Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

4 luglio 2024*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CEE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c) – Prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso – Articolo 9, paragrafo 1 – Nozioni di "soggetto passivo" e di "attività economica" – Associazione senza scopo di lucro che realizza progetti finanziati dal Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR) – Prestazione di servizi di formazione con l'intervento di subappaltatori – Inclusione dell'importo della sovvenzione nella base imponibile – Articolo 73»

Nella causa C-87/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale, Lettonia), con decisione del 14 febbraio 2023, pervenuta in cancelleria il 15 febbraio 2023, nel procedimento

Biedrība «Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija»

contro

Valsts ieņēmumu dienests,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da F. Biltgen, presidente di sezione, N. Wahl (relatore) e J. Passer, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Biedrība «Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija», da A. Leškoviča, advokāte;

– per il governo lettone, da J. Davidoviča, K. Pommere e E. Bārdiņš, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da P. Carlin, M. Herold e L. Ozola, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il lettone.

sentite le conclusioni dell'avvocata generale, presentate all'udienza del 7 marzo 2024,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte, in sostanza, sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), dell'articolo 9, paragrafo 1, e degli articoli 28 e 73 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 Biedrība «Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija», un'associazione lettone di tecnologie dell'informazione e della comunicazione (in prosieguo: l'«Associazione»), e il Valsts ieņēmumu dienests (amministrazione tributaria, Lettonia) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria»), in merito al rifiuto, da parte di quest'ultima, di consentire all'Associazione di detrarre l'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte per le fatture emesse nei suoi confronti dalle imprese prestatrici di servizi di formazione da essa subappaltati a queste ultime.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112:

«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 tale direttiva dispone quanto segue:

«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 L'articolo 28 di detta direttiva così recita:

«Qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale».

6 L'articolo 73 della medesima direttiva è così formulato:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

7 Ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, della direttiva 2006/112:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

i) (...) la formazione o la riqualificazione professionale, nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili;

(...)».

Diritto lettone

Legge sull'imposta sul valore aggiunto

8 Il Pievienotās vērtības nodokļa likums (legge sull'imposta sul valore aggiunto), del 29 novembre 2012 *(Latvijas Vēstnesis*, 2012, n. 197), è inteso a recepire la direttiva 2006/112 nel diritto lettone.

Legge sulle associazioni e sulle fondazioni

9 L'articolo 2, paragrafo 1, del Biedrību un nodibinājumu likums (legge sulle associazioni e sulle fondazioni), del 30 ottobre 2003 (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, n. 161), dispone che un'associazione è una comunità di persone volontarie costituita per il conseguimento di uno scopo non lucrativo definito nel suo statuto.

10 Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, di tale legge, le associazioni e le fondazioni hanno il diritto di esercitare, a titolo accessorio, attività economiche connesse alla conservazione o allo sfruttamento dei loro beni nonché altre attività economiche al fine di conseguire le loro finalità.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 Nel 2016 l'Associazione, con sede in Lettonia, ha stipulato due contratti con la Centrālā finanšu un līgumu aģentūra (Organismo centrale di finanziamento e di aggiudicazione dei contratti, Lettonia) (in prosieguo: la «CFLA») riguardanti la realizzazione di due progetti di formazione finanziati dal Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR). Si trattava, da un lato, di un progetto di formazione dei professionisti della tecnologia dell'informazione e della comunicazione (in prosieguo: il «progetto ICT») e, dall'altro, di un progetto di formazione dei piccoli e micro operatori economici

(in prosieguo: il «progetto PMOE»). L'offerente, nell'ambito del primo progetto, poteva essere un'associazione e, nell'ambito del secondo progetto, un'associazione o un'amministrazione pubblica.

12 Nel quadro del progetto ICT, l'Associazione ha stipulato contratti per la fornitura di servizi di formazione ai destinatari. In forza di tali contratti, tali destinatari hanno dovuto pagare all'Associazione i costi di formazione e l'IVA corrispondente, nonché, in taluni casi, commissioni di gestione pari al 5 o al 10% dell'importo dell'aiuto concesso all'Associazione dalla CFLA e da trasferire a detti destinatari alla fine del progetto ICT, oltre all'IVA. L'Associazione ha altresì stipulato contratti con prestatori di servizi di formazione al fine di svolgere, per conto proprio, le attività di formazione di cui si tratta. Al termine delle formazioni, tali prestatori hanno fatturato a quest'ultima l'intero valore di tali servizi e hanno applicato l'IVA. L'Associazione ha pagato le fatture di detti prestatori e ha dichiarato l'IVA come imposta assolta a monte. Al termine del progetto, l'Associazione ha versato i fondi ricevuti dalla CFLA ai destinatari delle formazioni (l'importo dei versamenti variava dal 30 al 70% del valore della prestazione di servizi effettuata) e ha fatturato loro le commissioni di gestione del progetto, per un importo pari al 5 o al 10% dell'importo dell'aiuto concesso dalla CFLA.

13 Nell'ambito del progetto PMOE, l'Associazione ha pagato per intero, IVA inclusa, i prestatori di servizi di formazione. Il contratto in forza del quale tale pagamento è stato effettuato era stato concluso tra l'Associazione, il prestatore di servizi di formazione e il destinatario di tali servizi. Ai sensi di tale contratto, detto destinatario si impegnava a cofinanziare la formazione e il prestatore di servizi era tenuto a versare all'Associazione l'importo corrispondente a tale cofinanziamento (30% del pagamento totale, IVA inclusa). Il finanziamento concesso dal FESR costituiva il 70% del pagamento totale, versato alla fine del progetto all'Associazione da parte della CFLA, IVA esclusa.

14 A seguito di un controllo, l'amministrazione tributaria ha contestato la possibilità per l'Associazione di detrarre l'IVA a monte. Di conseguenza, nel corso del 2019 e del 2021 essa ha adottato otto decisioni che imponevano all'Associazione di pagare un importo di EUR 87 299,37 a titolo di IVA per il periodo compreso tra i mesi di gennaio e ottobre 2018, di pagare un'ammenda pari a EUR 611,96 e una penalità di mora pari a EUR 7 707,52. Essa ha altresì respinto la richiesta di rimborso presentata dall'Associazione relativamente all'eccedenza di IVA constatata per i mesi di luglio e da settembre a dicembre 2018, nonché per i mesi di febbraio, marzo, maggio e dicembre 2019, per un importo totale di EUR 101 363,24.

15 Secondo l'amministrazione tributaria, i progetti ICT e PMOE potevano essere realizzati solo da un'associazione o da un'amministrazione pubblica, ma non da un operatore economico. Tenuto conto dell'assenza di scopo di lucro dell'Associazione e del fatto che non è previsto che siano realizzati utili nell'ambito dell'attuazione di tali progetti, la realizzazione di detti progetti non può essere considerata un'attività economica dell'Associazione. Quest'ultima avrebbe gestito i progetti ed effettuato i pagamenti provenienti dai fondi europei, dei quali avrebbero beneficiato i destinatari dei servizi di formazione, ma non avrebbe essa stessa fornito tali servizi e non avrebbe quindi diritto alla detrazione dell'IVA a monte.

16 L'Associazione ha contestato le decisioni dell'amministrazione tributaria, ritenendo che il suo status di associazione non incidesse sul suo diritto a detrarre l'IVA a monte. Essa ha fatto valere di essere iscritta nel registro lettone dei soggetti passivi IVA e che, nell'ambito dei progetti ICT e PMOE, aveva fornito servizi di formazione in qualità di intermediario.

17 L'Administratīvā rajona tiesa (Tribunale amministrativo distrettuale, Lettonia) ha accolto i ricorsi di annullamento di tali decisioni. L'amministrazione tributaria ha interposto appello avverso le sentenze di cui trattasi dinanzi all'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale, Lettonia), giudice del rinvio, la quale ha disposto la riunione di tutte le cause dinanzi ad essa pendenti relative a tali sentenze.

18 In tale circostanze, l'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva [2006/112] debba essere interpretato nel senso che un'associazione senza scopo di lucro, la cui attività abbia lo scopo di dare attuazione a regimi di aiuti di Stato finanziati dal [FESR], dev'essere considerata un soggetto passivo che esercita un'attività economica.

2) Se l'articolo 28 della direttiva [2006/112] debba essere interpretato nel senso che un'associazione che in realtà non presta servizi di formazione dev'essere nondimeno assimilata al prestatore del servizio qualora i servizi siano stati acquistati presso un altro operatore economico al fine di consentire l'attuazione di un progetto di aiuti di Stato finanziato dal [FESR].

3) Nel caso in cui il prestatore riceva dal destinatario del servizio unicamente un corrispettivo parziale per il servizio prestato (30%) e il valore restante del servizio venga liquidato dal [FESR] sotto forma di versamento dell'aiuto, se il corrispettivo imponibile, ai sensi dell'articolo 73 della direttiva [2006/112], sia l'importo totale che il prestatore riceve sia dal destinatario del servizio sia da un terzo sotto forma di versamento dell'aiuto».

Sulle questioni pregiudiziali

19 Occorre constatare che la prima questione sollevata dal giudice del rinvio verte sull'interpretazione della nozione di «attività economica» di cui all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, mentre la seconda questione sollevata da tale giudice riguarda, in sostanza, la nozione di «prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva, in combinato disposto con l'articolo 28 di detta direttiva.

20 Orbene, un'attività può essere qualificata come attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 unicamente se essa corrisponde a una delle operazioni di cui all'articolo 2 di tale direttiva (sentenza del 12 maggio 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punto 21).

21 Occorre quindi rispondere in via preliminare alla seconda questione. La risposta consentirà poi, se del caso, di rispondere alla terza questione, stabilendo se sovvenzioni come quelle che, nel caso di specie, sono state concesse dalla CFLA dopo che il FESR stesso aveva versato tali sovvenzioni a quest'ultima, rientrino nella base imponibile di servizi come quelli forniti dall'Associazione nell'ambito dei progetti ICT e PMOE. Infine, sarà opportuno, se necessario, esaminare la prima questione.

Sulla seconda questione

22 Nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice del rinvio descrive le prestazioni di servizi fatturate dall'Associazione basandosi su due caratteristiche tratte dal loro contesto, vale a dire il ricorso da parte di quest'ultima al subappalto per la realizzazione di tali prestazioni e la sovvenzione di dette prestazioni da parte del FESR, tramite la CFLA.

23 Ne consegue che, con tale questione, detto giudice chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 28 di quest'ultima, debba essere interpretato nel senso che costituiscono prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso le prestazioni di servizi di formazione fatturate da un'associazione senza scopo di lucro, essenzialmente subappaltate a terzi e che hanno beneficiato di sovvenzioni provenienti da fondi europei che possono ammontare fino al 70% dell'importo totale di tali prestazioni.

24 Occorre ricordare che spetta al giudice del rinvio, il solo competente a valutare i fatti, determinare la natura delle operazioni di cui trattasi nel procedimento principale (sentenza del 30 marzo 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

25 Ciò premesso, incombe nondimeno alla Corte fornire a tale organo giurisdizionale tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che possano essere utili per dirimere la controversia di cui è investito (sentenza del 30 marzo 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

26 A tal riguardo, dalla giurisprudenza risulta che una prestazione di servizi è effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, e configura pertanto un'operazione imponibile, solo se esiste un nesso diretto tra tale prestazione di servizi, da un lato, e il corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo, dall'altro. Siffatto nesso diretto esiste qualora tra l'autore della prestazione di servizi, da un lato, e il loro destinatario, dall'altro, intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario (v., in tal senso, sentenza del 30 marzo 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

27 Perché una siffatta prestazione di servizi possa essere considerata come effettuata «a titolo oneroso» ai sensi di tale direttiva, non occorre, come emerge anche dall'articolo 73 di detta direttiva, che il corrispettivo di tale prestazione di servizi sia versato direttamente dal loro beneficiario, potendo il corrispettivo essere altresì versato da un terzo (v., in tal senso, sentenza del 30 marzo 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

28 La circostanza che l'operazione di cui trattasi sia effettuata a un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo, e dunque a un prezzo superiore o inferiore al prezzo normale di mercato, è irrilevante rispetto alla qualificazione di operazione «a titolo oneroso», in quanto una siffatta circostanza non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra la prestazione effettuata o da effettuare e il corrispettivo ricevuto o da ricevere, il cui importo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati (v., in tal senso, sentenza del 30 marzo 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

29 Nel caso di specie, dalle indicazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che l'Associazione organizza, prepara sul piano materiale e monitora formazioni destinate ai professionisti della tecnologia dell'informazione e della comunicazione (progetto ICT) e ai piccoli e micro operatori economici (progetto PMOE), ma delega a subappaltatori l'esecuzione di tali formazioni.

30 Nell'ambito del progetto ICT sembrano coesistere, con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, due prestazioni di servizi. La prima vincola il destinatario della formazione all'Associazione, alla quale tale destinatario paga l'intero prezzo richiesto. Una volta ricevuta la sovvenzione da parte della CFLA, l'Associazione trasferisce l'importo spettante a ciascun destinatario del servizio di formazione, con l'effetto di ridurre il prezzo da esso inizialmente pagato all'Associazione. La seconda risulta dal contratto stipulato tra l'Associazione e l'impresa di formazione, che essa retribuisce a fronte del servizio reso.

31 È quindi chiaro che l'Associazione deve essere considerata come l'autore della prestazione di servizi di formazione al destinatario della formazione. A tal riguardo, è indifferente che l'Associazione abbia scelto di avvalersi dei servizi di un subappaltatore anziché assumere personale proprio.

32 L'articolo 28 della direttiva 2006/112, la cui formulazione esige che il soggetto passivo agisca in nome proprio per conto terzi, non è quindi pertinente nell'ambito di un progetto come il progetto ICT, poiché, da un lato, l'Associazione ha agito in nome e per conto proprio fatturando ai destinatari della formazione il prezzo di quest'ultima e, dall'altro, l'impresa di formazione ha agito in nome e per conto terzi, ossia l'Associazione, effettuando i servizi di formazione in questione, che sono stati poi pagati da quest'ultima.

33 Nell'ambito del progetto PMOE, sempre con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, le cose sembrano essere leggermente diverse, poiché, come risulta dal punto 13 della presente sentenza, esiste, come nel caso del progetto ICT, un contratto tra l'Associazione e un subappaltatore per la fornitura del servizio di formazione ai destinatari di quest'ultima, ma il rapporto con questi ultimi è a sua volta definito in un altro contratto, tripartito, tra l'Associazione, l'impresa di formazione e ciascun destinatario della formazione. Tale altro contratto prevede che tale destinatario si faccia carico del 30% del costo della prestazione, mentre l'importo corrispondente a tale percentuale sembra essere fatturato dall'Associazione stessa. La concessione della sovvenzione da parte della CFLA, nella misura del 70% del prezzo della prestazione di servizi di formazione, consente quindi all'Associazione di ottenere l'intero prezzo.

34 Sembra pertanto, fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio dell'assenza di un contratto di mandato tra l'Associazione e l'impresa di formazione, che, nonostante la differenza con il progetto ICT consistente in particolare nell'esistenza di un contratto tripartito, l'Associazione abbia fornito parimenti in nome e per conto proprio, tramite un subappaltatore, i servizi di formazione in questione, in quanto tali servizi non sono svolti dal subappaltatore in nome proprio e per sé. Pertanto, alla luce della domanda di pronuncia pregiudiziale, l'articolo 28 della direttiva 2006/112 non trova applicazione.

35 Occorre aggiungere in merito ai due progetti, in primo luogo, che la circostanza che il finanziamento delle prestazioni di servizi di formazione provenga, anche in gran parte, da un organismo quale la CFLA, che ha a sua volta ricevuto le somme di cui trattasi dal FESR, non osta

alla qualificazione di tali prestazioni come prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso, come risulta esplicitamente dalla giurisprudenza ricordata al punto 27 della presente sentenza, ai sensi della quale il corrispettivo della prestazione di servizi può essere ottenuto da un terzo.

36 In secondo luogo, neppure la circostanza che il reddito costituito, da un lato, dal versamento dell'aiuto proveniente dal FESR per il tramite della CFLA e, dall'altro, dalla retribuzione pagata dai destinatari dei servizi di formazione copra integralmente i costi dell'Associazione, ma non le consenta di trarre profitto, conformemente al suo status di associazione senza scopo di lucro, è atta a impedire che le prestazioni di servizi di cui trattasi nel procedimento principale siano qualificate come prestazioni effettuate a titolo oneroso, come risulta espressamente dalla giurisprudenza menzionata al punto 28 della presente sentenza, secondo la quale un'operazione, anche se realizzata a un prezzo inferiore al prezzo di costo, può essere qualificata come operazione effettuata a titolo oneroso.

37 Occorre quindi rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che costituiscono prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso le prestazioni di servizi di formazione fatturate da un'associazione senza scopo di lucro, essenzialmente subappaltate a terzi e che hanno beneficiato di sovvenzioni provenienti da fondi europei che possono ammontare fino al 70% dell'importo totale di tali prestazioni, senza che trovi applicazione l'articolo 28 di tale direttiva, in mancanza di un espresso contratto di mandato che consenta di dimostrare l'esistenza di una prestazione di servizi fornita da un soggetto passivo in nome proprio e per conto terzi.

Sulla terza questione

38 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede se l'articolo 73 della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che, qualora il prestatore di un servizio riceva dal destinatario di tale servizio solo un corrispettivo parziale per detto servizio, mentre il corrispettivo del valore residuo del medesimo servizio assume la forma di un versamento di un aiuto mediante risorse provenienti dal FESR, la base imponibile corrisponde, tuttavia, all'importo totale ricevuto dal prestatore del servizio.

39 Risulta sia dalla giurisprudenza citata al punto 27 della presente sentenza sia dalle considerazioni esposte al successivo punto 35 che occorre rispondere in senso affermativo a tale questione. L'articolo 73 di tale direttiva deve quindi essere interpretato nel senso che le sovvenzioni versate a un prestatore di servizi da un fondo europeo per una specifica prestazione di servizi rientrano, conformemente a tale disposizione, nella base imponibile, in quanto pagamento ottenuto da parte di un terzo.

Sulla prima questione

40 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede se l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che un'associazione senza scopo di lucro, le cui attività siano dirette ad attuare programmi di aiuti di Stato finanziati dal FESR, dev'essere considerata un soggetto passivo che esercita un'attività economica.

41 A tal riguardo, in primo luogo, occorre ricordare che, fatta salva la valutazione che deve essere effettuata dal giudice del rinvio sui fatti del procedimento principale, dalla risposta alla seconda questione risulta che le prestazioni di servizi di formazione di cui trattasi soddisfano i criteri per

essere qualificate come prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, cosicché tale condizione necessaria, ma non sufficiente, per constatare l'esercizio di un'attività economica è soddisfatta.

42 In secondo luogo, l'analisi del tenore letterale dell'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva, nell'evidenziare la portata dell'ambito di applicazione della nozione di «attività economica», precisa anche il carattere oggettivo di quest'ultima, nel senso che l'attività viene considerata di per sé stessa, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati (sentenze del 30 marzo 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punto 33 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 30 marzo 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

43 Pertanto, il fatto che, in ragione della sua forma sociale, una persona giuridica possa esercitare solo in via accessoria un'attività economica di natura professionale che produce un reddito è irrilevante ai fini dell'esistenza di un'attività economica intesa a realizzare introiti aventi carattere di stabilità, il che costituisce il criterio dell'attività economica, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, di detta direttiva (v., in tal senso, sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

44 Di conseguenza, nel procedimento principale, è sulla base di un'interpretazione erronea di tale disposizione che l'amministrazione tributaria ha ritenuto che il solo status di associazione senza scopo di lucro della ricorrente nel procedimento principale ostasse all'esercizio da parte di quest'ultima di un'attività economica ai sensi di detta disposizione.

45 In terzo luogo, la circostanza che le formazioni di cui trattasi siano state finanziate in misura considerevole da aiuti provenienti dal FESR non può influire sulla natura economica o meno dell'attività esercitata dall'Associazione, poiché la nozione di «attività economica», per il suo carattere oggettivo ricordato al punto 42 della presente sentenza, si applica indipendentemente dalla modalità di finanziamento scelta dall'operatore interessato, anche quando si tratta di sovvenzioni pubbliche (sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

46 In quarto luogo, tenuto conto della difficoltà di elaborare una definizione precisa dell'attività economica, si deve esaminare l'insieme delle circostanze in cui quest'ultima è realizzata, effettuando una valutazione caso per caso in base al comportamento tipico che adotterebbe un imprenditore attivo nel settore in questione (sentenze del 30 marzo 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punto 35 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 30 marzo 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punto 43 e giurisprudenza ivi citata), ossia, nel caso di specie, un'impresa attiva nel settore dell'organizzazione e della fornitura di servizi di formazione.

47 A tal riguardo, è vero che il fatto che l'Associazione, fissando il prezzo delle prestazioni di servizi di formazione che essa fattura ai destinatari degli stessi, miri unicamente a coprire le proprie spese di funzionamento al fine di raggiungere l'equilibrio finanziario sembra non corrispondere al comportamento tipico di un imprenditore, qualunque esso sia, che è quello di puntare alla redditività della sua impresa.

48 Tuttavia, tale analisi non corrisponde al testo dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 e non è neppure corroborata dagli elementi di fatto contenuti nella decisione di rinvio.

49 Anzitutto, dalla formulazione di tale disposizione risulta che si considera soggetto passivo chiunque eserciti, in modo indipendente, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Ne consegue che lo scopo che consiste nel raggiungere il semplice equilibrio dei propri conti, perseguito dall'Associazione, non può essere sufficiente a escludere la possibilità che quest'ultima eserciti un'attività economica. Per la stessa ragione, un'impresa che intenda realizzare profitti, ma la cui attività risulti in deficit permanente, ad esempio a causa dello scarso rendimento economico, resterebbe nondimeno un soggetto passivo se l'analisi dell'insieme delle circostanze in cui tale attività è esercitata, ricordata al punto 46 della presente sentenza, porti a considerare detta attività come un'attività di natura economica.

50 Inoltre, l'Associazione si comporta come un'impresa che organizza e fornisce formazioni quando attua i progetti di formazione finanziati dal FESR, tramite la CFLA. In particolare, essa cerca progetti, clienti e formatori, dai quali acquista i servizi in subappalto. Essa fa pagare una parte del prezzo ai destinatari delle prestazioni di servizi di formazione, valuta il loro livello di conoscenze e raccoglie i loro riscontri sulla formazione, il che corrisponde a un'indagine tipica sulla qualità.

51 È altresì pacifico che l'Associazione dispone di personale proprio per l'organizzazione dei suoi progetti, oltre ai subappaltatori di cui si avvale. Occorre ricordare, a quest'ultimo proposito, che il subappalto è del tutto frequente nella vita economica.

52 Ne consegue che, dall'esterno, l'Associazione risulta essere un prestatore di servizi di formazione o di organizzazione di tali servizi paragonabile a qualsiasi altro operatore economico presente nello stesso mercato, con il quale essa è quindi in concorrenza.

53 Infine, anche se il fatto che gran parte del suo finanziamento derivi da sovvenzioni pubbliche sembra creare incertezza circa la sostenibilità economica dell'Associazione, è importante sottolineare che tali sovvenzioni e il loro importo prevedibile costituiscono elementi in funzione dei quali l'Associazione elabora il suo piano di lavoro e la sua ricerca di clienti.

54 Dall'insieme di tali considerazioni risulta che un'entità senza scopo di lucro quale l'Associazione deve essere considerata un soggetto passivo che esercita un'attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, cosicché le prestazioni di servizi di formazione che essa fattura rientrano nell'ambito di applicazione di tale disposizione.

55 Ciò premesso, spetterà tuttavia al giudice del rinvio verificare che siffatte prestazioni di servizi non rientrino nell'ambito di applicazione dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i), di tale direttiva, riguardante «la formazione o la riqualificazione professionale», in quanto la Corte non è stata investita di tale questione e non dispone di elementi contenuti nel fascicolo che consentano di risolverla.

56 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che lo status di associazione senza scopo di lucro di cui gode un'associazione non osta a che, al termine di un'analisi che tenga conto di tutte le circostanze dell'attività di quest'ultima e, in particolare, del fatto che tale attività sia comparabile al comportamento tipico di un operatore economico dello stesso settore, detta associazione possa essere considerata un soggetto passivo che esercita un'attività economica ai sensi di tale disposizione.

Sulle spese

57 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 (Settima Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,**

   dev'essere interpretato nel senso che:

   costituiscono prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso le prestazioni di servizi di formazione fatturate da un'associazione senza scopo di lucro, essenzialmente subappaltate a terzi e che hanno beneficiato di sovvenzioni provenienti da fondi europei che possono ammontare fino al 70% dell'importo totale di tali prestazioni, senza che trovi applicazione l'articolo 28 di tale direttiva, in mancanza di un espresso contratto di mandato che consenta di dimostrare l'esistenza di una prestazione di servizi fornita da un soggetto passivo in nome proprio e per conto terzi.

2) **L'articolo 73 della direttiva 2006/112**

   dev'essere interpretato nel senso che:

   le sovvenzioni versate a un prestatore di servizi da un fondo europeo per una specifica prestazione di servizi rientrano, conformemente a tale disposizione, nella base imponibile, in quanto pagamento ottenuto da parte di un terzo.

3) **L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112**

   dev'essere interpretato nel senso che:

   lo status di associazione senza scopo di lucro di cui gode un'associazione non osta a che, al termine di un'analisi che tenga conto di tutte le circostanze dell'attività di quest'ultima e, in particolare, del fatto che tale attività sia comparabile al comportamento tipico di un operatore economico dello stesso settore, detta associazione possa essere considerata un soggetto passivo che esercita un'attività economica ai sensi di tale disposizione.

Firme