

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

8 novembre 2018

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Progetto di cessione di azioni di una controllata indiretta – Spese connesse a prestazioni di servizi acquisiti ai fini di tale cessione – Cessione non realizzata – Domanda di detrazione dell’imposta pagata a monte – Ambito di applicazione dell’IVA»

Nella causa C-502/17,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Vestre Landsret (Corte d’appello della regione occidentale, Danimarca), con decisione del 15 agosto 2017, pervenuta in cancelleria il 18 agosto 2017, nel procedimento

C&D Foods Acquisition ApS

contro

Skatteministeriet,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da J.-C. Bonichot, presidente della Prima Sezione, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, A. Arabadjiev e C.G. Fernlund (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Kokott,

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per C&D Foods Acquisition ApS, da T. Frøbert e K. Bastian, advokater;
- per il governo danese, da J. Nymann-Lindegren, in qualità di agente, assistito da D. Auken, advokat;
- per la Commissione europea, da R. Lyal e N. Gossement, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 6 settembre 2018,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la C&D Foods Acquisition ApS (in prosieguo: la «C&D Foods») e lo Skatteministeriet (Ministero delle imposte, Danimarca) in ordine al rifiuto di quest'ultimo di concedere la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), assolta a monte, relativa ai servizi di consulenza ai quali tale società è ricorsa nell'ambito di un progetto di cessione, non realizzata, delle azioni di una controllata indiretta alla quale forniva servizi di gestione e informatici.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 così prevede:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

- c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...».

- 4 L'articolo 9, paragrafo 1, di detta direttiva così recita:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

- 5 Ai sensi dell'articolo 168 della direttiva 2006/112:

«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;

(...».

Diritto danese

- 6 All'epoca dei fatti del procedimento principale, le disposizioni pertinenti della momsloven (legge in materia di IVA) figuravano nel testo consolidato dal decreto n. 966, del 14 ottobre 2005, come modificato (in prosieguo: la «legge in materia di IVA»).
- 7 In forza dell'articolo 3, paragrafo 1, della legge in materia di IVA:
«Sono soggetti passivi le persone fisiche e giuridiche che esercitano un'attività economica indipendente».
- 8 L'articolo 4, paragrafo 1, di tale legge dispone quanto segue:
«Si considera "cessione di un bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».
- 9 L'articolo 13, paragrafo 1, punto 11, di detta legge è così redatto:
«I seguenti beni e servizi sono esenti dall'IVA:
11. Le seguenti attività finanziarie:
(...)
e) le operazioni, compresa la negoziazione ma eccettuate la custodia e la gestione, vertenti su valori mobiliari, ad esclusione dei titoli rappresentativi di merci e di altri documenti che conferiscono determinati diritti, in particolare il diritto d'uso, su beni immobili, nonché di quote sociali e azioni la cui detenzione conferisce de iure o de facto diritti di proprietà o d'uso su un bene immobile o su una parte di un bene immobile».
- 10 L'articolo 37, paragrafo 1, della medesima legge prevede quanto segue:
«Le imprese registrate ai sensi degli articoli 47, 49, 51 o 51 a possono, nel calcolo dell'imposta dovuta a monte (v. articolo 56, paragrafo 3), detrarre l'imposta prevista dalla presente legge per gli acquisti e altre operazioni effettuate dall'impresa, riguardanti merci e servizi impiegati esclusivamente per le cessioni dell'impresa non esenti ai sensi dell'articolo 13, segnatamente le cessioni effettuate all'estero, fatto salvo tuttavia il paragrafo 6».
- 11 Il giudice del rinvio espone che, secondo la prassi dello SKAT (amministrazione tributaria danese), una società controllante holding che è intervenuta nella gestione di una società controllata non può detrarre l'IVA che ha gravato sui costi di consulenza al momento della cessione di titoli rappresentativi del capitale di tale società controllata, neppure in caso di cessione della totalità di questi, poiché una siffatta cessione è esente in applicazione dell'articolo 13, paragrafo 1, punto 11, lettera e), della legge in materia di IVA.
- 12 Quando l'acquisizione precedente e il possesso dei titoli nella società controllata ha costituito un'attività economica, lo SKAT considera che la cessione da parte della società holding di quote detenute nella società controllata costituisce un'operazione esente. Pertanto, l'IVA che ha gravato a monte sui costi connessi alla cessione non è detraibile.

- 13 Un diritto a detrazione dell'IVA che ha gravato sui costi di consulenza nell'ambito della cessione di quote di una società controllata può tuttavia essere concesso se i costi in parola possono essere considerati come rientranti nei costi generali dell'attività economica del soggetto passivo. È richiesto a tal fine che i costi sostenuti possano essere considerati come elementi costitutivi del prezzo delle operazioni realizzate nell'ambito dell'attività economica del soggetto passivo di cui trattasi. Per contro, se detti costi possono essere incorporati nel prezzo delle azioni cedute, non è concesso nessun diritto a detrazione. Secondo lo SKAT, il diritto a detrazione dipende da una valutazione concreta volta ad accertare se i costi sostenuti possano essere incorporati nel prezzo delle azioni cedute o se essi facciano esclusivamente parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni inerenti all'attività economica del soggetto passivo nel suo complesso.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 14 La C&D Foods, società di diritto danese, fa parte del gruppo internazionale Arovit (in prosieguo: il «gruppo Arovit»). Essa era la società controllante dell'Arovit Holding A/S, parimenti società di diritto danese, che deteneva l'Arovit Petfood, la quale a sua volta deteneva le altre società del gruppo.
- 15 Prima del 1° marzo 2007, l'attività principale della C&D Foods consisteva nell'essere la società controllante dell'Arovit Holding. A tale data, la C&D Foods ha stipulato un contratto di gestione con la sua controllata indiretta Arovit Petfood, vertente sulla prestazione di servizi di gestione e informatici. In forza di detto contratto, la prima delle due società in parola fatturava mensilmente le sue prestazioni alla seconda sulla base dell'importo dei suoi costi del personale maggiorati del 10%, importo al quale si aggiungeva l'IVA.
- 16 Il 13 agosto 2008 l'istituto di credito islandese Kaupthing Bank ha acquisito il gruppo Arovit per l'importo di un euro a causa dell'inadempienza del precedente proprietario di tale gruppo nel rimborsare un prestito che gli era stato concesso. La Kaupthing Bank, prevedendo di cedere tutte le azioni detenute nell'Arovit Petfood, al fine di non essere più creditrice del gruppo suddetto, ha stipulato, durante il periodo da dicembre 2008 a marzo 2009, per conto della C&D Foods contratti di consulenza nell'ambito del menzionato progetto di cessione (in prosieguo: le «prestazioni di servizi controverse»).
- 17 Durante il 2009 la C&D Foods, avendo sostenuto costi in relazione a tale progetto, ha detratto l'IVA ad essi afferente. È stato messo fine al processo di cessione in autunno o verso la fine del 2009, dal momento che non è stato trovato nessun potenziale acquirente.
- 18 Con decisione del 26 gennaio 2012, lo SKAT ha negato la detrazione dell'IVA relativa alle spese riguardanti le prestazioni di servizi controverse. Poiché tale decisione è stata confermata dal Landsskatteretten (commissione tributaria nazionale, Danimarca), tra l'altro, con la motivazione che dette spese erano prive di un nesso sufficiente con le operazioni assoggettate all'IVA della C&D Foods.
- 19 La C&D Foods ha proposto ricorso dinanzi al Retten i Esbjerg (Tribunale d'Esbjerg, Danimarca), che ha rinviato la causa dinanzi al Vestre Landsret (Corte d'appello della regione occidentale, Danimarca) stanti questioni di principio che, a suo avviso, essa solleva.

- 20 Il Vestre Landsret (Corte d'appello della regione occidentale) s'interroga sul diritto di una società holding di detrarre l'IVA che ha gravato sui costi relativi a un cessione, prevista ma non realizzata, di azioni di una controllata indiretta alla quale tale società holding presta servizi di gestione e informatici.
- 21 In siffatte circostanze il Vestre Landsret (Corte d'appello della regione orientale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 168 della direttiva 2006/112/CE debba essere interpretato nel senso che una società holding, in circostanze come quelle del caso di specie, ha diritto alla detrazione integrale dell'IVA assolta a monte per servizi connessi a indagini di due diligence ai fini di una vendita, prevista ma non portata a termine, di azioni di una società controllata alla quale la società holding presta servizi di gestione e informatici assoggettati ad IVA.
 - 2) Se ai fini della risposta alla questione precedente rilevi il fatto che il prezzo per i servizi di gestione e informatici soggetti a IVA, che la società holding presta ai fini della sua attività economica, sia costituito da un importo fisso corrispondente alla spesa di tale società a titolo di retribuzioni del personale, aumentato di una maggiorazione del 10%.
 - 3) A prescindere dalla risposta alle questioni che precedono, se si configuri un diritto alla detrazione se le spese di consulenza di cui trattasi nel procedimento principale sono considerate come costi generali, e, in tal caso, a quali condizioni».

Sulle questioni pregiudiziali

- 22 Occorre rilevare, innanzitutto, che, secondo il giudice del rinvio, le questioni sollevate vertono non già sul punto di individuare correttamente il debitore delle spese relative alle prestazioni di servizi controverse, ma soltanto sul diritto a detrazione dell'IVA relativa a dette spese in circostanze quali quelle di cui trattasi nel procedimento principale.
- 23 A tale riguardo, si deve ricordare, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 16 delle sue conclusioni, che, conformemente all'articolo 168 della direttiva 2006/112, il diritto a detrazione presuppone che il soggetto passivo sia il destinatario dei beni o servizi di cui trattasi.
- 24 Nel procedimento principale, dal fascicolo di cui dispone la Corte emerge che la Kaupthing Bank ha richiesto, per conto della C&D Foods, servizi di consulenza al fine di preparare la cessione delle azioni detenute nell'Arovit Petfood. Il risultato di tale progetto di cessione avrebbe dovuto consentire alla Kaupthing Bank di non essere più creditrice del gruppo Arovit.
- 25 Poiché dal rinvio pregiudiziale risulta che la C&D Foods era la destinataria di almeno alcune delle prestazioni di servizi controverse di cui trattasi e che, inoltre, il giudice del rinvio ha spiegato il motivo per il quale ha ritenuto necessario rispondere alle questioni sollevate, è evidente che tali questioni non sono di natura ipotetica.

- 26 Inoltre, al fine di rispondere alle questioni sollevate, occorre determinare preliminarmente se un'operazione di cessione di azioni, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, costituisca un'attività economica rientrante nell'ambito di applicazione della direttiva 2006/112.
- 27 Pertanto, si deve ritenere che, con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chieda, in sostanza, se gli articoli 2, 9 nonché 168 della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che un'operazione di cessione di azioni prevista, ma non realizzata, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, rientra nell'ambito di applicazione della direttiva 2006/112 e, in tal caso, di determinare se le disposizioni in parola attribuiscono a una società il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte relativa a spese sostenute nell'ambito di un'operazione di vendita di azioni di una controllata indiretta alla quale detta società presta servizi di gestione soggetti all'IVA, quando si prevede di destinare il risultato della vendita summenzionata al rimborso di un debito dovuto e, eventualmente, la portata di tale detrazione.
- 28 In limine, occorre indicare che la direttiva 2006/112, entrata in vigore il 1° gennaio 2007, ha abrogato la sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1), senza apportare alcun cambiamento sostanziale rispetto alla stessa. Poiché le disposizioni pertinenti della direttiva 2006/112 hanno una portata sostanzialmente identica a quelle della sesta direttiva 77/388, la giurisprudenza della Corte relativa a tale ultima direttiva è altresì applicabile alla direttiva 2006/112.
- 29 Dall'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, che determina l'ambito di applicazione dell'IVA, risulta che all'interno di uno Stato membro sono soggette a tale imposta solo le attività aventi carattere economico. In forza dell'articolo 9 della direttiva in parola, si considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dagli scopi e dai risultati di detta attività. Inoltre, dal menzionato articolo 9 risulta che la nozione di attività economica comprende tutte le attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, e in particolare le operazioni comportanti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità (v., in tal senso, sentenza del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 27).
- 30 Dalla giurisprudenza della Corte deriva che non ha la qualità di soggetto passivo IVA, ai sensi dell'articolo 9 della direttiva 2006/112, né il diritto a detrazione, in base all'articolo 168 di tale direttiva, una società il cui unico oggetto consista nell'acquisizione di partecipazioni in altre società senza interferire direttamente o indirettamente nella gestione di queste ultime. Difatti, il mero acquisto e la mera detenzione di azioni non costituiscono, di per sé, un'attività economica ai sensi della direttiva 2006/112, che conferisce al soggetto che le abbia effettuate la qualità di soggetto passivo, dato che tali operazioni non comportano lo sfruttamento di un bene volto alla produzione di introiti aventi carattere di stabilità, dal momento che l'unico reddito risultante da dette operazioni è costituito dall'eventuale profitto al momento della vendita delle azioni di cui trattasi (v., in tal senso, sentenze del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 28 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 17 ottobre 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punto 16).

- 31 A tale riguardo, la Corte ha precisato che solo i versamenti che costituiscono il corrispettivo di un'operazione o di un'attività economica sono inclusi nell'ambito di applicazione dell'IVA, il che non vale per i versamenti risultanti dalla semplice proprietà di un bene, come i dividendi o altri profitti derivanti dalle azioni (sentenza del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).
- 32 Tuttavia, ciò non vale qualora la partecipazione finanziaria in un'altra società sia accompagnata da un'interferenza diretta o indiretta nella gestione della società in cui si è realizzata l'acquisizione di partecipazioni, fatti salvi i diritti che il soggetto che effettua la partecipazione detiene nella sua qualità di azionista o socio, ove siffatta interferenza implichi il compimento di operazioni soggette all'IVA ai sensi dell'articolo 2 della direttiva 2006/112, quali la prestazione di servizi amministrativi, contabili e informatici (v., in tal senso, sentenza del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).
- 33 Risulta, peraltro, dalla giurisprudenza della Corte che le operazioni relative ad azioni o partecipazioni in una società rientrano nella sfera di applicazione dell'IVA quando vengono effettuate nell'ambito di un'attività commerciale di negoziazione di titoli, al fine di realizzare un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle società in cui si è realizzata l'acquisizione di partecipazioni, o quando costituiscono il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile (sentenza del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).
- 34 Per quanto riguarda la questione se le spese connesse a un'operazione di cessione di azioni rientrino nell'ambito di applicazione dell'IVA, occorre ricordare che, nella sua sentenza del 29 ottobre 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), la Corte è stata chiamata ad esaminare tale questione in relazione a spese sostenute da una società controllante nell'ambito di un'operazione di cessione delle azioni di una filiale e di una società controllata alle quali detta prima società prestava, in quanto società controllante, servizi soggetti all'IVA.
- 35 La Corte ha rilevato, al punto 33 della sentenza del 29 ottobre 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), che, in un siffatto contesto, un'operazione di cessione, effettuata ai fini della ristrutturazione di un gruppo di società da parte della società controllante di tale gruppo, poteva essere considerata come un'operazione consistente nel trarre redditi aventi carattere di stabilità da attività che esulavano dall'ambito della mera vendita di azioni. La Corte ha, pertanto, considerato che tale operazione presentava un nesso diretto con l'organizzazione dell'attività esercitata dal gruppo di cui trattasi e costituiva pertanto il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile del soggetto passivo e rientrava, conseguentemente, nell'ambito di applicazione dell'IVA.
- 36 Inoltre, dalla giurisprudenza della Corte risulta che occorre accertare se sussista un nesso diretto e immediato tra i beni o le prestazioni di servizi utilizzati e un'operazione imponibile realizzata a valle o, eccezionalmente, un'operazione imponibile realizzata a monte, alla luce del loro contenuto oggettivo (sentenza del 21 febbraio 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).
- 37 In tali circostanze, la Corte ha precisato che occorre tenere conto della causa esclusiva dell'operazione di cui trattasi, dovendosi ritenere che essa costituisca un criterio di determinazione del contenuto oggettivo. Una volta accertato che un'operazione non sia stata effettuata ai fini delle attività imponibili di un soggetto passivo, non si può considerare che tale operazione presenti un nesso diretto e

immediato con tali attività ai sensi della giurisprudenza della Corte, anche allorché tale operazione, in base al suo contenuto oggettivo, sarebbe soggetta all'IVA (sentenza del 21 febbraio 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punto 29).

- 38 Ne discende che, affinché un'operazione di cessione di azioni possa rilevare nell'ambito di applicazione dell'IVA, è necessario che tale operazione, in linea di principio, abbia la sua causa esclusiva diretta nell'attività economica imponibile della società controllante di cui trattasi o che costituisca il prolungamento diretto, permanente e necessario di siffatta attività. L'ipotesi in parola ricorre quando detta operazione è effettuata al fine di destinare il risultato della cessione in parola direttamente all'attività economica imponibile della società controllante di cui trattasi o all'attività economica esercitata dal gruppo di cui essa è la società controllante.
- 39 Nel presente caso, dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che l'obiettivo della cessione di azioni di cui trattasi nel procedimento principale era di utilizzare il risultato della menzionata cessione per pagare i debiti dovuti alla Kaupthing Bank, nuova proprietaria del gruppo Arovit. Una siffatta cessione, com'è stato esposto al punto precedente, non può essere considerata né come un'operazione che ha la sua causa esclusiva diretta nell'attività economica imponibile della C&D Foods né come un'operazione che costituisce il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività economica imponibile di tale società. In circostanze del genere, detta cessione non costituisce un'operazione consistente nel trarre redditi aventi carattere di stabilità da attività che esula dall'ambito della mera vendita di azioni e non rientra, di conseguenza, nell'ambito di applicazione dell'IVA. Ne consegue che l'IVA relativa alle prestazioni di servizi controverse non è detraibile.
- 40 Una simile conclusione non può essere rimessa in discussione dalla sola circostanza che un'eventuale vendita di azioni dell'Arovit Petfood avrebbe condotto alla cessione delle prestazioni di servizi di gestione e informatici effettuate dalla C&D Foods per tale prima società. Infatti, dal fascicolo di cui dispone la Corte emerge che la Kaupthing Bank prevedeva, in ogni caso, di vendere le azioni dell'Arovit Petfood. Risulta pertanto che le spese relative alle prestazioni di servizi controverse sarebbero state comunque sostenute, anche se la C&D Foods non avesse fornito alcuna prestazione di servizi di gestione e informatici all'Arovit Petfood. Così, un'eventuale cessione delle prestazioni di servizi di cui trattasi nel procedimento principale non può trovare la sua causa esclusiva diretta nell'attività economica della C&D Foods.
- 41 Infine, occorre altresì precisare che detta conclusione non è neppure rimessa in discussione dal fatto che la cessione prevista non è stata realizzata. Infatti, in tale contesto ciò che rileva è il fatto che se la cessione in parola fosse stata effettuata le spese relative alle prestazioni di servizi controverse non sarebbero, comunque, rientrate nell'ambito di applicazione dell'IVA e, pertanto, non avrebbero potuto dare diritto a detrazione.
- 42 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che gli articoli 2, 9 nonché 168 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che un'operazione di cessione di azioni prevista, ma non realizzata, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che non trova la sua causa esclusiva diretta nell'attività economica imponibile della società interessata o che non costituisce il prolungamento diretto, permanente e necessario di tale attività economica non rientra nell'ambito di applicazione dell'IVA.

Sulle spese

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

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

Gli articoli 2, 9 nonché 168 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che un'operazione di cessione di azioni prevista, ma non realizzata, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che non trova la sua causa esclusiva diretta nell'attività economica imponibile della società interessata o che non costituisce il prolungamento diretto, permanente e necessario di tale attività economica non rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.