Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MACIEJ SZPUNAR
presentate il 25 marzo 2021 [1]

Causa C-21/20

Balgarska natsionalna televizia
contro
Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo di Sofia, Bulgaria)]

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c) – Ambito di applicazione – Prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso – Articolo 132, paragrafo 1, lettera q) – Esenzione – Trasmissione di programmi televisivi finanziata in parte mediante il bilancio dello Stato e in parte mediante attività commerciali – Diritto a detrarre l'imposta dovuta»

Introduzione

1. Esistono due metodi fondamentali di finanziamento degli organismi radiotelevisivi pubblici da parte degli Stati membri: mediante l'istituzione di un prelievo speciale, connesso solitamente al possesso di un apparecchio di ricezione radio o televisiva, i cui proventi sono destinati alle necessità delle emittenti pubbliche (canoni di abbonamento), o direttamente mediante il bilancio dello Stato [2]. Alcuni Stati membri uniscono questi due metodi, integrando i proventi del canone, ritenuti non sufficienti rispetto ai compiti socio-politici gravanti su un'emittente pubblica, con sovvenzioni dirette provenienti dal bilancio.

2. La presente causa riguarda la questione di come tali metodi di finanziamento delle emittenti pubbliche debbano essere qualificati dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») nonché gli effetti che tale qualificazione produce sulla situazione delle summenzionate emittenti in qualità di soggetti passivi di tale imposta.

3. La Corte ha già avuto la possibilità di stabilire che l'attività di un'emittente pubblica istituita ex lege, finanziata mediante un canone legale obbligatorio versato dai proprietari o dai detentori di un ricevitore radiofonico non costituisce una prestazione di servizi «effettuata a titolo oneroso»

[1] Lingua originale: il polacco.

[2] V. Ch.E. Berg, A.B. Lund, «Financing Public Service Broadcasting – a Comparative Perspective», *Journal of Media Business Studies*, n 9/2012, pag. 7; Ch.M. Bron, «Le financement et le contrôle des offres des radiodiffuseurs de service public», in: Observatoire européen de l'audiovisuel, *IRIS Plus 2010-4. Médias de service public: pas de contenu sans financement*, Strasbourg 2010, pag. 7.

ai sensi delle disposizioni sull'IVA e non rientra nell'ambito di applicazione delle stesse [3]. Sorge, tuttavia, la domanda se la medesima soluzione debba essere adottata nel caso di un'emittente finanziata con sovvenzioni provenienti dal bilancio generale dello Stato.

4. La Corte avrà, altresì, occasione di sviluppare la propria giurisprudenza su tale aspetto, decidendo sulle questioni riguardanti la configurazione del diritto di un'emittente pubblica a detrarre l'imposta dovuta o assolta in relazione ai beni e ai servizi da essa acquistati per i fini inerenti alla sua attività.

Quadro normativo

Diritto dell'Unione

5. Ai sensi dell'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 [4]:

«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;

(…)».

6. L'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva medesima dispone:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(…)

q) le attività di enti radiotelevisivi di diritto pubblico diverse da quelle aventi carattere commerciale.

(…)».

7. Ai sensi dell'articolo 168 della direttiva in esame:

«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;

[3] Sentenza del 22 giugno 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[4] GU 2006, L 347, pag. 1.

b) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente all'articolo 18, lettera a), e all'articolo 27;

c) l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i);

d) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari conformemente agli articoli 21 e 22;

e) l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro».

8. Infine, ai sensi dell'articolo 173, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112:

«Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione di cui agli articoli 168, 169 e 170, sia per operazioni che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa soltanto per il prorata dell'IVA relativo alla prima categoria di operazioni».

Diritto bulgaro

9. Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 3, dello Zakon za radioto i televiziata (legge sulla radiofonia e sulla televisione; in prosieguo: la «legge sulla radiofonia e sulla televisione») la Balgarska natsionalna televizia (Televisione nazionale bulgara; in prosieguo: la «BNT») è una persona giuridica, fornitrice nazionale pubblica di servizi di media audiovisivi. Conformemente all'articolo 70, paragrafo 3, di tale legge, la BNT è finanziata mediante sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato, proventi pubblicitari e altre fonti.

10. La direttiva 2006/112 è stata recepita nel diritto bulgaro con lo Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge sull'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'imposta sul valore aggiunto»). L'articolo 42 di tale legge prevede l'esenzione dall'IVA, in particolare, dell'attività della BNT, nei limiti in cui questa è finanziata dal bilancio dello Stato.

Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

11. La BNT è un'emittente televisiva bulgara di diritto pubblico, ossia un soggetto la cui attività può, in via di principio, essere esente ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112. La BNT ricorre, per il proprio finanziamento, in parte a sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato e in parte ai proventi della propria attività commerciale. Tale attività consiste tanto nella trasmissione di contenuti a pagamento, in particolare di pubblicità, quanto in attività diversa da quella di trasmissione di programmi, come la vendita di diritti di proprietà intellettuale o il noleggio di attrezzature.

12. La controversia nel procedimento principale riguarda il diritto della BNT a detrarre l'imposta assolta o dovuta per l'acquisto di beni e di servizi impiegati ai fini inerenti alla sua attività. Tale controversia deriva dal fatto che la BNT e le autorità tributarie bulgare hanno una percezione diversa delle attività della BNT dal punto di vista dell'IVA. Secondo la BNT, infatti, la sovvenzione proveniente dal bilancio dello Stato non può essere considerata come un corrispettivo per la trasmissione di un programma e, pertanto, questa attività è completamente estranea all'ambito di applicazione del sistema dell'IVA. Questo conduce la BNT alla conclusione

secondo la quale, relativamente ai beni e ai servizi impiegati ai fini inerenti tanto all'attività finanziata con sovvenzioni quanto all'attività finanziata con i proventi di natura commerciale, le spetta il diritto a detrarre l'intero ammontare dell'imposta dovuta. Le autorità tributarie ritengono invece che l'attività della BNT, nei limiti in cui è, finanziata con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato, sia soggetta all'esenzione prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112, e che quindi il diritto a detrarre spetti solo in proporzione alla parte dell'attività di trasmissione della BNT che è finanziata con i proventi dell'attività commerciale.

13. A seguito di tale controversia è stato emesso un avviso di accertamento in data 14 dicembre 2016, con il quale l'autorità tributaria ha imposto la rettifica dell'importo della detrazione d'imposta dovuta per il periodo dal 1º settembre 2015 al 31 marzo 2016 dichiarato dalla BNT. Il ricorso avverso tale avviso di accertamento proposto dalla BNT è stato respinto con decisione del 27 febbraio 2017 emessa dall'autorità tributaria, parte del procedimento principale. Quest'ultima decisione è stata impugnata dalla BNT dinanzi al giudice del rinvio.

14. In tali circostanze l'Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo di Sofia, Bulgaria) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la fornitura di servizi di media audiovisivi agli utenti da parte di una rete televisiva pubblica possa essere considerata una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva [2006/112], qualora sia finanziata dallo Stato in forma di erogazione di sovvenzioni e gli utenti non paghino un canone per la trasmissione dei programmi, o se non costituisca una prestazione di servizi a titolo oneroso ai sensi di tale disposizione e non rientri quindi nell'ambito di applicazione di tale direttiva.

2) Qualora alla prima questione si risponda nel senso che i servizi di media audiovisivi prestati agli utenti delle reti televisive pubbliche rientrino nell'ambito di applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva [2006/112], se tali servizi debbano considerarsi operazioni esenti ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva [2006/112] e sia ammissibile una normativa nazionale che concede l'esenzione a motivo delle sovvenzioni che la rete televisiva pubblica riceve dal bilancio dello Stato, senza considerare se tale attività abbia anche carattere commerciale.

3) Se l'articolo 168 della direttiva [2006/112] ammetta una prassi che condiziona il diritto a detrazione per operazioni di acquisto non solo all'utilizzazione dei beni acquistati (per attività imponibili o meno), ma anche alla forma di finanziamento di tali acquisti, a seconda che avvenga mediante risorse proprie (servizi di pubblicità, ecc.), oppure mediante sovvenzioni statali, e che concede il diritto a detrazione totale soltanto per gli acquisti finanziati con risorse proprie e non per quelli finanziati con sovvenzioni statali, il che rende necessaria la loro distinzione.

4) Qualora si consideri che l'attività delle reti televisive pubbliche consista in operazioni imponibili e in operazioni esenti e in considerazione del loro finanziamento di carattere misto: quale portata abbia il diritto a detrazione per queste operazioni di acquisto e quali criteri debbano essere applicati per la sua individuazione».

15. La domanda di pronuncia pregiudiziale è pervenuta alla Corte il 17 gennaio 2020. Osservazioni scritte sono state depositate dalla BNT, dal governo spagnolo e dalla Commissione europea. La BNT e la Commissione hanno risposto per iscritto alle domande della Corte.

Analisi

16. Il giudice del rinvio ha proposto quattro questioni pregiudiziali. Esaminerò le questioni nell'ordine in cui sono state presentate.

Sulla prima questione pregiudiziale

17. Con la prima questione il giudice del rinvio mira a chiarire se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che l'attività di un'emittente televisiva di diritto pubblico che consiste nella prestazione di servizi di media audiovisivi, nei limiti in cui è finanziata con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato, costituisca una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi di tale disposizione.

Osservazioni preliminari

18. I dubbi del giudice del rinvio su tale aspetto derivano dalla sentenza emessa il 23 aprile 2018 dal Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria), con la quale quest'ultimo ha statuito che l'attività della BNT rientra nel sistema comune dell'IVA. Tale organo giurisdizionale ha basato la sua decisione, in particolare, sull'articolo 25, lettera c), della direttiva 2006/112, conformemente al quale la prestazione di servizi ai sensi di tale direttiva può consistere, tra l'altro, nell'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge [5]. Ciò si verifica, secondo tale organo giurisdizionale, nel caso dell'attività BNT che viene svolta a norma di legge. Il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa) ha richiamato sul punto la sentenza della Corte Le Rayon d'Or [6] e, al contempo, ha ritenuto che, in considerazione delle differenze nella modalità di finanziamento della BNT rispetto alle emittenti di diritto pubblico finanziate con canone di abbonamento, alla BNT non si applichi la sentenza della Corte nella causa Český rozhlas [7].

19. La tesi dell'autorità tributaria nel procedimento principale coincide con la suddetta sentenza del 23 aprile 2018.

20. La questione se le conclusioni desumibili dalla sentenza Český rozhlas [8] trovino applicazione nel caso di un'emittente di diritto pubblico finanziata con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato è essenziale ai fini della risposta alla prima questione pregiudiziale nella presente causa; ricorderò pertanto brevemente tale sentenza.

[5] Tale disposizione non è stata recepita nel diritto bulgaro in modo espresso; tuttavia il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa) ha ritenuto che questa disposizione sia direttamente applicabile. A mio avviso, detto organo giurisdizionale su quest'ultimo aspetto ha ragione poiché l'articolo 25 della direttiva 2006/112 costituisce un elemento della definizione di un servizio ai sensi della direttiva stessa e in quanto tale non deve essere recepito separatamente nel diritto nazionale. Questa disposizione non si applica, invece, all'attività della BNT finanziata con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato, di cui nel prosieguo (v. paragrafi da 33 a 37 delle presenti conclusioni).

[6] Sentenza del 27 marzo 2014, C-151/13, EU:C:2014:185.

[7] Sentenza del 22 giugno 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

[8] Sentenza del 22 giugno 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

Sentenza Český rozhlas

21. Nella sentenza Český rozhlas [9] la Corte ha ricordato, in primo luogo, la sua giurisprudenza antecedente, ai sensi della quale una prestazione di servizi è effettuata «a titolo oneroso» ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della direttiva 77/388/CEE [10], e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, in cui il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente [11]. In tale contesto, secondo la giurisprudenza della Corte, la nozione di «prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso», ai sensi di tale articolo 2, punto 1, della direttiva 77/388, presuppone l'esistenza di un nesso diretto tra il servizio prestato e il controvalore ricevuto [12].

22. La Corte ha poi statuito che un simile rapporto giuridico non sussiste tra un'emittente pubblica finanziata mediante un canone di abbonamento e le persone tenute al pagamento di tale canone. Infatti, da una parte, tale obbligo non è collegato all'utilizzo effettivo dei servizi dell'emittente pubblica ma al possesso di un ricevitore e, dall'altra parte, l'accesso a tali servizi non è subordinato al pagamento di un canone. Tale canone di abbonamento non costituisce, pertanto, un corrispettivo per il servizio prestato dall'emittente pubblica [13].

23. La Corte ha respinto anche l'argomento del governo ceco basato sulla sussistenza di tale rapporto giuridico tra l'emittente pubblica e lo Stato che le garantisce una remunerazione mediante l'istituzione dell'obbligo di pagamento del canone di abbonamento [14].

24. La Corte ha escluso, parimenti, la possibilità di applicare alla fattispecie di un'emittente pubblica finanziata mediante canone la soluzione adottata nella sua sentenza Le Rayon d'Or [15]. La Corte ha indicato, infatti, che nella causa conclusa con l'emissione di detta sentenza esisteva un nesso diretto tra le prestazioni di servizi fornite e la contropartita ricevuta – anche se tale contropartita aveva carattere forfettario – cosicché il pagamento forfettario di cui trattasi costituiva la contropartita per i servizi effettuati a titolo oneroso e per questo motivo rientrava nell'ambito di applicazione dell'IVA. Invece, nel caso di un'emittente pubblica finanziata mediante canone, tale nesso diretto non sussiste [16].

25. Ciò premesso, la Corte ha deciso che un'attività di radiodiffusione pubblica, come quella di cui al procedimento principale definito con la sentenza Český rozhlas, finanziata mediante un canone legale obbligatorio versato dai proprietari e dai detentori di un ricevitore radiofonico ed esercitata da una società di radiodiffusione istituita dalla legge, non costituisce una prestazione di servizi «effettuata a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della direttiva 77/388, e non rientra quindi nell'ambito di applicazione di tale direttiva [17].

9 Sentenza del 22 giugno 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

10 Sesta direttiva 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). Attualmente, in relazione alla prestazione di servizi, articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112.

11 Sentenza del 22 giugno 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punto 21).

12 Sentenza del 22 giugno 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punto 22).

13 Sentenza del 22 giugno 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punti da 23 a 27).

14 Sentenza del 22 giugno 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punti 29 e 30).

15 Sentenza del 27 marzo 2014, C-151/13, EU:C:2014:185.

16 Sentenza del 22 giugno 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punti 34 e 35).

17 Sentenza del 22 giugno 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

Applicazione nella presente causa

26. Sono dell'opinione che una soluzione analoga debba essere adottata in relazione all'emittente pubblica finanziata con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato. Invero, tale emittente non usufruisce di un canone specifico versato da possessori di ricevitori ma riceve, in luogo di questo, una sovvenzione prelevata direttamente dal bilancio dello Stato, che è destinata a finanziare i compiti che la legge le conferisce.

27. Tuttavia, ciò non incide sostanzialmente sull'analisi della natura dell'attività di detta emittente dal punto di vista dell'IVA. Tale sovvenzione non costituisce infatti un corrispettivo per i servizi prestati dall'emittente pubblica ma una modalità di finanziamento di un determinato tipo di funzioni pubbliche. La concessione di tale sovvenzione – o l'istituzione di una diversa modalità di finanziamento – costituisce una condizione necessaria e imprescindibile per affidare siffatte funzioni pubbliche. In altre parole, non può parlarsi in questi casi di due prestazioni corrispettive che siano indipendenti sul piano funzionale, ossia di un servizio prestato dall'emittente pubblica e di un corrispettivo erogato dal bilancio dello Stato. In questo caso abbiamo a che fare con un'attività dello Stato che organizza un servizio pubblico radiotelevisivo, affidando la sua esecuzione ad un'emittente pubblica, e, al contempo, garantisce il finanziamento di tale servizio sotto forma, ad esempio, di una sovvenzione erogata all'emittente. Da questo punto di vista tale emittente non è significativamente diversa da altri enti pubblici come le scuole, le forze armate o la polizia [18].

28. In considerazione di quanto sopra, tra un'emittente pubblica finanziata con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato e lo Stato, analogamente a quanto avviene tra un'emittente pubblica e le persone obbligate al versamento del canone di abbonamento, non esiste un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga un scambio di prestazioni corrispettive ai sensi della giurisprudenza della Corte relativa all'ambito di applicazione del sistema comune dell'IVA [19]. Pur sussistendo un nesso diretto tra il servizio prestato da un'emittente pubblica e la sovvenzione percepita dalla stessa non si tratta di un nesso tra due prestazioni corrispettive, ma di un nesso inseparabile e indispensabile sussistente tra l'esercizio di una funzione pubblica e il suo finanziamento.

29. Per questa ragione nel caso di un'emittente pubblica finanziata con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato non può applicarsi la soluzione adottata dalla Corte nella sentenza Le Rayon d'Or [20]. Nella causa conclusa con l'emissione di tale sentenza si trattava infatti di un servizio prestato in favore di determinati destinatari, in cambio del quale il prestatore del servizio riceveva un corrispettivo che, anche se forfettario ed erogato da una persona diversa dal destinatario, aveva natura di una prestazione corrispettiva.

30. Per le suddette ragioni condivido la tesi espressa tanto dalla BNT quanto dal governo spagnolo secondo la quale una sovvenzione dal bilancio dello Stato destinata al finanziamento dell'attività di un'emittente televisiva di diritto pubblico non costituisce un corrispettivo e la sua attività, nei limiti in cui è finanziata con tale sovvenzione, non costituisce una prestazione di servizio a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112.

[18] Ad integrazione, in relazione ai rapporti tra un'emittente pubblica e uno Stato, v. le mie conclusioni nella causa Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, paragrafi da 30 a 35).

[19] V. sentenza del 22 giugno 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punto 21 e la giurisprudenza ivi richiamata).

[20] Sentenza del 27 marzo 2014, C-151/13, EU:C:2014:185.

31. È vero che possono verificarsi ipotesi in cui lo Stato acquista da un'emittente pubblica alcune prestazioni a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112. Tuttavia, si dovrebbe trattare di casi determinati in modo preciso in cui un'emittente pubblica presta servizi che esulano dall'ambito normale dei compiti affidatile dalla legge e il corrispettivo per tali servizi dovrebbe essere strettamente collegato alla loro esecuzione e rispecchiare l'ambito e il valore di tali servizi così da poter essere considerato il prezzo dei servizi stessi. Infatti, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, il prezzo costituisce la base imponibile dell'IVA [21].

32. Una sovvenzione generica proveniente dal bilancio dello Stato, destinata a coprire i costi dell'attività di un'emittente pubblica determinati in modo generale, non rispetta, invece, tali criteri. Non condivido la tesi della Commissione espressa nelle sue osservazioni secondo la quale la sovvenzione in favore della BNT potrebbe essere considerata come il corrispettivo di servizi prestati da tale emittente soltanto perché la sovvenzione viene calcolata in proporzione alla durata della trasmissione dei programmi. Il metodo di calcolo dell'ammontare della sovvenzione non cambia in alcun modo il fatto che questa costituisca una modalità di finanziamento dei compiti pubblici esercitati dall'emittente e non una prestazione corrispettiva per i servizi da essa prestati. La qualificazione dell'attività di un soggetto passivo dal punto di vista dell'IVA dovrebbe essere basata sulle caratteristiche essenziali di tale attività, in particolare sul metodo del suo finanziamento, qualora questo finanziamento incida su detta qualificazione, e non sul metodo di calcolo dell'ammontare del finanziamento.

Articolo 25, lettera c), della direttiva 2006/112

33. Le sopra esposte conclusioni secondo le quali l'attività dell'emittente pubblica non rientra nell'ambito del sistema comune dell'IVA non sono inficiate dall'articolo 25, lettera c), della direttiva 2006/112.

34. Tale disposizione è collocata nel titolo IV della direttiva in esame, intitolato «Operazioni imponibili». Tale titolo contiene le definizioni di operazioni imponibili elencate all'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. Il capo 3 di tale titolo riguarda le prestazioni di servizi. La definizione generale della prestazione di servizi è contenuta nell'articolo 24, paragrafo 1, di detta direttiva. Questa definizione ha carattere aperto in quanto qualifica come prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce una cessione di beni. Le ulteriori disposizioni previste nel suddetto capo 3 integrano e chiariscono tale definizione nonché introducono la possibilità di alcune deroghe da parte degli Stati membri.

35. Per quanto riguarda l'articolo 25 della direttiva 2006/112, esso prevede che una prestazione di servizi può consistere, tra l'altro, in tre tipi di operazioni in relazione alle quali non è immediatamente evidente che rientrino nella nozione di prestazione di servizi. Si tratta della cessione di beni immateriali [articolo 25, lettera a)], dell'obbligo di non fare o di permettere un atto o una situazione [articolo 25, lettera b)] e, infine, dell'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge [articolo 25, lettera c)]. L'espressione «possono» usata in tale disposizione non significa invece

[21] Sebbene in questo caso tali servizi potrebbero essere esenti dall'IVA ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112.

che gli Stati membri abbiano la facoltà di considerare o di non considerare tali operazioni come una prestazione di servizi [22], ma stabilisce che in alcuni casi la prestazione di servizi può assumere la forma di una di queste operazioni.

36. L'articolo 25 della direttiva non estende, pertanto, la nozione di prestazione di servizi ma chiarisce soltanto, in caso di dubbi, che alcune operazioni costituiscono una prestazione di servizi. Tale articolo non cambia, invece, il fatto che ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, una prestazione di servizi è soggetta all'IVA solo se è effettuata a titolo oneroso nel senso previsto da quest'ultima disposizione. Tale condizione si riferisce a tutte le operazioni costituenti una prestazione di servizi, in particolare quelle previste all'articolo 25. Pertanto, tanto la cessione di beni immateriali quanto l'obbligo di non fare o di permettere un atto o una situazione, nonché l'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge, sono soggette all'IVA a condizione che siano effettuate a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva in esame.

37. L'articolo 25, lettera c), della direttiva 2006/112 non può costituire, quindi, il fondamento per ritenere soggetti all'IVA i servizi prestati da un'emittente pubblica se la modalità di finanziamento di tali servizi non permette di considerarli effettuati a titolo oneroso.

38. Propongo, pertanto, di rispondere alla prima questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che l'attività di un'emittente televisiva pubblica consistente nella prestazione di servizi di media audiovisivi, nei limiti in cui è finanziata con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato, non costituisce una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi di tale disposizione.

Sulla seconda questione pregiudiziale

39. Con la seconda questione pregiudiziale il giudice del rinvio mira, in sostanza, a stabilire se i servizi prestati da un'emittente pubblica possano considerarsi esenti dall'IVA in base all'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112, in ragione del fatto che questi servizi sono finanziati con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato e nei limiti in cui sono così finanziati.

40. Il giudice del rinvio propone la seconda questione in caso si risponda alla prima questione nel senso che i servizi prestati da un'emittente pubblica finanziati con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato sono soggetti all'IVA. A mio avviso, giova esaminare tale questione anche qualora alla prima questione si risponda nel senso da me proposto. Infatti, indipendentemente del fatto che l'attività dell'emittente pubblica venga considerata non ricompresa nell'ambito di applicazione del sistema comune dell'IVA o esente da tale imposta, rimane da decidere la questione della portata del diritto dell'emittente pubblica a detrarre l'imposta assolta o dovuta a monte. Questo aspetto è l'oggetto della terza e della quarta questione pregiudiziale. L'analisi della seconda questione permetterà, invece, di distinguere l'attività dell'emittente pubblica svolta nell'interesse pubblico [23] dalla sua attività commerciale.

[22] Poiché, in questo caso, il legislatore dell'Unione avrebbe utilizzato l'espressione «gli Stati membri possono considerare», come nell'articolo 27 della direttiva 2006/112, o un'espressione simile.

[23] L'articolo 132 della direttiva 2006/112 è collocato nel capo 2 del titolo IX di tale direttiva, intitolato «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico».

Attività commerciale di emittenti pubbliche

41. L'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112 impone l'esenzione dall'IVA di «attività degli enti radiotelevisivi di diritto pubblico diverse da quelle aventi carattere commerciale». Inoltre, ai sensi della giurisprudenza della Corte sopra esaminata [24], nonché della risposta alla prima questione pregiudiziale da me proposta, i servizi prestati da emittenti pubbliche (enti pubblici radiotelevisivi) non sono soggetti all'IVA nei limiti in cui non possono essere considerati come effettuati a titolo oneroso. Sono invece tassate (nel senso che sono soggette all'imposta e non ne sono esenti) le operazioni effettuate da tali emittenti nell'ambito della loro «attività commerciale». L'applicazione corretta del sistema comune dell'IVA alle operazioni effettuate da emittenti pubbliche impone, pertanto, la determinazione del significato della nozione di «attività commerciale».

42. Né l'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112, né alcuna diversa disposizione della medesima direttiva definiscono la nozione di «attività commerciale». In particolare, non bisogna identificare tale nozione con la nozione di «attività economica» definita all'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva, poiché questa nozione comprende anche le operazioni esenti. La definizione della nozione di «attività commerciale» deve, pertanto, essere ricostruita in base alla sistematica e agli scopi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112.

43. Innanzitutto, a mio giudizio, devono essere considerate un'attività commerciale soltanto operazioni effettuate a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2 della direttiva 2006/112. Infatti, dal momento che l'attività commerciale di emittenti pubbliche costituisce un'eccezione alla regola generale di esenzione della loro attività, allora detta attività deve riguardare operazioni imponibili, ossia effettuate a titolo oneroso, poiché solo tali operazioni possono essere ricomprese nell'esenzione. Alla luce di quanto sopra, i servizi prestati da emittenti pubbliche che, in considerazione del metodo del loro finanziamento, non possono essere considerati come effettuati a titolo oneroso non rientrano nell'ambito della nozione di «attività commerciale» di tali emittenti. In altre parole, l'attività di un'emittente pubblica finanziata con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato non può essere considerata come sua attività commerciale ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112.

44. L'attività principale di emittenti radio e televisive consiste nella trasmissione di programmi [25]. Nel caso di emittenti pubbliche tale attività spesso è finanziata da due tipi di fonti. Le prima di queste sono risorse pubbliche, o sotto forma di canone di abbonamento, come nella causa definita con sentenza della Corte Český rozhlas [26], o sotto forma di sovvenzione, come nella presente causa. La seconda fonte è costituita dalla trasmissione di pubblicità e, utilizzando la terminologia della direttiva 2010/13/UE [27], di altre «comunicazioni commerciali audiovisive» (la sponsorizzazione, la televendita e l'inserimento di prodotti) o di loro equivalenti radiofonici.

[24] Sentenza del 22 giugno 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[25] Nelle presenti conclusioni mi concentro sull'attività principale di emittenti pubbliche, che è anche l'oggetto delle questioni pregiudiziali, ossia sull'attività consistente nella trasmissione di programmi. Le emittenti possono effettuare anche altre operazioni, ad esempio vendita di diritti di proprietà intellettuale, servizi di noleggio di attrezzatura, organizzazione di eventi culturali, ecc. Tali operazioni di regola vengono effettuate a fronte di un corrispettivo e, salvo casi eccezionali, rientrano nell'ambito dell'attività commerciale di emittenti pubbliche, pertanto sono imponibili. Non le considero, tuttavia, nella parte successiva dell'esposizione poiché queste non creano difficoltà interpretative analoghe a quelle relative all'attività di radiodiffusione.

[26] Sentenza del 22 giugno 2016, C-11/15, EU:C:2016:470.

[27] V. articolo 1, paragrafo 1, lettera h), della direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, del 10 marzo 2010, relativa al coordinamento di determinate disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri concernenti la fornitura di servizi di media audiovisivi (direttiva sui servizi di media audiovisivi) (GU 2010, L 95, pag.1).

45. Nella parte in cui le comunicazioni di questo tipo siano trasmesse a fronte di un corrispettivo, e di regola è così poiché questa è la loro funzione, esse costituiscono prestazione di servizio a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112 e rientrano nell'ambito dell'attività commerciale di emittenti pubbliche ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), di tale direttiva. Tali comunicazioni sono di regola imponibili e la base imponibile è costituita dal prezzo che gli inserzionisti pagano per la trasmissione di questi contenuti.

46. È evidente, tuttavia, che i proventi derivanti dalla trasmissione di tali comunicazioni non servono esclusivamente a coprire i costi della loro trasmissione, che invero sono minimi in relazione ai costi totali di funzionamento di emittenti radio o televisive. Lo scopo della trasmissione di pubblicità e di simili comunicazioni a pagamento è quello di finanziare l'attività principale delle emittenti costituita dalla trasmissione di programmi, ossia, in senso più ampio, di tutti i contenuti diversi dalle comunicazioni di natura commerciale, nelle ipotesi in cui per la trasmissione di tali programmi l'emittente non percepisca un corrispettivo dai soggetti che li ricevono. Ci si chiede, pertanto, come debba essere considerata, dal punto di vista delle disposizioni sull'IVA, la trasmissione di siffatti programmi da parte di emittenti pubbliche, nei limiti in cui è finanziata con proventi derivanti dall'attività di trasmissione di comunicazioni commerciali.

47. Nel caso di emittenti private interamente finanziate con proventi derivanti da comunicazioni commerciali a pagamento, si ritiene che tutta la loro attività, ossia tanto la trasmissione di tali comunicazioni a pagamento quanto la trasmissione di altri contenuti, costituisca un'unica attività. In considerazione di ciò, ai fini dell'applicazione delle disposizioni sull'IVA, il costo dell'attività di trasmissione si considera per intero come un costo di operazioni imponibili, ossia di prestazioni di servizi di trasmissione di comunicazioni commerciali a pagamento [28].

48. Nel caso di emittenti pubbliche la situazione è più complicata. In primo luogo perché queste emittenti sono finanziate solitamente in parte con risorse pubbliche (sotto forma di canone di abbonamento o di sovvenzione), e in considerazione di ciò, ai sensi della esistente giurisprudenza della Corte [29] e della risposta alla prima questione pregiudiziale da me proposta, le loro attività corrispondenti a tale parte non sono imponibili. In secondo luogo, anche nei limiti in cui, invece, lo sono, le loro attività di regola rientrano nell'esenzione in base all'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112, ad eccezione dell'attività commerciale. Rimane, pertanto, da decidere la questione se la trasmissione di programmi diversi da comunicazioni commerciali a pagamento, nei limiti in cui tale trasmissione è finanziata con proventi derivanti da dette comunicazioni, debba essere qualificata come un'attività commerciale di emittenti pubbliche.

Principi riguardanti gli aiuti di Stato

49. L'atto che nell'ordinamento giuridico dell'Unione disciplina dettagliatamente l'aspetto della distinzione tra l'attività delle emittenti pubbliche di interesse pubblico e la loro attività commerciale è il comunicato della Commissione relativo all'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato al servizio pubblico di emittenza radiotelevisiva [30] (in prosieguo: il «comunicato della Commissione»). Dalla sua lettura emerge che, secondo la Commissione, deve considerarsi attività commerciale innanzitutto la trasmissione di comunicazioni commerciali a pagamento,

[28] Su tale aspetto, v. anche le mie conclusioni nella causa Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, paragrafo 53).

[29] Sentenza del 22 giugno 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[30] GU 2009, C 257, pag. 1.

l'attività nell'ambito del commercio elettronico e servizi simili [31], nonché i servizi per i quali l'emittente percepisce un corrispettivo dai soggetti che li ricevono. Invece, la trasmissione di altri contenuti non a pagamento costituisce, o quantomeno può costituire, un'attività di interesse pubblico [32].

50. Qualora questi criteri dovessero essere applicati in riferimento all'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112, l'attività imponibile sarebbe soltanto la trasmissione di comunicazioni commerciali a pagamento, mentre ogni diversa attività di trasmissione o non sarebbe imponibile o sarebbe esente in quanto attività di interesse pubblico.

51. Occorre, tuttavia, considerare che il comunicato della Commissione non ha i medesimi obiettivi della direttiva 2006/112, in particolare, dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della stessa. L'obiettivo del comunicato è, da una parte, garantire agli Stati membri libertà nella determinazione del cosiddetto mandato delle emittenti pubbliche [33], e, dall'altra, prevenire comportamenti anticoncorrenziali, come un eccesso di compensazione dei costi di attuazione di tale mandato, nonché le cosiddette sovvenzioni incrociate di attività commerciali [34]. Non pone, invece, problemi il finanziamento dell'attività di mandato con proventi dell'attività commerciale. Alla luce di tali obiettivi, è legittimo determinare in modo restrittivo l'ambito dell'attività da considerarsi commerciale.

52. Viceversa, l'obiettivo dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112 è, da un lato, quello di ridurre i costi di un'attività svolta nell'interesse pubblico mediante la sua esenzione dall'assoggettamento all'IVA e, dall'altro, evitare le distorsioni della concorrenza che potrebbero derivare dall'esenzione dell'attività svolta in condizioni di concorrenza con le emittenti private. Al fine di raggiungere tali obiettivi non è necessario definire la portata terminologica della nozione di «attività commerciale» delle emittenti pubbliche in modo così restrittivo come risulta nel comunicato della Commissione. Dal punto di vista delle regole della concorrenza è, infatti, sufficiente che l'attività di tali emittenti sia soggetta all'imposta relativamente a tutte le prestazioni di servizi effettuate dalle medesime a pagamento, ossia di servizi di trasmissione di comunicazioni commerciali. Ciò garantisce infatti che tali emittenti operino sul mercato alle medesime condizioni delle emittenti private. Per contro, il fatto di qualificare la trasmissione di altri contenuti, nei limiti in cui questa è finanziata con i proventi derivanti dalla trasmissione di comunicazioni commerciali a pagamento, come non imponibile o esente non concorre in alcun modo alla realizzazione degli obiettivi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112. Al contrario, ciò può contribuire all'aumento dei costi di tale attività poiché l'unico effetto di tale qualificazione sarebbe quello di privare le emittenti pubbliche del diritto a detrarre l'imposta assolta o dovuta a monte sui beni o sui servizi impiegati ai fini di siffatte attività.

53. Alla luce di ciò ritengo, pertanto, che i criteri di distinzione tra l'attività delle emittenti pubbliche svolta nell'interesse pubblico e la loro attività commerciale adottati nel comunicato della Commissione non debbano essere trasposti nel contesto dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112.

31 V., in particolare, i punti 48 e 49 nonché il punto 57 del comunicato della Commissione.

32 V., in particolare, il punto 65 del comunicato della Commissione.

33 V., in particolare, il punto 47 del comunicato della Commissione.

34 V., in particolare, i punti da 70 a 76 del comunicato della Commissione.

Interpretazione proposta dalla BNT

54. La BNT, nelle sue osservazioni, propone un approccio interessante in merito alla questione della distinzione. Se comprendo correttamente la sua posizione, essa ritiene che costituisca attività commerciale la diffusione di tutti quei programmi che a suo avviso attirano il pubblico, permettendo così di vendere tempi pubblicitari. Si tratta innanzitutto della trasmissione di eventi sportivi, film stranieri o di programmi di intrattenimento. Su queste basi la BNT, nel periodo considerato nel procedimento principale, detraeva l'intero importo dell'IVA assolta e dovuta sulle componenti dei costi di trasmissione di tali programmi. Al contrario, la trasmissione di altro tipo di programmi secondo la BNT avviene nell'ambito del mandato di servizio pubblico che, in quanto tale, non è soggetto all'IVA.

55. Tale posizione secondo me è errata per due motivi.

56. In primo luogo, la distinzione adottata dalla BNT tra i programmi che producono proventi pubblicitari e quelli che non li producono sembra arbitraria e non necessariamente corrispondente alla realtà. È facile indicare categorie di programmi che, per eccellenza, rispettano i criteri di un mandato di servizio pubblico, ma al contempo attirano solitamente un ampio pubblico e costituiscono un perfetto «veicolo» di pubblicità, ad esempio i programmi informativi. Le categorie di programmi che la BNT considera, invece, commerciali possono rientrare perfettamente nell'attività di emittenti pubbliche svolta nell'interesse pubblico. Tale interesse è infatti legato ai «esigenze democratiche, sociali e culturali» della società [35], e queste esigenze si riferiscono anche a categorie come film, sport o intrattenimento.

57. In secondo luogo, il metodo proposto dalla BNT per classificare i servizi dalla stessa forniti non considera un fattore sul quale si basa il sistema dell'IVA, ossia il nesso tra i beni e i servizi che il soggetto passivo acquista ai fini della sua attività e la cessione di beni o la prestazione di servizi soggette ad imposta che esso effettua nell'ambito della sua attività. In altre parole, affinché i beni e i servizi acquistati dal soggetto passivo a monte possano essere considerati come impiegati ai fini della sua attività il costo del loro acquisto dovrebbe, in via di principio, far parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni imponibili effettuate a valle da tale soggetto [36].

Proposta di soluzione

58. Nel caso di costi di acquisto di beni o servizi che non siano impiegati direttamente ai fini delle operazioni imponibili – come avviene nel caso della diffusione di programmi a titolo gratuito, che sono connessi solo indirettamente con la prestazione di servizi di trasmissione di comunicazioni commerciali a pagamento [37] – tale obiettivo può essere conseguito in due modi. Il primo consiste nella destinazione precisa di determinati proventi dell'attività imponibile all'acquisto di determinati beni o servizi che servono per trasmettere i programmi a titolo gratuito, ad esempio l'acquisto di diritti televisivi per trasmettere un film o una competizione sportiva. Tuttavia, come correttamente osservato dalle autorità tributarie nel procedimento principale, questo impone la tenuta di una contabilità separata che permetta tale collegamento tra i proventi e i costi.

[35] Protocollo (n. 29) sul sistema di radiodiffusione pubblica negli Stati membri, allegato ai trattati UE e FUE.

[36] V., da ultimo, sentenza del 12 novembre 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, punti 41 e 42).

[37] Tale nesso consiste nel fatto che, da una parte, detti programmi attirano pubblico, grazie al quale ha senso la trasmissione di comunicazioni commerciali e, dall'altra, la loro diffusione è finanziata con proventi derivanti dalla trasmissione di suddette comunicazioni commerciali.

59. Il secondo metodo consiste nel calcolo della proporzione tra l'attività dell'emittente pubblica finanziata mediante sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato (o mediante un canone di abbonamento) e l'attività finanziata mediante i proventi delle operazioni soggette ad imposta. Questo secondo importo, previa detrazione di eventuali proventi derivanti da transazioni esenti ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112, rispecchierà la quota dell'attività commerciale dell'emittente pubblica rispetto all'intera attività della stessa. Nella medesima proporzione potranno, successivamente, essere imputati a tali attività i costi sostenuti dall'emittente pubblica, senza che sia necessaria un'imputazione precisa delle singole voci all'attività commerciale o all'attività svolta nell'interesse pubblico [38].

60. A mio avviso si deve pertanto ritenere che l'«attività commerciale» delle emittenti pubbliche ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112 comprende non solo le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso in senso stretto, come la trasmissione di comunicazioni commerciali, ma anche i servizi che i destinatari non pagano, in particolare la trasmissione di programmi accessibili gratuitamente, nei limiti in cui tali programmi sono finanziati con proventi derivanti dalla prima categoria di servizi.

61. Penso che questa posizione sia coerente con le opinioni del governo spagnolo e della Commissione espresse nelle loro osservazioni nella presente causa [39]. Tale posizione trova conferma, a mio giudizio, anche nelle raccomandazioni del Comitato in materia dell'IVA risultanti dalla 52ª sessione del 28 e 29 maggio 1997 [40]. Gli Stati membri «quasi all'unanimità» hanno considerato in tale occasione che l'unica attività di emittenti pubbliche che costituisce un'attività non commerciale è la trasmissione di programmi finanziati con fondi pubblici (ossia mediante canone o sovvenzioni). A rigor di logica, pertanto, la trasmissione di programmi, nei limiti in cui è finanziata con i proventi di un'attività commerciale, dovrebbe essere ricompresa nell'attività commerciale.

62. Propongo, pertanto, di rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che la nozione di «attività commerciale» di enti radiotelevisivi pubblici ai sensi di tale disposizione comprende le operazioni effettuate a titolo oneroso che non costituiscono un'attività di interesse pubblico ed anche le prestazioni di servizi a titolo gratuito, nei limiti in cui sono finanziate con i proventi di tali operazioni realizzate a titolo oneroso.

[38] Per precisare, aggiungo che il comunicato della Commissione vieta, in via di principio, che il finanziamento pubblico delle emittenti pubbliche generi un utile in loro favore (v. punti da 72 a 74 di tale comunicato). In considerazione di ciò, se l'applicazione delle disposizioni sull'IVA deve al contempo rispettare i principi sugli aiuti di Stato, ogni eccedenza delle entrate sui costi, al di fuori dei limiti ammessi da tale comunicato, deve essere ascritta all'attività commerciale.

[39] Devo, tuttavia, sottolineare che non condivido la tesi della Commissione secondo la quale nell'ipotesi in cui l'attività dell'emittente sia finanziata interamente o parzialmente con proventi derivanti dalla trasmissione di comunicazioni commerciali, la trasmissione di programmi abbia carattere accessorio rispetto all'emissione di suddette comunicazioni commerciali e che gli unici destinatari dei servizi prestati da tale emittente siano gli inserzionisti. A mio avviso, siamo piuttosto in questo caso di fronte a una situazione in cui i servizi prestati agli spettatori o agli ascoltatori (trasmissione di programmi) sono finanziati dai destinatari di altri servizi, ossia dei servizi di trasmissione di comunicazioni commerciali. Ciò non incide tuttavia sulla qualificazione di tali servizi dal punto di vista dell'IVA.

[40] Documento XXI/1500/96.

Sulla terza e quarta questione pregiudiziale

63. Proponendo la terza e la quarta questione, che suggerisco di esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio mira a chiarire, in sostanza, l'ambito del diritto di un'emittente pubblica a detrarre l'imposta dovuta o assolta in relazione ai beni e ai servizi acquistati da essa ai fini della sua attività, nell'ipotesi in cui tale attività sia finanziata tanto con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato quanto con i proventi dell'attività commerciale.

64. Tale questione è stata da me già analizzata dettagliatamente, nelle mie conclusioni nella causa Český rozhlas [41], in relazione all'emittente pubblica finanziata con canone. Tale questione eccedeva, tuttavia, l'ambito delle questioni pregiudiziali proposte in quella causa e non è stata decisa della Corte in tale sentenza. Le proposte contenute nelle summenzionate conclusioni possono, a mio avviso, trovare applicazione nella fattispecie in esame. In relazione alla presente causa vorrei aggiungere le seguenti considerazioni.

Regole di detrazione dell'imposta per l'attività mista

65. Secondo giurisprudenza consolidata della Corte, le operazioni effettuate da un soggetto passivo che non sono soggette all'IVA, ad esempio in ragione del fatto che non sono effettuate a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, non danno il diritto alla detrazione dell'imposta dovuta o assolta sui beni e sui servizi acquistati ai fini di tali operazioni. Si tratta della medesima regola che vige nel caso delle operazioni esenti [42].

66. Tale principio è di facile applicazione in relazione ai beni e ai servizi acquistati da un soggetto passivo esclusivamente ai fini delle sue operazioni non imponibili: il soggetto passivo non acquista il diritto a detrarre l'imposta versata su tali beni e servizi.

67. Difficoltà sorgono in relazione ai beni e ai servizi che il soggetto passivo utilizza tanto per i fini delle sue operazioni imponibili quanto per i fini delle operazioni esenti e non imponibili. In tale ipotesi il diritto alla detrazione spettante al soggetto passivo è proporzionale alla quota di beni e di servizi da lui acquistati nel contesto delle operazioni imponibili effettuate dallo stesso.

68. Tuttavia, mentre in relazione alle operazioni esenti dall'IVA gli articoli da 173 a 175 della direttiva 2006/112 contengono precise regole di calcolo di tale prorata, le medesime disposizioni non si applicano, invece, alle operazioni non soggette a tale imposta. In questo caso spetta al diritto nazionale degli Stati membri stabilire le regole di calcolo di tale prorata, nel rispetto della struttura e degli obiettivi del sistema comune dell'IVA. Tali regole dovrebbero permettere di considerare in modo obiettivo la quota delle spese connesse alle operazioni imponibili e alle operazioni non imponibili [43].

41 Le mie conclusioni nella causa C-11/15, EU:C:2016:181, paragrafi da 44 a 63.

42 V., da ultimo, la sentenza dell'8 maggio 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punti 26 e 27).

43 V., da ultimo, la sentenza dell'8 maggio 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punti 28 e 29).

Applicazione alle emittenti pubbliche

69. Per quanto riguarda la presente causa, come emerge dalla risposta che propongo di dare alla prima questione pregiudiziale, un'emittente pubblica non effettua operazioni soggette all'IVA nei limiti in cui la sua attività è finanziata con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato. Tale attività non le dà pertanto il diritto a detrarre l'imposta assolta sui beni e sui servizi impiegati ai fini dell'attività stessa.

70. Invece, come emerge dalla mia proposta di risposta alla seconda questione pregiudiziale, nei limiti in cui l'attività di un'emittente pubblica è finanziata con proventi derivanti dalla trasmissione di comunicazioni commerciali a pagamento o di altre operazioni imponibili, tale attività costituisce attività commerciale ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112. Tale attività deve essere integralmente considerata come un'attività effettuata a titolo oneroso, che dà, pertanto, il diritto a detrarre l'imposta assolta o dovuta sui beni o sui servizi impiegati ai fini dell'attività stessa.

71. In considerazione di quanto sopra, un'emittente pubblica, la cui attività è finanziata tanto con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato ed eventuali operazioni esenti, quanto con proventi di operazioni soggette ad imposta, ha il diritto a detrarre l'imposta dovuta o assolta sui beni e sui servizi impiegati ai fini di tale attività nei limiti in cui la sua attività è finanziata con questi ultimi proventi.

72. Come ho accennato, la direttiva 2006/112 non stabilisce le regole di calcolo del prorata dei costi derivanti dall'attività non soggetta ad imposta. Ciò compete pertanto al diritto nazionale degli Stati membri. Condivido la tesi espressa dalla Commissione nella sua risposta alla domanda della Corte, secondo la quale gli Stati membri possono, ma non devono, applicare sul punto, in via analogica, le regole stabilite dagli articoli da 173 a 175 di tale direttiva relativamente alle operazioni soggette ad imposta e alle operazioni esenti.

73. Adottare la definizione dell'attività commerciale di emittenti pubbliche da me proposta permetterà, in particolare, di applicare il metodo di calcolo di base di tale prorata, stabilito all'articolo 174, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. In base a tale metodo il diritto a detrarre l'IVA dovuta o assolta a monte spetta in proporzione al volume d'affari relativo alle operazioni soggette ad imposta rispetto all'importo totale del volume d'affari del soggetto passivo. Applicando questo metodo alle emittenti pubbliche finanziate tanto con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato quanto con proventi di operazioni effettuate a titolo oneroso, bisognerebbe indicare nel numeratore della frazione l'importo del volume d'affari relativo a tali operazioni e nel denominatore l'importo di tale volume d'affari e quello delle sovvenzioni. Se poi l'emittente effettua operazioni a titolo oneroso ma esenti dall'IVA ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112, bisognerebbe applicare, al prorata così determinato, le regole stabilite negli articoli da 173 a 175 della medesima direttiva, al fine di ottenere il prorata definitivo del diritto spettante a tale emittente a detrarre l'IVA assolta o dovuta a monte.

74. Chiaramente gli Stati membri possono adottare altre regole di calcolo del prorata a condizione che queste regole rispettino i criteri indicati al paragrafo 68 delle presenti conclusioni.

75. In considerazione di quanto sopra, propongo di rispondere alla terza e alla quarta questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 168 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che un'emittente pubblica la cui attività è finanziata tanto con sovvenzioni provenienti dal

bilancio dello Stato quanto con proventi derivanti da operazioni soggette all'IVA ha il diritto a detrarre l'IVA dovuta o assolta sui beni e sui servizi impiegati ai fini di tale attività nei limiti in cui tale attività è finanziata con proventi derivanti da operazioni soggette a detta imposta.

Conclusioni

76. Alla luce del complesso delle suddette considerazioni, propongo di rispondere alle questioni pregiudiziali proposte dall'Administrativen sad Sofia-grad (tribunale amministrativo di Sofia) nel modo seguente:

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, deve essere interpretato nel senso che l'attività di un'emittente televisiva pubblica consistente nella prestazione di servizi di media televisivi, nei limiti in cui è finanziata con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato non costituisce prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi di tale disposizione.

2) L'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che la nozione di «attività commerciale» di enti radiotelevisivi pubblici ai sensi di tale disposizione comprende le operazioni effettuate a titolo oneroso che non costituiscono un'attività di interesse pubblico, nonché i servizi prestati a titolo gratuito nei limiti in cui essi sono finanziati con proventi di tali operazioni realizzate a titolo oneroso.

3) L'articolo 168 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che un'emittente pubblica la cui attività è finanziata tanto con sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato quanto con proventi derivanti da operazioni soggette all'IVA ha il diritto a detrarre l'IVA dovuta o assolta sui beni e sui servizi utilizzati ai fini di tale attività nei limiti in cui la sua attività è finanziata con proventi derivanti da operazioni soggette a detta imposta.