

Giurisprudenza

Immobile acquistato all'asta, sì alla detrazione dell'Iva

15 Settembre 2022

A parere degli eurogiudici è contrario al diritto unionale il diniego allo scomputo dell'imposta per il compratore di un fabbricato acquisito tramite vendita giudiziale

immagine generica illustrativa
image not found or type unknown

La specifica norma della direttiva Iva Ue, in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, contrasta con la prassi lituana che, nell'ambito della vendita di un immobile tra soggetti passivi, nega all'acquirente il diritto di detrarre l'Iva assolta a monte per il solo fatto che questi sapeva o avrebbe dovuto sapere che il venditore si trovava in difficoltà finanziarie.

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della direttiva Iva Ue 2006/112 ed è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone una banca all'amministrazione finanziaria lituana, in relazione al diniego alla detrazione dell'Iva pagata, in ragione di un presunto abuso del diritto commesso dalla banca.

In particolare, la banca ha concesso a un venditore un finanziamento per l'esercizio di un'attività di sviluppo immobiliare. Al fine di garantire la corretta esecuzione del contratto, il venditore ha costituito presso l'istituto di credito un'ipoteca volontaria su una parte di terreno sulla quale si trovava un edificio in costruzione.

Con un contratto di cessione del credito, un'altra banca ha rilevato, a titolo oneroso, presso quella che aveva concesso il finanziamento, tutti i crediti derivanti dal contratto di credito stipulato tra quest'ultima e il venditore, nonché tutti i diritti costituiti per garantire l'adempimento delle obbligazioni, compresa l'ipoteca volontaria. In occasione della stipula di tale contratto, la seconda banca ha, tra l'altro, confermato di essere venuta a conoscenza della situazione economica e finanziaria nonché dello status giuridico del venditore e che quest'ultimo era insolvente ed era pendente una procedura di insolvenza nei suoi confronti.

Con contratto la prima banca ha ceduto alla seconda l'ipoteca costituita sul bene del venditore.

La controversia è quindi approdata dinanzi alla autorità giurisdizionale competente che ha sottoposto al vaglio pregiudiziale della Corte Ue la seguente questione con cui chiede, in sostanza, di conoscere se l'articolo 168, lettera a), della direttiva Iva, letto alla luce del principio di neutralità fiscale, debba essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi nazionale consistente, nell'ambito della vendita di un bene immobile tra soggetti passivi, nel negare all'acquirente il diritto di detrarre l'Iva assolta a monte, per il solo fatto che questi sapeva o avrebbe dovuto sapere che il venditore si trovava in difficoltà finanziarie, oppure in uno stato di insolvenza, e che tale circostanza poteva comportare la conseguenza che il venditore medesimo non avrebbe versato o non sarebbe stato in grado di versare l'Iva all'erario.

Le valutazioni della Corte Ue

La Corte di giustizia europea osserva che il diritto dei soggetti passivi di detrarre, dall'Iva di cui sono debitori, l'imposta dovuta o versata a monte, per i beni acquistati e per i servizi loro prestati, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'Iva istituito dalla normativa dell'Unione.

Il sistema delle detrazioni, di cui all'articolo 168 della direttiva, è inteso a esonerare interamente l'imprenditore dall'Iva dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'imposta garantisce, pertanto, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'Iva.

Come sottolineato dalla Corte Ue, il diritto alla detrazione, previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva Iva, costituisce parte integrante del meccanismo e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. A tal riguardo, la Corte ha già dichiarato che è irrilevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di detrarre l'Iva pagata a monte, stabilire se il fornitore dei beni abbia versato o meno l'Iva dovuta su operazioni di vendita all'Erario.

Subordinare il diritto alla detrazione all'effettivo previo pagamento della stessa Iva da parte del fornitore di beni comporterebbe che il soggetto passivo sarebbe soggetto a un'imposizione economica cui non è tenuto e che il sistema delle detrazioni mira appunto a evitare.

Nel contempo, la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva e la Corte ha costantemente dichiarato che i singoli non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente delle norme dell'Unione.

Pertanto, è compito delle autorità e dei giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente

o abusivamente.

Tuttavia, poiché il diniego di tale diritto costituisce un'eccezione all'applicazione del principio enunciato, spetta alle autorità tributarie dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo ha commesso una frode o un abuso di diritto, o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una frode. I giudici nazionali, quindi, devono verificare se le amministrazioni finanziarie interessate abbiano dimostrato l'esistenza di detti elementi oggettivi.

Sulla base di tale giurisprudenza, occorre determinare se, in caso di vendita di un bene immobile da parte di una società in difficoltà finanziarie, le autorità tributarie nazionali possano validamente negare all'acquirente del bene il diritto di detrarre l'Iva assolta a monte per il motivo che, a causa della conoscenza di tali difficoltà finanziarie e delle eventuali conseguenze di queste ultime per il versamento dell'Iva all'Erario, l'acquirente sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a un'operazione che si iscriveva in una frode in materia di Iva o di commettere un abuso di diritto.

La Corte Ue osserva che la nozione di *“frode che lede gli interessi finanziari delle Comunità europee”*, comprende in particolare *“qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa (...) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale delle Comunità europee o dei bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse”*.

La Corte ha altresì già dichiarato che, nei limiti in cui il soggetto passivo ha debitamente adempiuto i propri obblighi dichiarativi in materia di Iva, il mero omesso versamento dell'imposta debitamente dichiarata non può, indipendentemente dal carattere intenzionale o meno di una siffatta omissione, costituire una frode Iva.

Non si può, pertanto, ritenere che un soggetto passivo, debitore giudiziario, che versi in difficoltà finanziarie, e ceda, in una vendita giudiziaria al pubblico incanto disciplinata dalla legge, uno dei suoi beni al fine di estinguere i propri debiti e poi dichiarare l'Iva dovuta a tale titolo, ma non sia in grado successivamente, a causa di tali difficoltà, di versare, in tutto o in parte, detta Iva, commetta, per questo solo motivo, una frode.

Di conseguenza, non è possibile, a maggior ragione, addebitare all'acquirente di tale bene il fatto che egli sapeva o avrebbe dovuto sapere che, acquistando il bene, partecipava a un'operazione che si iscriveva in una frode.

In materia di Iva, l'accertamento dell'esistenza di un comportamento abusivo richiede la sussistenza di due condizioni. Da un lato, le operazioni devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva Iva e della normativa nazionale di recepimento, avere come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da tali disposizioni.

Dall'altro, da un insieme di elementi oggettivi, deve risultare che lo scopo essenziale delle operazioni si limita all'ottenimento di tale vantaggio fiscale. In questo contesto, spetta al giudice nazionale verificare, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, se sussistano gli elementi costitutivi di un comportamento abusivo. La Corte, nel pronunciarsi sul rinvio pregiudiziale, può, però, ove necessario, fornire precisazioni dirette a guidare il giudice nazionale nella sua interpretazione.

Sulla prima condizione, anche ipotizzando che la detrazione, richiesta dall'acquirente di un bene immobile, dell'Iva assolta a monte al momento dell'acquisto di tale bene possa essere qualificata come vantaggio fiscale, quest'ultimo non può essere considerato contrario agli obiettivi perseguiti dalla direttiva Iva.

Ciò è quanto emerge dall'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva Iva, che consente agli Stati membri di ricorrere al meccanismo dell'inversione contabile e di rinviare l'onere dell'Iva al soggetto passivo nei cui confronti è effettuata l'operazione soggetta a tale imposta, nell'ipotesi della cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario.

Benché la Lituania abbia scelto di non ricorrere a tale meccanismo, l'esistenza stessa della facoltà prevista da tale disposizione dimostra che il legislatore dell'Unione non ha considerato la detrazione dell'Iva assolta dall'acquirente di un bene immobile in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario contraria agli obiettivi della direttiva Iva.

Non si può, infatti, dedurre dalle sole difficoltà finanziarie in cui versa un debitore il cui bene è venduto mediante esecuzione forzata la sua intenzione illegittima di non versare l'Iva. Pertanto, non si può ritenere, su questa sola base, che, realizzando una transazione commerciale con esso, l'acquirente di tale bene commetta un abuso di diritto.

In base alla seconda condizione costitutiva dell'abuso di diritto, da un insieme di elementi oggettivi deve risultare che lo scopo essenziale dell'operazione di cui trattasi si limita all'ottenimento di un vantaggio fiscale.

Al riguardo, risulta che la seconda banca era creditrice del venditore e disponeva di un'ipoteca sul bene immobile, che è stato oggetto di una vendita giudiziale.

In tali circostanze, l'acquisto, da parte di un creditore, a seguito di un'asta infruttuosa, di un bene immobile sul quale egli disponeva di tale garanzia, possa essenzialmente essere motivato non già dall'ottenimento di un vantaggio fiscale, bensì dalla sua volontà di recuperare in tutto o in parte il suo credito nei confronti di un debitore in situazione di insolvenza, tramite mezzi legali a sua disposizione, quali una vendita giudiziale al pubblico incanto.

Considerato che essa ha luogo nell'ambito di una vendita disciplinata dalla legge, vendita che è certamente destinata ad applicarsi in un contesto eccezionale, quello dell'insolvenza di un

operatore economico, ma ciò nondimeno inerente alla vita economica, e considerato l'obiettivo legittimo che essa persegue, tale operazione non può essere equiparata a una costruzione meramente artificiosa, priva di effettività economica e realizzata al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, che il principio di divieto di pratiche abusive induce a vietare.

Pertanto, la conoscenza, da parte dell'acquirente, delle difficoltà finanziarie del venditore, della sua potenziale insolvenza o, come nel caso di specie, dell'avvio di una procedura di insolvenza, nonché dell'eventuale impatto di tali circostanze sul versamento all'Erario dell'Iva relativa all'operazione, risulta costituire una circostanza inerente alle vendite giudiziali, non potendo di per sé essere sufficiente a dimostrare il carattere abusivo dell'operazione né, pertanto, a giustificare il diniego del diritto a detrazione.

Sulla base di tale ricostruzione, le autorità tributarie di uno Stato membro non possono, sotto il profilo del diritto unionale, ritenere legittimamente che, nell'ambito della vendita di un bene immobile tra soggetti passivi a seguito di una vendita giudiziale al pubblico incanto disciplinata dalla legge, il mero fatto che l'acquirente sapeva o avrebbe dovuto sapere che il venditore si trovava in difficoltà finanziarie e che ciò poteva comportare la conseguenza che quest'ultimo non avrebbe versato l'Iva all'erario, implichi che l'acquirente abbia commesso un abuso di diritto e, pertanto, negargli il diritto di detrarre l'Iva assolta a monte.

Tale prassi nazionale sarebbe altresì contraria al principio di neutralità fiscale, dal momento che essa implica che gli acquirenti di beni immobili non sono legittimati a detrarre l'Iva assolta a monte in una vendita giudiziale al pubblico incanto, il che equivale a far gravare su di essi l'onere di tale imposta, mentre il principio di neutralità fiscale è inteso proprio a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'imposta dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Tale prassi equivale a far sopportare agli acquirenti il rischio che l'insolvenza del venditore comporta per il versamento effettivo dell'Iva all'Erario, rischio che spetta tuttavia, in linea di principio, assumere all'Erario.

Tale prassi, equivalendo a privare del loro diritto a detrazione i soggetti passivi che hanno acquistato un bene immobile in una vendita giudiziale al pubblico incanto, potrebbe altresì contribuire a restringere la cerchia dei potenziali acquirenti.

Ciò in contrasto con l'obiettivo perseguito da tale tipo di vendite, vale a dire la liquidazione ottimale dell'attivo del debitore al fine di soddisfare al meglio i suoi creditori. Essa tende inoltre a isolare gli operatori economici che versano in difficoltà finanziarie e a ostacolare la loro capacità di effettuare transazioni, in modo non conforme al principio di neutralità fiscale, atteso che quest'ultimo si oppone alle distinzioni tra soggetti passivi a seconda della loro situazione finanziaria.

Conclusioni

La Corte Ue perviene pertanto alla conclusione che l'articolo 168, lettera a), della direttiva Iva, in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi nazionale consistente, nell'ambito della vendita di un bene immobile tra soggetti passivi, nel negare all'acquirente il diritto di detrarre l'Iva assolta a monte per il solo fatto che questi sapeva o avrebbe dovuto sapere che il venditore si trovava in difficoltà finanziarie, oppure in uno stato di insolvenza, e che tale circostanza poteva comportare la conseguenza che il venditore medesimo non avrebbe versato o non sarebbe stato in grado di versare l'Iva all'Erario.

Data sentenza

15 settembre 2022

Numero sentenza

Causa C 227/2021

Nome delle parti:

UAB «HA.EN.»

contro

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

di

Marcello Maiorino

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/immobile-acquistato-allasta-si-alla-detrazione-delliva>