

Causa C-227/21**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

9 aprile 2021

Giudice del rinvio:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lituania)

Data della decisione di rinvio:

31 marzo 2021

Ricorrente:

«HA.EN.» UAB

Convenuto:

Valstybinė mokesčių inspekcija

Oggetto del procedimento principale

Controversia tributaria relativa al rifiuto di riconoscere alla ricorrente il diritto alla detrazione dell'IVA a monte in una situazione nella quale la ricorrente, al momento dell'acquisto di un bene immobile, sapeva o avrebbe dovuto sapere che il cedente, a causa della propria insolvenza, non avrebbe versato al bilancio dello Stato l'IVA a valle.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e del principio di neutralità fiscale.

Articolo 267, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Questione pregiudiziale

Se la 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, 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.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

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 prosieguo: la «direttiva IVA»).

Disposizioni nazionali fatte valere

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):

«Il soggetto passivo dell'IVA ha il diritto a 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[...].»

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):

«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».

Breve illustrazione dei fatti e del procedimento

- 1 Con contratto di credito del 21 settembre 2007, la «Medicinos bankas» UAB (in prosieguo: la «banca») concedeva un finanziamento alla «Sostinės būstai» UAB (in prosieguo: il «mutuatario») per l'esercizio di attività edilizia e, al fine di garantire l'esatto adempimento del contratto, il mutuatario concedeva un'ipoteca volontaria su una particella di terreno situata nella città di Vilnius con l'edificio in costruzione ivi insistente.

- 2 Con contratto di cessione del credito del 27 novembre 2015, la ricorrente acquistava dalla banca, a titolo oneroso, tutti i crediti finanziari derivanti dal contratto di credito stipulato da quest'ultima con il mutuatario, nonché tutti i diritti costituiti a garanzia dell'adempimento delle obbligazioni, compresa la suddetta ipoteca volontaria. 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.
- 3 Con ordinanza di ufficiale giudiziario del 23 maggio 2016, veniva indetta la vendita all'asta di una parte del bene immobile del mutuatario, ma nessun acquirente mostrava interesse per tale bene immobile.
- 4 A seguito del fallimento della vendita all'asta, l'offerta di acquistare tale bene del mutuatario (in prosieguo: il «bene immobile») è stata rivolta alla ricorrente, con conseguente soddisfo di una parte dei crediti di quest'ultima. La ricorrente esercitava tale diritto e acquistava il bene.
- 5 A tal fine, il 21 luglio 2016 è stato 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 5 468 000 EUR.
- 6 Il 5 agosto 2016, il mutuatario emetteva una fattura con esposizione di IVA, dichiarando che il bene immobile veniva ceduto per EUR 4 519 008,26 e IVA pari a EUR 948 991,74. La ricorrente registrava la fattura con esposizione di IVA nella propria contabilità e dichiarava l'IVA nella dichiarazione IVA relativa al mese di novembre 2016.
- 7 Il mutuatario registrava la fattura con esposizione di IVA nella propria contabilità, 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 mutuatario acquisiva lo status di società oggetto di procedura di insolvenza.
- 8 Il 20 dicembre 2016, la ricorrente presentava istanza al Valstybinė mokesčių inspekcija (Ispettorato nazionale delle imposte; in prosieguo: l'«Ispettorato» o l'«autorità tributaria») ai fini del rimborso dell'eccedenza IVA che risultava dall'IVA a monte detraibile che era stata dichiarata. In seguito a un'ispezione fiscale nei confronti della ricorrente, l'Ispettorato constatava che quest'ultima, avendo effettuato operazioni volte all'acquisto del bene immobile e poiché 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 il diritto alla detrazione dell'IVA. 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 pari a EUR 38 148,46, e le è stata inflitta una sanzione di EUR 284 694.

- 9 La ricorrente presentava reclamo contro tale decisione dell’Ispettorato dinanzi alla Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Commissione per le controversie tributarie del governo della Repubblica di Lituania; in prosieguo: «la Commissione per le controversie tributarie») che, con decisione del 22 gennaio 2018, annullava le parti della decisione dell’Ispettorato relative agli interessi di mora addebitati e alla sanzione inflitta, ma, dopo aver dichiarato che la ricorrente aveva commesso un abuso di diritto, confermava la decisione dell’autorità tributaria di non riconoscere il diritto di tale soggetto passivo a detrarre l’IVA.
- 10 La ricorrente ha proposto ricorso avverso quest’ultima parte della decisione della commissione per il contenzioso tributario dinanzi al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius), che l’ha respinto in quanto infondato con sentenza del 14 novembre 2018.
- 11 Accogliendo parzialmente l’appello della ricorrente, il Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte suprema amministrativa della Lituania), con ordinanza del 13 maggio 2020, ha annullato detta sentenza del giudice di primo grado e ha rinviato la causa dinanzi a quest’ultimo ai fini di un nuovo esame, precisando, in particolare, che era necessario che tale giudice valutasse le condizioni e gli indizi della presenza di un abuso di diritto nel caso di specie.
- 12 Il Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, dopo aver riesaminato la controversia tributaria, ha dichiarato, con sentenza del 3 settembre 2020, che la ricorrente aveva commesso un abuso di diritto, cosicché l’Ispettorato poteva legittimamente negare il riconoscimento del suo diritto alla detrazione dell’IVA assolta a monte. La ricorrente ha nuovamente presentato ricorso alla Corte suprema amministrativa della Lituania.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

Osservazioni preliminari

- 13 Nel caso di specie, l’autorità tributaria ha, anzitutto, negato il diritto della ricorrente alla detrazione dopo aver deciso che essa, al momento dell’acquisto del bene immobile e della richiesta di detrazione dell’IVA pagata a monte, aveva commesso un abuso di diritto giacché sapeva o avrebbe dovuto sapere che il mutuatario non avrebbe versato al bilancio dello Stato l’IVA a valle, vale a dire che sapeva o avrebbe dovuto sapere di essere complice del mancato pagamento delle imposte, ma realizzava ciononostante una siffatta operazione.
- 14 Per tali ragioni, l’autorità tributaria ha altresì qualificato la ricorrente come «in mala fede» ritenendo che essa avesse partecipato ad un’operazione di elusione fiscale o di frode fiscale.
- 15 Le circostanze del caso di specie giustificano la conclusione secondo cui la ricorrente sapeva o avrebbe dovuto sapere che, dopo l’acquisto del bene

immobile, il mutuatario non sarebbe stato in grado di adempiere l'obbligo di versare l'IVA al bilancio dello Stato, in quanto:

- 1) stipulando i suddetti contratti con la banca, la ricorrente era venuta a conoscenza della situazione finanziaria del mutuatario ed era stata informata della procedura di risanamento aziendale avviata nonché delle precedenti intenzioni della banca di avviare una procedura di insolvenza in considerazione dell'insolvenza del mutuatario;
 - 2) al momento del pagamento del bene immobile, il corrispettivo per tale bene era consistito in una compensazione di un credito e il mutuatario non aveva effettivamente ricevuto alcun controvalore in denaro;
 - 3) al momento dell'acquisto del bene immobile, uno degli azionisti della ricorrente era un autonomo creditore del mutuatario e presidente dell'assemblea dei creditori del mutuatario soggetto a risanamento aziendale, ed era certamente a conoscenza del fatto che il mutuatario non aveva altri beni e che, una volta che la ricorrente avesse acquistato il suo unico bene, non sarebbe stato più possibile versare l'IVA al bilancio dello Stato o soddisfare i crediti di altri creditori.
- 16 Occorre altresì precisare che il mutuatario ha proceduto alla cessione del bene immobile sapendo che non avrebbe versato l'IVA al bilancio dello Stato a causa della propria insolvenza.
- Sul diritto a detrazione dell'IVA a monte se il cessionario non versa l'IVA a valle al bilancio dello Stato*
- 17 Secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto spettante ai soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta per i beni da essi acquistati o per i servizi da essi ricevuti a monte è considerato un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA attuato dalla normativa dell'Unione (v. sentenza dell'11 dicembre 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punto 30 e giurisprudenza ivi citata). La Corte ha ripetutamente dichiarato che tale diritto costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere assoggettato a limitazioni (v. sentenze del 15 settembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punto 37, e del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).
- 18 Il sistema comune dell'IVA garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di queste ultime, purché tali attività siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA [v. sentenze del 3 luglio 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punto 22 e la giurisprudenza ivi citata, nonché del 18 marzo 2021, A. (Esercizio del diritto a detrazione), C-895/19, EU:C:2021:216, punto 33 e giurisprudenza ivi citata].

Pertanto, se dalla valutazione di un'operazione emerge che le cessioni di beni in questione sono effettivamente avvenute e che detti beni sono stati utilizzati a valle dal soggetto che chiede la detrazione ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta, il beneficio del diritto a detrazione non può, in linea di principio, essergli negato (sentenza del 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punto 33).

- 19 Secondo il giudice del rinvio, alla luce degli argomenti delle parti nel procedimento e dei dati obiettivi disponibili nel caso di specie, nella presente causa sono soddisfatte le suddette condizioni del diritto alla detrazione dell'IVA.
- 20 Tuttavia, la lotta contro frodi, evasione fiscale ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA e la Corte ha più volte dichiarato che i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione. Pertanto, spetta alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo (v. sentenza del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).
- 21 È stato affermato che il diritto della ricorrente alla detrazione dell'IVA è stato negato, in sostanza, a seguito di un accertamento di abuso di diritto e di mala fede da parte della ricorrente.
- 22 Per quanto riguarda l'abuso di diritto, la Corte di giustizia ha spiegato che l'accertamento di una pratica abusiva, in materia di IVA richiede la sussistenza di due condizioni, vale a dire, da un lato, che le operazioni di cui trattasi, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva IVA, abbiano come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da dette disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale delle operazioni di cui trattasi si limita all'ottenimento di tale vantaggio fiscale (v. sentenza del 10 luglio 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punto 35 e giurisprudenza ivi citata). Il principio di divieto di pratiche abusive comporta il divieto delle costruzioni meramente artificiali, prive di effettività economica, realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale (v., in tal senso, sentenza del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punti 35 e 36 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 23 Nella presente causa, da un lato, è dubbio se, poiché l'IVA di cui è stata chiesta la detrazione non è stata versata al bilancio dello Stato a causa dell'insolvenza del cedente, sebbene il soggetto passivo lo sapesse o avrebbe dovuto saperlo, la finalità dell'esercizio del diritto di detrarre l'IVA a monte sia incompatibile con gli obiettivi delle disposizioni della direttiva IVA che prevedono tale diritto.
- 24 A tal riguardo, la Corte ha ripetutamente dichiarato che il fatto che l'IVA dovuta su operazioni anteriori concernenti i beni interessati sia stata versata o meno al

bilancio dello Stato *non incide sul diritto a detrarre l'IVA* (ordinanza del 3 settembre 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punto 62; nonché sentenze del 12 gennaio 2006, Optigen e a., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, punto 54; del 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punto 28; nonché del 9 novembre 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punto 44]. Ciò è stato altresì confermato dalla Corte di giustizia nell'interpretazione dei termini «dovuta o assolta» utilizzati all'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenze del 29 marzo 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punto 25, e del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, punto 45).

- 25 Inoltre, dalla valutazione della Corte di giustizia di cui alla sentenza del 29 marzo 2012, Véleclair (C-414/10, EU:C:2012:183), si può dedurre che le azioni di un soggetto passivo che hanno avuto come esito il mancato pagamento dell'IVA all'importazione non pregiudicano il diritto di quest'ultimo a detrarre tale IVA all'importazione in una data successiva, sebbene alla fine essa non sia stata versata al bilancio dello Stato a causa di una procedura di insolvenza nei confronti del soggetto passivo medesimo. In altri termini, si può ritenere che tale pronuncia pregiudiziale abbia riconosciuto, in sostanza, il diritto alla detrazione dell'IVA all'importazione anche quando essa è stata richiesta per esercitare tale diritto sapendo che tale IVA non sarà versata.
- 26 Dall'altro lato, nella presente causa, la ricorrente, nonostante sapesse o avrebbe dovuto sapere che il mutuatario non sarebbe stato in grado di versare l'IVA a valle al bilancio dello Stato, ha scelto una modalità di soddisfazione del credito che ha consentito l'insorgenza del suo diritto alla detrazione dell'IVA a monte, cioè che ha comportato un corrispondente vantaggio fiscale. Tuttavia, occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, i soggetti passivi sono generalmente liberi di scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengano più idonee per le loro attività economiche nonché al fine di limitare i loro oneri fiscali (v. sentenza del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punto 42) e non sono tenuti a scegliere l'operazione che implica un maggiore pagamento di IVA (v. sentenza del 22 dicembre 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punto 27).
- 27 In terzo luogo, si deve ritenere che nel caso di specie *il solo fatto* che la ricorrente, nel realizzare una parte del suo credito, abbia acquisito dal debitore la proprietà di un bene immobile di elevato valore secondo la procedura stabilita dalla legge non consente di concludere che lo scopo unico o principale di tale operazione fosse quello di ottenere un vantaggio fiscale.
- 28 Per quanto riguarda la mala fede della ricorrente come condizione necessaria per negare il suo diritto alla detrazione dell'IVA, occorre ricordare che il diritto di un soggetto passivo alla detrazione dell'IVA deve essere negato, in particolare, quando quest'ultimo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA (v., ad esempio, sentenze del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11,

EU:C:2012:373, punto 46, nonché del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punto 35).

- 29 È tuttavia discutibile se possa riscontrarsi l'evasione dell'IVA (o l'evasione fiscale) cui fa riferimento la giurisprudenza della Corte di giustizia quando: 1) vengono ceduti beni immobili in circostanze in cui un ufficiale giudiziario riscuote il credito mediante esecuzione forzata dei beni del cedente, 2) il cedente dichiara l'IVA a valle ma 3) il cedente non paga l'IVA a valle a causa della sua insolvenza (vale a dire, il cedente non ha oggettivamente i fondi per adempiere al suo obbligo nei confronti dello Stato).
- 30 D'altra parte, nel decidere cosa si debba considerare nella fattispecie come «evasione dell'IVA», occorre notare che le pertinenti disposizioni della direttiva IVA non chiariscono il contenuto della nozione in questione, né la Corte di giustizia ha individuato espressamente gli elementi del contenuto di tale nozione.
- 31 Tenuto conto degli obiettivi della direttiva IVA relativi all'istituzione di un sistema comune dell'IVA, occorre ritenere che la nozione di «evasione dell'IVA» utilizzata nella giurisprudenza della Corte di giustizia sia una nozione di diritto dell'Unione; pertanto, una differente interpretazione di tale nozione nel diritto nazionale come condizione necessaria per negare a un soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'IVA può essere contraria agli obiettivi di tale direttiva. Pertanto, è necessario chiarire come debba essere valutata la situazione in cui ha luogo una cessione di beni imponibile e viene emessa una fattura con esposizione dell'IVA, laddove il cedente non intende versare l'IVA a valle nel bilancio dello Stato a causa dell'insolvenza e/o dell'imminente procedura di insolvenza.
- 32 Occorre rilevare che il diritto di un soggetto passivo di detrarre l'IVA a monte è stato ripetutamente negato nella prassi dell'autorità tributaria lituana e nella giurisprudenza dei giudici nazionali quando tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che il cedente non avrebbe versato al bilancio dello Stato l'IVA a valle a causa di difficoltà finanziarie o di insolvenza imminente e/o avrebbe utilizzato i fondi ricevuti a fronte dei beni ceduti principalmente per coprire le proprie spese di esercizio e/o per soddisfare altri creditori.
- 33 La risposta alla questione pregiudiziale riveste un'importanza cruciale per la presente causa, poiché essa consentirà, garantendo in particolare il primato del diritto dell'Unione, di pronunciarsi in modo chiaro e inequivocabile sul diritto della ricorrente di detrarre l'IVA nel caso di specie.