il bene immobile in questione.

13 A tal fine, il 21 luglio 2016 un ufficiale giudiziario ha redatto un documento che attesta il trasferimento della proprietà del bene immobile di cui trattasi alla HA.EN.

14 Il 5 agosto 2016 il venditore ha emesso una fattura attestante che la proprietà del bene immobile controverso era stata trasferita alla HA.EN. con tale atto per l'importo totale di EUR 5 468 000, vale a dire un importo di EUR 4 519 008,26 più IVA di EUR 948 991,74. HA.IT. ha iscritto tale fattura nella sua contabilità e ha detratto l'IVA a monte indicata su tale fattura nella sua dichiarazione IVA per il mese di novembre 2016. Il venditore ha altresì iscritto tale fattura nei suoi conti e ha dichiarato l'IVA a valle che figurava su di essi, come IVA dovuta, nella sua dichiarazione dell'agosto 2016, ma non l'ha mai versata all'Erario.

15 Il 1° ottobre 2016 il venditore è stato dichiarato fallito.

16 Il 20 dicembre 2016, HA.EN. ha chiesto all'amministrazione tributaria di rimborsargli l'eccedenza di IVA risultante dalla detrazione dell'IVA assolta a monte, vale a dire EUR 948 991,74. Dopo aver effettuato un controllo fiscale presso HA.EN., l'amministrazione fiscale ha ritenuto che, concludendo l'acquisto del bene immobile in questione quando sapeva o avrebbe dovuto sapere che il venditore non avrebbe pagato l'IVA generata da tale operazione al Tesoro, 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 l'HA.EN. il diritto a detrazione di tale IVA assolta a monte, gli addebitava la somma di EUR 38 148,46 a titolo di interessi di mora e gli infliggeva un'ammenda di EUR 284 694.

17 HA.IT. ha impugnato tale decisione dinanzi al Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (comitato per le controversie tributarie presso il governo della Repubblica di Lituania), il quale, con decisione del 22 gennaio 2018, ha annullato la decisione dell'amministrazione tributaria per quanto riguarda gli interessi di mora e l'ammenda, ma ritenendo che HA.EN. aveva commesso un abuso di diritto, lo ha confermato in quanto ha rifiutato a HA.EN. il diritto alla detrazione dell'IVA.

18 HA.IT ha proposto ricorso avverso tale decisione del comitato per le controversie tributarie presso il governo della Repubblica di Lituania dinanzi al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania) che, 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, HA.EN. ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio, il Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Corte suprema amministrativa della Lituania), che, con ordinanza del 13 maggio 2020, lo ha parzialmente confermato, ha annullato la sentenza del Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius) e ha rinviato la causa dinanzi a tale giudice, affermando, in particolare, che doveva verificare le condizioni e le caratteristiche dell'esistenza di un abuso di diritto nel caso di specie.

20 Dopo un nuovo esame della controversia tributaria, il Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius), con sentenza del 3 settembre 2020, ha nuovamente dichiarato che HA.EN. aveva abusato dei suoi diritti e aveva quindi ritenuto che l'amministrazione tributaria fosse legittimata a negargli il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte. HA.IT. ha quindi proposto un nuovo ricorso dinanzi al giudice del rinvio.

21 Il giudice del rinvio osserva che, poiché la fattura relativa all'operazione di vendita forzata indicava l'importo netto di EUR 4 519 008,26 e un importo di IVA pari a EUR 948 991,74, HA.EN. in realtà portava l'IVA. Su tale base, il giudice del rinvio ritiene che nulla a priori consentisse alle autorità fiscali di ritenere che le condizioni sostanziali e formali previste dalla direttiva IVA per l'esercizio finanziario fossero da HA.EN. del suo diritto a detrazione non sono stati adempiuti.

22 Tuttavia, il giudice del rinvio si chiede se, al fine di negargli il diritto a detrazione dell'IVA relativa all'acquisto del bene immobile di cui trattasi, l'amministrazione tributaria fosse legittimata a basarsi sul fatto che l'HA.EN. sapeva o avrebbe dovuto sapere che il venditore, a causa delle sue difficoltà finanziarie e della sua potenziale insolvenza, non avrebbe pagato, o non avrebbe potuto, pagare l'IVA al Tesoro.

23 In tale contesto, il Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale: «Se la [direttiva IVA], letta alla luce del principio di neutralità fiscale, debba essere interpretata nel senso che osta (non) ad una pratica delle autorità nazionali di negare al soggetto passivo il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte qualora, all'atto dell'acquisto di un bene immobile, tale soggetto passivo sapesse (doveva sapere) che il fornitore, a causa della sua insolvenza, non sarebbe (non potrebbe pagare) l'IVA al Tesoro? »

### **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 osta a una prassi nazionale consistente, nell'ambito della vendita di beni immobili tra soggetti passivi, nel negare all'acquirente il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte per il solo motivo che egli sapeva o avrebbe dovuto avere sapere che il venditore si trovava in difficoltà finanziarie, o addirittura in una situazione di insolvenza, e che tale circostanza poteva avere la conseguenza che quest'ultimo non avrebbe o non avrebbe potuto pagare l'IVA al Tesoro.

25 In via preliminare, occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta per i beni acquistati e i servizi da essi ricevuti a monte costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione. Il sistema delle detrazioni, cui è soggetto l'articolo 168 della direttiva IVA, mira a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce quindi la neutralità per quanto riguarda l'onere fiscale di tutte le attività economiche, indipendentemente dagli obiettivi o dai risultati di tali attività, a condizione che tali attività siano, in linea di principio, esse stesse 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 la Corte ha ripetutamente dichiarato, il diritto a detrazione previsto agli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e non può, in linea di principio, essere limitato (sentenza del 16 ottobre 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

26 A tale riguardo, la Corte ha già dichiarato che la questione se il fornitore dei beni abbia o meno versato l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita all'Erario non incide sul diritto del soggetto passivo a detrazione dell'IVA assolta a monte (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 pagamento anticipato di tale IVA da parte del fornitore di beni avrebbe la conseguenza di assoggettare il soggetto passivo ad un onere economico che non incombe su di lui e che il sistema delle detrazioni ha proprio lo scopo di 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 la frode, l'elusione fiscale e gli eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA e la Corte ha costantemente dichiarato che i singoli non possono invocare in modo fraudolento o abusivo le norme del diritto dell'Unione. Pertanto, spetta alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione qualora sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto è invocato in modo fraudolento o abusivo (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 costituisce un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale di tale diritto, spetta all'amministrazione tributaria stabilire in modo giuridicamente sufficiente 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 come base per il diritto a detrazione era coinvolta in una frode. Spetta poi ai giudici nazionali verificare che le autorità tributarie interessate abbiano dimostrato l'esistenza di siffatti 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 stabilire se, in caso di vendita di un bene immobile da parte di una società in difficoltà finanziarie, l'amministrazione tributaria nazionale possa validamente negare all'acquirente di tale bene il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte per il motivo che, in ragione della sua conoscenza di tale difficoltà finanziaria e delle sue eventuali conseguenze per il pagamento dell'IVA all'Erario, tale acquirente sapeva o avrebbe dovuto sapere che stava partecipando a un'operazione relativa a una frode in materia di IVA o che stava commettendo un abuso di diritto.

30 In primo luogo, per quanto riguarda l'eventuale partecipazione dell'acquirente del bene immobile

ad un'operazione di frode in materia di IVA, occorre rilevare che gli interessi finanziari dell'Unione comprendono, in particolare, il gettito dell'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», quale definita all'articolo 1 della convenzione istituita sul fondamento dell'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 C 316, pag. 48) riguarda, in particolare, «qualsiasi atto od omissione intenzionale relativo (...) l'uso o la presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti che abbiano l'effetto di ridurre illegittimamente le risorse del bilancio generale delle Comunità europee o dei bilanci gestiti dalle Comunità europee o per loro conto». Pertanto, e come risulta dal punto precedente, tale nozione comprende qualsiasi atto od omissione intenzionale che incida sui proventi derivanti dall'applicazione di un'aliquota uniforme alla base imponibile IVA armonizzata determinata conformemente alle norme 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 ai suoi obblighi di dichiarazione IVA, il semplice mancato pagamento dell'IVA debitamente dichiarata non può, indipendentemente dal fatto che una siffatta omissione sia intenzionale o meno, costituire una frode all'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 di un credito esecutivo che si trovi in difficoltà finanziarie e venda, nell'ambito di una procedura di vendita forzata organizzata dalla legge, uno dei suoi beni al fine di estinguere i suoi debiti, e quindi dichiarare l'IVA dovuta a tale riguardo, ma non possa successivamente, a causa di tali difficoltà, il pagamento, totale o parziale, di tale IVA è, per il solo fatto, colpevole di frode in materia di IVA. Di conseguenza, essa non può, a fortiori, in tali circostanze, essere censurata nei confronti dell'acquirente di tali beni che sapeva o avrebbe dovuto sapere che, acquistando tali beni, partecipava ad un'operazione di frode in materia di IVA.

34 In secondo luogo, per quanto riguarda l'esistenza di un eventuale abuso di diritto da parte dell'acquirente del bene immobile di cui trattasi, occorre ricordare che il diritto dell'Unione in materia di IVA osta al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte qualora le operazioni su cui si fonda tale diritto costituiscano una pratica abusiva (sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax e a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punto 85). Tale diritto non può estendersi alle pratiche abusive degli operatori economici, vale a dire alle operazioni effettuate non nell'ambito di normali transazioni commerciali, ma unicamente al fine di abusare dei vantaggi previsti da tale legge (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, la constatazione dell'esistenza di una pratica abusiva richiede che siano soddisfatte due condizioni. Infatti, da un lato, le operazioni di cui trattasi, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva IVA e dalla normativa nazionale di trasposizione, devono comportare l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da tali disposizioni. In secondo luogo, da un insieme di elementi oggettivi deve risultare che la finalità 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, nonché 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 in materia di prova del diritto nazionale, se sussistano gli elementi costitutivi di una pratica abusiva. Tuttavia, la Corte, pronunciandosi sulla domanda di pronuncia pregiudiziale, può, se del caso, fornire chiarimenti intesi a orientare 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 In primo luogo, si deve constatare che, anche supponendo che la detrazione, richiesta

dall'acquirente di un bene immobile, dell'IVA assolta a monte al momento della presa in consegna di tale bene potesse essere qualificata come vantaggio fiscale, tale vantaggio non può essere considerato contrario agli obiettivi perseguiti dalla direttiva IVA. Come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi da 40 a 44 delle sue conclusioni, è quanto rivela l'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA, che consente agli Stati membri di ricorrere al meccanismo dell'inversione contabile e di differire l'onere dell'IVA a carico del soggetto passivo che riceve l'operazione soggetta a tale imposta, in caso di consegna di beni immobili venduti dal debitore di un credito esecutivo nell'ambito di una procedura di vendita forzata. Sebbene la Repubblica di Lituania abbia scelto di non ricorrere a tale meccanismo, l'esistenza stessa dell'opzione prevista da tale disposizione dimostra che il legislatore dell'Unione non ha ritenuto la detrazione dell'IVA pagata dall'acquirente di beni immobili nell'ambito di un procedimento di vendita forzata contraria agli obiettivi della direttiva IVA.

37 È vero che, 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 che sia stato stabilito sappia o avrebbe dovuto sapere che tale debitore di tale imposta, pur esercitando il proprio diritto alla detrazione a monte, è considerato debitore in solido dell'IVA non pagata e delle sue maggiorazioni.

38 Tuttavia, per le ragioni esposte dall'avvocato generale ai paragrafi 46 e 47 delle sue conclusioni, si deve constatare che la situazione di un soggetto passivo che acquista beni immobili a seguito di una procedura di vendita forzata organizzata 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 a tale sentenza. Essa non può essere dedotta unicamente dalle difficoltà finanziarie incontrate da un debitore i cui beni sono venduti mediante esecuzione forzata la sua illegittima intenzione di non pagare l'IVA. Non si può quindi ritenere, solo su tale base, che, effettuando una transazione commerciale con lui, l'acquirente di tale bene commetta un abuso di diritto.

39 Secondo la seconda condizione che costituisce l'abuso di diritto, da un insieme di elementi oggettivi deve risultare che l'obiettivo essenziale dell'operazione di cui trattasi si limita all'ottenimento di un vantaggio fiscale. A tal riguardo, occorre anzitutto rilevare che dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che, nel procedimento principale, l'HA.EN. era il creditore del venditore e aveva un'ipoteca sul bene immobile in questione, che è stato venduto con la forza. In tali circostanze, si deve ritenere che l'acquisizione da parte di un creditore, a seguito di aste non andate a buon fine, di beni immobili sui quali disponeva di una siffatta garanzia possa essere essenzialmente motivata, non dall'ottenimento di un vantaggio fiscale, bensì dalla sua volontà di recuperare in tutto o in parte il suo credito da un debitore in amministrazione controllata, con mezzi legali a sua disposizione, come una procedura di vendita forzata.

40 Tenuto conto del fatto che essa si svolge nell'ambito di una procedura organizzata dalla legge, che è certamente destinata ad applicarsi in un contesto eccezionale, quello dell'insolvenza di un operatore economico, ma comunque inerente alla vita economica, e tenuto conto dell'obiettivo legittimo a priori da essa perseguito, una siffatta operazione non può essere assimilata a una costruzione puramente artificiosa, privi di realtà economica ed effettuati al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, che il principio del divieto delle pratiche abusive porta 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, nonché del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

41 A tal riguardo, la conoscenza da parte dell'acquirente delle difficoltà finanziarie del venditore, della sua potenziale insolvenza o, come nel caso di specie, dell'apertura di una procedura di amministrazione controllata, nonché dell'eventuale impatto di tali circostanze sul pagamento all'Erario dell'IVA relativa all'operazione, sembra costituire una circostanza inerente alla procedura di vendita forzata e non può di per sé essere sufficiente a dimostrare il carattere abusivo dell'operazione in causa e, quindi, per giustificare il rifiuto del diritto a detrazione.

42 Alla luce delle suesposte considerazioni, l'amministrazione tributaria di uno Stato membro non può, dal punto di vista del diritto dell'Unione, validamente ritenere che, nell'ambito della vendita di

beni immobili tra soggetti passivi a seguito di una procedura di vendita forzata organizzata dalla legge, il semplice fatto che l'acquirente sapesse o avrebbe dovuto sapere che il venditore si trovava in difficoltà finanziarie e che ciò avrebbe potuto comportare quest'ultimo non versa l'IVA all'Erario, implica che tale acquirente abbia commesso un abuso di diritto e, pertanto, gli nega il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte.

43 Una siffatta prassi nazionale sarebbe altresì contraria al principio di neutralità fiscale, in quanto implica che gli acquirenti di beni immobili non hanno il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte nell'ambito di una procedura di vendita forzata, il che equivale a far loro sopportare l'onere di tale imposta, che il principio di neutralità fiscale mira proprio a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta 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 Tale prassi equivale a far sopportare a tali acquirenti il rischio che l'insolvenza del venditore comporta per l'effettivo pagamento dell'IVA all'Erario, rischio che spetta tuttavia, in linea di principio, al Tesoro assumersi.

45 Una siffatta conclusione è tanto più necessaria in quanto la Repubblica di Lituania ha scelto di non avvalersi della facoltà prevista dall'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA per istituire, in tali precise circostanze, un meccanismo di inversione contabile il cui scopo è proprio quello di attenuare il 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, tale prassi, nella misura in cui equivale a privare del diritto a detrazione del diritto a detrazione anche i soggetti passivi che hanno acquistato beni immobili nell'ambito di un procedimento di vendita forzata, potrebbe contribuire a restringere la cerchia dei potenziali acquirenti. Pertanto, essa è contraria all'obiettivo perseguito da tali tipi di procedimenti, vale a dire la realizzazione ottimale dei beni del debitore al fine di soddisfare al meglio i suoi creditori. Essa tende inoltre a isolare gli operatori economici che si trovano ad affrontare difficoltà finanziarie e a ostacolare la loro capacità di effettuare operazioni, in modo non conforme al principio di neutralità fiscale, il che preclude distinzioni tra soggetti passivi in funzione 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 osta a una prassi nazionale consistente, nell'ambito della vendita di beni immobili tra soggetti passivi, negare all'acquirente il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte per il solo motivo che l'acquirente sapeva o avrebbe dovuto sapere che il venditore si trovava in difficoltà finanziarie, o addirittura in una situazione di insolvenza, e che tale circostanza poteva avere la conseguenza che quest'ultimo non avrebbe o non avrebbe potuto versare l'IVA all'Erario.

## Costi

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 per presentare osservazioni alla Corte, diverse da quelle di tali parti, non possono dar luogo a rifusione.

## *P.Q.M.*

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 beni immobili tra soggetti passivi, nel negare**

**all'acquirente il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte per il solo fatto che l'acquirente sapeva o avrebbe dovuto sapere che il venditore si trovava in difficoltà finanziarie o addirittura in una situazione di insolvenza, e che tale circostanza potrebbe avere la conseguenza che quest'ultimo non avrebbe o non potrebbe versare l'IVA all'Erario.**