



Scuola Europea di Alti Studi Tributari
European School of Advanced Fiscal Studies



Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

Facoltà di Giurisprudenza

SCUOLA EUROPEA DI ALTI STUDI TRIBUTARI

**CORSO DI ALTA FORMAZIONE
PER GIUDICI E PROFESSIONISTI TRIBUTARI**

V Edizione

I GRANDI ORIENTAMENTI DELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO
profili nazionali e comunitari

L'ATTIVITÀ D'IMPRESA

L'ATTIVITÀ D'IMPRESA NELLA GIURISPRUDENZA NAZIONALE*

A) Caratteri dell'attività d'impresa

La giurisprudenza è concorde nel ritenere che, ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 assumono rilievo soltanto **le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole**, e che nell'ambito delle attività commerciali rientrano solo quelle che siano **svolte in forma di impresa** e, quindi, imprescindibilmente qualificate dai caratteri dell'**abitudine** (ancorché non dell'esclusività) e della **professionalità** dell'esercizio (Cass. n. 13999/2003), nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi non previsti dall'art. 2195 c.c.

I requisiti della professionalità e della abitudine, esigono il **carattere continuativo e stabile dell'attività imprenditoriale**, ai sensi degli artt. 2135 e 2195 c.c., non ravvisabili in riferimento ad atti isolati di produzione o commercio ovvero nel caso di cessione di un singolo bene non riconducibile alla realizzazione di attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 (Cass. n. 1987/1984; Cass. n. 12007/1993; Cass. n. 2021/1996; Cass. n. 3406/1996; Cass. n. 10430/2001, Cass. n. 13999/2003, Cass. n. 20716/2007).

La **abitudine, sistematicità e continuità** dell'attività economica, come indice della professionalità necessaria per l'acquisto della qualità di imprenditore, inoltre, **vanno intese in senso non assoluto ma relativo**, sicché (Cass. n. 4407/1996) non può escludersi la qualità di imprenditore nel soggetto che svolga un'attività che si protragga nel tempo per una durata apprezzabile, ancorché finalizzata, eventualmente, al compimento di un'unica operazione speculativa (Cass. n. 9776/2003).

È stato anche affermato che la cessione di un terreno aziendale di natura edificabile è atto estraneo all'esercizio dell'impresa agricola - avente ad oggetto le attività indicate dall'art. 2135 cod. civ., di coltivazione del fondo o connesse - e non è, quindi, soggetta ad Iva, ma è passibile dell'ordinaria imposta di registro (Cass. n. 27576/2008).

Pertanto, la giurisprudenza ha pacificamente affermato che ai sensi dell'art. 4, secondo comma, n. 2, del predetto DPR n. 633/1972, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere dalle società ivi indicate (società in nome collettivo e in

* Rassegna a cura di Leonardo Silvestri, Dottorando in Diritto Tributario Europeo dell'Università di Bologna

accomandita semplice, società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, società estere di cui all'art. 2507 cod. civ., e società di fatto) costituiscono ad ogni effetto, **per presunzione "iuris et de iure"**, quale che sia la natura dell'attività svolta, operazioni effettuate nell'esercizio di impresa, e pertanto a dette società compete la qualifica di imprese, ai fini dell'applicazione dell'IVA, in ordine alle operazioni attive compiute (Cass. 9806/2002).

La Cassazione ha altresì più volte affermato che **l'accertamento circa la sussistenza della organizzazione d'impresa, od anche circa l'abitudine e la professionalità dell'attività commerciale, è da valutarsi in relazione alle concrete modalità ed al contenuto oggettivo e soggettivo dell'atto**, e, pertanto, **costituisce apprezzamento di fatto, incensurabile in sede di legittimità se congruamente motivato** (per tutte Cass. n. 27208/2006, Cass. n.9206/2008).

Anche **l'attività di gestione immobiliare esercitata da una società semplice** consistente nella locazione di immobili di proprietà deve essere considerata esercizio di impresa ai sensi dell'art. 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 (con conseguente assoggettività alla disciplina in materia di IVA), se rimane accertato che tale attività sia stata realizzata con i caratteri della sistematicità e dell'abitudine (Cass. n. 75/2010). Anche se la società semplice non rientra tra quelle società per le quali opera la predetta presunzione, non significa affatto che la stessa non possa essere soggetto passivo dell'imposta in ragione dell'attività effettuata.

Fattispecie particolari

1. In una particolare ipotesi, la Suprema Corte ha disposto che l'attività d'impresa non è esclusa per il fatto che il profitto (o il "lucro") conseguito dal contribuente venga da lui capitalizzato, in tutto o in parte, ed anche nella massima parte, in beni anziché in denaro (Cass. n.2809/2008). ¹

¹ Trattasi di fattispecie in cui la Guardia di Finanza aveva contestato ad una persona fisica di aver svolto un'attività fiscalmente rilevante consistente nell'acquisto in lotti di oro ed altri oggetti preziosi usati dalle case d'asta, nella selezione di tali oggetti, nella successiva rivendita dei "rottami" e degli oggetti di medio valore a ditte autorizzate e, infine, nella costituzione di una scorta di beni rifugio formata dagli oggetti preziosi di maggior valore, detenuti come investimento personale. La Guardia di Finanza aveva ritenuto che tale attività, "anche se non organizzata in forma d'impresa", fosse configurabile ai fini fiscali come "esercizio d'impresa commerciale" a causa del suo carattere continuativo e non occasionale, del rilevante "giro d'affari" posto in essere in ciascun periodo d'imposta e, infine, della

Viene affermato che se un operatore economico acquista una certa quantità di beni ad un certo prezzo e poi recupera quanto speso attraverso la rivendita di una parte dei beni acquistati, i beni che così rimangono in sue mani costituiscono un'entrata attribuibile al contribuente stesso. Anche se il contribuente non monetizza simile entrata ma la trattiene presso di sé, per così dire, in natura.

Questa attività economica si traduce poi in impresa commerciale ove il contribuente ponga in essere una struttura economica destinata a svolgere sistematicamente il lavoro sopra descritto. In altre parole, il collezionista che acquista, ad esempio, un lotto di francobolli antichi e poi ne rivende una parte recuperando il prezzo e inserendo nella sua collezione i pezzi che così gli vengono a costar nulla, compie un'operazione economica produttiva di un'entrata imponibile ai fini Irpef (ma non ai fini IVA); chi invece pone in essere una vera e propria attività commerciale attraverso cui alimenta la propria collezione ricade anche sotto il sistema impositivo IVA.

Così pure, in merito all'esistenza o meno di lucro, si ritiene che in tema d'impresa individuale non può essere attribuito valore all'animus, assumendo prioritario rilievo la salvaguardia dei terzi che abbiano fatto affidamento sulle manifestazioni esteriori e concrete dell'attività, che indicano l'esecuzione di operazioni rilevanti ai fini fiscali e in particolare ai fini I.V.A. Inoltre, l'economicità dell'attività prestata dall'imprenditore secondo il disposto dell'art. 2082 c.c. è da intendersi come il tendenziale perseguimento del "pareggio" fra costi e ricavi non inerendo alla qualifica di imprenditore l'esercizio di attività allo scopo di produrre ricavi eccedenti i costi. Quindi, anche se la costituzione dei beni rifugio non prevede un utile, tale fine non esclude la natura imprenditoriale dell'attività svolta.

2. È stato anche affermato che una società di capitali ha diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti anche se ha **realizzato soltanto operazioni passive propedeutiche all'avviamento dell'attività d'impresa** per la quale è stata costituita, e non ha ancora effettuato operazioni imponibili (Cass. n. 6083/2001).²

Nella specie, la Suprema Corte richiama la giurisprudenza della Corte Europea di

mancanza di altre fonti di reddito. Il ricorrente sosteneva l'illegittimità dell'avviso di accertamento e sosteneva che tale presa di posizione contrastava con i concetti di imprenditore o di azienda e con i relativi requisiti previsti ai fini civilistici e fiscali.

² Nella fattispecie si contestava il fatto che dalla data della sua costituzione la società non avesse svolto alcuna attività d'impresa in quanto aveva solamente acquistato un vasto terreno edificabile e locato alcuni immobili.

Giustizia (sent. 29.2.96 C. 110/94), che, interpretando l'art. 4 par. 1 e 2 della Direttiva 77/388 (VI Direttiva CEE), ha affermato che la soggettività passiva ai fini IVA permane anche se la società, la cui veste è già propria di soggetto imprenditoriale, abbia realizzato soltanto operazioni propedeutiche all'avviamento dell'attività d'impresa per cui è stata costituita. Secondo la Corte Europea, "la qualità di soggetto passivo è definitivamente acquisita, quando la dichiarazione dell'intenzione di avviare l'attività programmata sia stata effettuata in buona fede dall'interessato". In sostanza l'attribuzione della soggettività ai fini IVA ad una società di capitali è strettamente connessa, secondo la Corte di Giustizia, alla liceità dell'attività svolta, ovvero all'assenza di frode, mentre si prescinde, stante la forma societaria, dalla conformità o meno delle singole operazioni economiche all'oggetto sociale, non contrastando tale assunto con l'"esercizio di imprese" come definito dall'art. 4 1 c. D.P.R. 633/72 (integrato dall'art. 1 D.P.R. 28 dicembre 1982 n. 954) in quanto "esercizio, per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività commerciali...".

Pertanto, anche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, l'esercizio effettivo di un'attività economica ai fini della soggettività passiva d'imposta, richiesto dalla VI Direttiva CEE 8 art. 4 par. 2) è stato individuato anche in attività che precedono, come nella specie, la concreta realizzazione dell'oggetto sociale, ma richiedono già di per sé un impegno e un'organizzazione professionale (Cass. 3406/96; 4407/96) protratti nel tempo e proiettati verso la realizzazione della iniziativa economica prevista.

3. La giurisprudenza ha affermato che quando ricorrono il requisito oggettivo dell'esercizio abituale di un'attività commerciale – richiesto dall'art. 4 del decreto medesimo – e quello territoriale della stabilità in Italia di una organizzazione del soggetto non residente, gli obblighi e i diritti relativi alle operazioni effettuate da o nei confronti della **stabile organizzazione** non possono essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, dal soggetto non residente, direttamente o tramite un suo rappresentante fiscale. La stabile organizzazione nello Stato, infatti, in quanto obbligata al pagamento ed alla rivalsa dell'imposta, oltre che al rispetto dei doveri formali di fatturazione delle operazioni attive e di registrazione delle fatture passive, costituisce in tal caso l'unico centro di imputazione fiscale delle operazioni riferibili al soggetto non residente e la stessa rappresenta anche la sola legittimata a presentare la dichiarazione annuale, nella quale vanno determinate l'imposta dovuta o l'eccedenza da computare in detrazione nell'anno successivo e formulata l'eventuale richiesta di rimborso (Cass. n. 6799/2004).

L'art. 4, commi 1 e 2, D.P.R. n. 633/1972, non distingue, invero, ai fini della

tassazione Iva tra imprese residenti e non residenti, in quanto include tra le operazioni tassabili quelle effettuate dalle società estere indipendentemente dall'esistenza nello Stato di una sua stabile organizzazione, ed i successivi artt. 17, comma 1, e 21, comma 2, ponendo la regola che l'imposta è dovuta anche dai non residenti che effettuano operazioni in Italia ed individuando nella stabile organizzazione una mera articolazione della società non residente priva di autonomia soggettiva, rende del tutto irrilevante la circostanza che i diritti alla detrazione ed al rimborso vengano esercitati da parte del rappresentante fiscale della contribuente estera anziché dalla sua stabile organizzazione.

B) Attività d'impresa svolta da enti non lucrativi

Il richiamato art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, **non considera fatti nell'esercizio di attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, solo se effettuate in attuazione delle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive** (Cass. n.19840/2005).

Pertanto devono ritenersi escluse dal regime impositivo, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, rese verso pagamento, in favore delle categorie indicate, solo se "effettuate in conformità ed in attuazione alle finalità istituzionali", e sempre che, alla stregua di criteri obiettivamente riscontrabili, le stesse costituiscano il naturale svolgimento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano l'ente.

La giurisprudenza della Cassazione è però conforme nel ritenere che la **gestione nell'ambito delle strutture associative di un esercizio bar o di somministrazione di alimenti e bevande** in genere, non può, farsi rientrare tra le finalità istituzionali di una associazione culturale, assistenziale o sportiva.

All'espletamento di tali attività e prestazioni, **si riconosce inequivoca natura commerciale**, e come tali non possono in alcun modo ricomprendersi fra le finalità proprie delle associazioni, così come desumibili dalle relative disposizioni statutarie degli enti e dalle disposizioni vigenti ed applicabili.

In buona sostanza, il complesso normativo di riferimento enuncia una disciplina fiscale che utilizza lo schema della regola e dell'eccezione: considera, infatti, in via generale, come effettuate nell'esercizio di impresa le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da associazioni che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, e, per le altre associazioni, reputa effettuate nell'esercizio di impresa

le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati, ove rese verso il pagamento di un corrispettivo o di uno specifico contributo supplementare.

In via di eccezione, esclude dalla qualificazione di prestazione fatta nell'esercizio di attività commerciale, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a condizione che siano "effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive".

Lo schema utilizzato e la correlazione logica tra le diverse previsioni ha indotto, ragionevolmente, a ritenere che solo le prestazioni ed i servizi che realizzino le finalità istituzionali senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione, non vanno considerate effettuate nell'esercizio di attività commerciale e, quindi, non imponibili, mentre ogni altra attività espletata dagli stessi soggetti deve ritenersi rientri nel regime impositivo (Cass. n. 3850/2001, Cass. n. 6340/2002, Cass. n. 15191/06).

Il quadro di riferimento è in parte mutato con l'introduzione della L. n. 383/2000, il cui articolo 4, comma 1, lett. f) afferma che "Le associazioni di promozione sociale traggono le risorse economiche per il loro funzionamento e per lo svolgimento delle loro attività da: f) proventi delle cessioni di beni e servizi agli associati e a terzi, anche attraverso lo svolgimento di attività economiche di natura commerciale, artigianale o agricola, svolte in maniera ausiliaria e sussidiaria e comunque finalizzata al raggiungimento degli obiettivi istituzionali".

La Cassazione ha così iniziato a sostenere che la L. n. 383 del 2000, a parte le perplessità che possono sorgere in ordine alla sua applicabilità a causa della individuazione del presupposto della "utilità sociale" della attività svolta dagli enti non lucrativi, conferma in ogni caso la validità della impostazione precedentemente seguita, posto che solo a partire dalla sua entrata in vigore il legislatore ha consentito, in una mutata realtà sociale (che ha visto crescere il ruolo e l'importanza delle Onlus) la possibilità che tali enti si finanzino con attività commerciali consistenti nella cessione di beni e servizi a soci ed a terzi. Prima di questa norma (che non è retroattiva poiché inserisce un quid novi nel sistema), i terzi non erano considerati come possibili destinatari di cessioni di beni o di prestazioni di servizi da enti non commerciali che volessero restare nell'ambito di una attività non commerciale. L'art. 4 del DPR n.633/1972, si ripete, prevedendo la "cessioni di beni" e la "prestazioni di servizi" presuppone che esse vengano effettuate soltanto nei confronti dei soci e degli associati. Se c'è la possibilità che la somministrazione venga effettuata nei confronti di terzi, siamo evidentemente al di fuori di

questa previsione normativa, per cui non c'è alcuna valida ragione per escludere la natura commerciale ad una attività rivolta indiscriminatamente a tutti (Cass. n. 15321/2002, Cass. n. 611/2006, Cass. n. 26469/2008).

Sono state però considerate in ogni caso commerciali, e quindi soggette all'imposta, le attività relative all'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici. Il generico ed onnicomprensivo dato letterale della norma, che non opera distinzioni tra l'organizzazione di gite giornaliere senza pernottamento e quelle con pernottamento, né tra le prestazioni di servizi resi dalle agenzie di viaggi e turismo senza l'ausilio o con l'ausilio di altra agenzia, non legittima l'esclusione dall'IVA di determinate prestazioni, fatte salve soltanto le eccezioni espressamente contemplate (come le prestazioni di agenzie di viaggi e turismo eseguite fuori della Comunità economica europea, per le quali il loro non assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto è previsto dall'art. 1, comma secondo, del D.M. 16 gennaio 1980) (Cass. n. 12341/2001).

Fattispecie particolari

1. È stata riconosciuta la natura commerciale **all'attività di ricerca scientifica svolta da un consorzio**, pertanto assoggettabile ad IVA, se i risultati prodotti sono ceduti a consociati o a terzi in vista della loro utilizzazione industriale o commerciale (Cass. n.22644/2004).

Osserva il collegio che, ai sensi dell'art. 2195, comma 1, n. 1), del codice civile, espressamente richiamato dall'art. 4, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 per l'individuazione dell'attività d'impresa rilevante ai fini dell'applicazione della disciplina dell'Iva, costituisce attività imprenditoriale commerciale, tra l'altro e per quel che interessa in questa sede, l'attività industriale, diretta alla produzione di beni o di servizi, ossia quella attività produttiva non solo di beni materiali e immateriali, ma anche di servizi, che sia finalizzata – come è dato desumere dal necessario collegamento dell'art. 2195 con l'art. 2082 del codice civile che definisce in generale i requisiti dell'imprenditore – alla realizzazione di una nuova utilità e sia organizzata, attraverso il coordinato impiego di risorse umane, strumentali e finanziarie, per conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, restando irrilevante lo scopo di lucro, che riguarda soltanto il movente soggettivo che induce l'imprenditore a esercitare la propria attività (in tal senso v. Cass., SS.UU., n. 1456/1992; Cass. n. 3353/1994, Cass. n. 3215/2001, Cass. n. 16435/2003, Cass. n. 1367/2004).

Alla luce di tali criteri ben può costituire attività imprenditoriale di natura commerciale – in quanto produttiva di nuova utilità economica, o di un servizio avente ad oggetto una nuova utilità economica, ottenuta anche mediante l'utilizzazione o l'elaborazione di fattori sia materiali che di diversa natura (Cass. n. 4932/1995, Cass. n. 6345/2001, Cass. n. 4535/2004), ovvero come attività ausiliaria di detta attività produttiva (art. 2195, comma 1, n. 5 c.c.) – quella rivolta allo svolgimento di ricerca scientifica e alla cessione a consociati o a terzi dei risultati di tale ricerca in vista della loro utilizzazione industriale e commerciale.

2. La Cassazione ha statuito che **l'associazione sindacale che svolga attività di consulenza e contabilità fiscale non solo a favore degli associati, ma anche di terzi estranei, operando quale soggetto economico, non può godere dell'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA previsto dal predetto art. 4 del D.P.R. n. 633/1972** (Cass. n. 244473/2006).

3. Si è altresì **riconosciuta soggettività passiva IVA ai Consorzi per le aree di sviluppo industriale operanti in Sicilia che gestiscono e cedono in nome proprio – dietro corrispettivo – il godimento o, comunque, i diritti relativi alle opere realizzate con i finanziamenti della Regione e della Cassa per il Mezzogiorno** (Cass. n.13854/2004).

È stato affermato che la intrinseca natura commerciale di tali operazioni (anche se effettuate nel vigore della legge regionale 4 gennaio 1984, n. 1, che attribuiva a detti consorzi la qualifica di enti pubblici non economici) e la natura di enti pubblici economici dei Consorzi e, comunque, l'esercizio, in rapporto alle operazioni suddette, di attività commerciale – che deve ritenersi direttamente gestita in nome proprio – comportano la loro soggettività passiva ai fini dell'IVA, con conseguente diritto alla detrazione dell'imposta pagata dagli enti stessi sugli acquisti.

In considerazione della (indiscussa) natura pubblica del Consorzio, la Suprema Corte ha ricordato che la normativa sull'IVA distingue tra enti pubblici che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali od agricole (art. 4, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972) ed enti pubblici che non abbiano tale oggetto esclusivo o principale (art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972): nel primo caso, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio di imprese (con conseguente riconoscimento dell'ente tra i soggetti passivi dell'IVA); nel

secondo caso, si considerano effettuate nell'esercizio di impresa (con conseguente riconoscimento dell'ente tra i soggetti passivi dell'IVA limitatamente a tale aspetto funzionale) solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte (occasionalmente) nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

La natura di ente pubblico economico e, comunque, l'esercizio di attività commerciale (in rapporto alle operazioni in esame) comportano, pertanto, per tale sentenza la soggettività IVA del Consorzio, in difetto di specifiche norme di legge.

4. E' stato anche sostenuto che l'inapplicabilità dell'IVA riguarda i soli enti pubblici e dipende da due condizioni che essa sia esercitata dall'ente medesimo e che sia svolta in veste di pubblica autorità (Cass. n. 7906/2005).

È quindi tale "solo quella svolta dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico loro proprio e non anche quella svolta in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati", ne' "l'attività del privato è esente per il solo fatto di consistere nel compimento di atti che rientrano nelle prerogative della pubblica autorità".

Pertanto, l'operatore economico privato, soggetto passivo IVA, che esercita l'attività demandata all'ente pubblico o in virtù di un rapporto di tipo concessorio, ovvero contrattuale, o per delega dell'ente medesimo, non e' esentato dal tributo (Cass. n. 17871/2004).

C) Attività d'impresa ed inerenza tra art. 4 ed art. 19 DPR 633/1972

Il predetto art. 4, al n. 1 del secondo comma considera "in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese" le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte tra gli organismi societari lvi elencati.

Secondo la norma, quindi, le cessioni e le prestazioni dette debbono considerarsi fatte "nell'esercizio dell'impresa" tutte le volte che siano operate da quegli organismi sociali senza necessità di ulteriore prova: la disposizione, pertanto, contiene la previsione di una vera e propria presunzione legale assoluta (iuris et de iure), contro la quale, peraltro, non e' concessa nessuna possibilità di fornire una prova contraria.

Esaminando la norma in questione la Corte (Cass. n. 9806/2002, Cass. n. 6083/2001, Cass. n. 17514/2002) ha affermato il principio per il quale **dal riconoscimento legale della qualifica di impresa ai fini dell'applicazione dell'IVA sulle operazioni attive compiute dalle società indicate nell'art. 4 discende ("non può non**

conseguire") **"la qualificabilità come impresa delle società medesime anche con riguardo alle realizzate operazioni passive**, posto che non avrebbe senso qualificare un soggetto imprenditore per le operazioni a valle e come non imprenditore per quelle a monte, quando non può non risaltare alla evidenza che, ai fini della disciplina dell'IVA, uno stesso soggetto o e' imprenditore o non lo è, ma, se lo è, agisce necessariamente come tale con riguardo all'intera sua attività" (Cass. n. 1863/2004).

Dal predetto principio la Corte stessa (Cass. n. 5599/2003), afferma anche che - "in base alla disciplina dettata dagli **artt. 4, secondo comma, n. 1, e 19, primo comma**, del DPR n. 633/1972" - **"le cessioni di beni da parte di società commerciali sono da considerare "in ogni caso", cioè senza eccezioni, effettuate nell'esercizio di impresa"**, e precisato che **"in ordine agli acquisti di beni da parte delle stesse società, l'inerenza all'esercizio dell'impresa di tali operazioni**, passive, al fini della detraibilità dell'imposta, non può essere ritenuta in virtù della semplice dualità di imprenditore societario dell'acquirente, ma **occorre accertare che le operazioni medesime siano effettivamente compiute nell'esercizio d'impresa, cioè in stretta connessione con le finalità imprenditoriali"**, con l'avvertenza che "il requisito dell'inerenza... non può, in teoria, ritenersi escluso per il solo fatto della mancanza od assoluta sporadicità di operazioni attive".

L'art.19, comma 1, infatti, "consentendo al compratore di portare in detrazione l'IVA addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore quando si tratti di acquisto effettuato nell'esercizio di impresa, richiede un quid pluris rispetto alla qualità di imprenditore dell'acquirente, cioè l'inerenza o strumentalità del bene comprato rispetto all'attività imprenditoriale". Il diniego della detrazione dell'IVA "a monte", quando il bene comprato non sia strumentale all'esercizio dell'impresa, non determina un'illegittima duplicità d'imposizione. Nè può presumersi la sussistenza dei requisiti dell'inerenza e della strumentalità in ragione della qualità di società commerciale dell'acquirente. (Cass. n. 8583/2006, Cass. n. 3022/2007, Cass. N. 1421/2008, Cass. n. 16730/2008, Cass. n. 11765/2008, Cass. n. 3706/2010).

In base alla disciplina dettata dall'art. 4, comma 2, n. 1, e art. 19, comma 1, infatti, mentre le cessioni di beni da parte di società commerciali sono da considerare in ogni caso, cioè senza eccezioni, effettuate nell'esercizio di impresa, in ordine agli acquisti di beni da parte delle stesse società, l'inerenza all'esercizio dell'impresa di tali operazioni passive, ai fini della detraibilità dell'imposta, non può essere ritenuta in virtù della semplice qualità di imprenditore societario dell'acquirente, ma occorre accertare che le operazioni

medesime siano effettivamente compiute nell'esercizio d'impresa, cioè in stretta connessione con le finalità imprenditoriali, con onere della prova a carico di chi invochi la detrazione (Cass. n. 5599/2003).

Un tale accertamento deve essere compiuto in concreto e non già in astratto, e va rapportato all'oggetto sociale quale risulta dai documenti che la contribuente deve aver cura di allegare e provare.

In definitiva si afferma che la logica del sistema di "neutralizzazione" dell'Iva richiede, infatti, che le operazioni attive soggette ad imposta (artt. 1 e 17 del DPR n. 633/1972), se compiute da una società commerciale, siano considerate, in ogni caso, effettuate nell'esercizio d'impresa (art. 4 cit.), con relativa e sicura insorgenza dell'obbligo nei confronti dell'Erario. Non altrettanto automatica, invece, può essere la valutazione delle operazioni passive, in ordine alla detraibilità del tributo, dovendosi in questo caso accertare che esse siano state effettuate "nell'esercizio dell'impresa (art. 19), ossia in stretta connessione con le finalità imprenditoriali: in caso contrario - oltre a risultarne vanificata la disposizione del comma 1 dell'art. 4 cit., laddove l'esercizio d'impresa è positivamente qualificato come "esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole...", e quella del comma 2, che attribuisce alle società la presunzione di esercizio di impresa solo con riferimento alle operazioni attive - la detrazione sarebbe concessa in relazione ad un acquisto che si pone fuori dal tipico circuito di applicazione - detrazione dell'Iva. Si ritiene, pertanto, che il sistema degli artt. 1, 4, 17, e 19 del D.P.R. n. 633/1972, non sia intesa a qualificare come inerente all'esercizio dell'impresa qualsiasi operazione, attiva o passiva, compiuta dalle società commerciali (in tal senso, invece, Cass. n. 9806/2002); bensì ad attribuire in ogni caso, a dette società, l'onere dell'imposta sulle operazioni attive, riservando la detraibilità del tributo solo alle operazioni passive compiute nell'effettivo esercizio dell'impresa (Cass. n. 5599/2003).