

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

16 settembre 2021 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Ambito di applicazione – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c) – Prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso – Esclusione dei servizi di media audiovisivi forniti ai telespettatori, finanziati con sovvenzioni pubbliche e non comportanti alcun corrispettivo a carico dei telespettatori – Articolo 168 – Diritto alla detrazione – Soggetto passivo che effettua sia operazioni imponibili sia operazioni non rientranti nell’ambito di applicazione dell’IVA»

Nella causa C-21/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dall’Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo della città di Sofia, Bulgaria), con decisione del 31 dicembre 2019, pervenuta in cancelleria il 17 gennaio 2020, nel procedimento

**Balgarska Natsionalna televizia**

contro

**Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP,**

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da M. Vilaras, presidente di sezione, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin e K. Jürimäe (relatrice), giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: M. Aleksejev, capo unità

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Balgarska natsionalna televizia, da M. Raykov e I. Dimitrova, advokati;
- per il governo spagnolo, da S. Jiménez García, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, inizialmente da C. Georgieva e N. Gossement, successivamente da C. Georgieva e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 25 marzo 2021,

ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), e dell'articolo 168 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 La domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia sorta tra la Balgarska natsionalna televizija (televisione nazionale bulgara; in prosieguo: la «BNT») e il Direktor na Direktsia «Obzhlvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite [direttore della direzione «Impugnazioni e prassi in materia tributaria e previdenziale» per la città di Sofia, presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate (NAP), Bulgaria] (in prosieguo: il «direttore»), riguardo alla portata del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) della BNT.

### **Contesto normativo**

#### ***Diritto dell'Unione***

3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA:

«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 25, lettera c), di tale direttiva così recita:

«Una prestazione di servizi può consistere, tra l'altro, in una delle operazioni seguenti:

(...)

c) l'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge».

5 L'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della stessa direttiva dispone quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

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

6 L'articolo 168 della medesima direttiva ha il seguente tenore:

«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:

) 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;

(...)».

7 Gli articoli da 173 a 175 della direttiva IVA dettano le regole che disciplinano il calcolo del prorata di detrazione.

8 In tale contesto, l'articolo 173, paragrafo 1, di tale direttiva così dispone:

«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.

Il prorata di detrazione è determinato, conformemente agli articoli 174 e 175, per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo».

### ***Diritto bulgaro***

9 L'articolo 2, paragrafo 1, dello Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto), del 21 luglio 2006 (DV n. 63, del 4 agosto 2006, pag. 8), nel testo applicabile al procedimento principale (in prosieguo: lo «ZDDS»), così prevede:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili effettuate a titolo oneroso (...)».

10 L'articolo 3 dello ZDDS così prevede:

«(1) Si considera soggetto passivo chiunque eserciti, in modo indipendente, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo e dai risultati di detta attività.

(...)

(5) Non rientrano tra i soggetti passivi lo Stato, le autorità statali e locali per tutte le attività o le operazioni effettuate in qualità di organi dello Stato o delle autonomie locali, inclusi i casi in cui essi impongono tasse, oneri o canoni in relazione a tali attività e operazioni. Fanno eccezione:

1. le seguenti attività e operazioni:

(...)

n) attività radiofoniche e radiotelevisive a carattere commerciale (...)».

11 L'articolo 42, paragrafo 2, dello ZDDS prevede quanto segue:

«Costituiscono operazioni esenti:

(...)

2. le attività della Radio nazionale bulgara, della [BNT] e dell'Agenzia di stampa bulgara, per le quali tali enti ricevono pagamenti provenienti dal bilancio statale».

12 Ai sensi del successivo articolo 69, paragrafo 1, dello ZDDS:

«Quando i beni e i servizi sono utilizzati ai fini di operazioni imponibili effettuate dal soggetto passivo registrato, questi è autorizzato a detrarre:

1. l'imposta sui beni o sui servizi che il cedente o prestatore, qualora egli sia a sua volta un soggetto passivo registrato ai sensi della presente legge, gli ha ceduto o prestato o gli cede o presta (...).».

13 L'articolo 73, paragrafo 1, dello ZDDS così recita:

«Il soggetto registrato ha diritto a una detrazione parziale dell'IVA pagata a monte per quanto riguarda l'imposta sui beni o servizi utilizzati sia per operazioni rispetto alle quali tale soggetto ha un diritto a detrazione, sia per operazioni o attività rispetto alle quali tale soggetto non ha un siffatto diritto».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

14 La BNT è una persona giuridica, fornitrice pubblica nazionale di servizi di media audiovisivi. Conformemente allo Zakon za radioto i televiziyata (legge sulla radiofonia e la televisione), del 23 settembre 1998 (DV n. 138, del 24 novembre 1998), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: lo «ZRT»), la BNT assicura, in particolare, la fornitura di servizi di media a tutti i cittadini bulgari.

15 La BNT non riceve alcun corrispettivo dai suoi telespettatori.

16 La sua attività è finanziata, conformemente allo ZRT, mediante una sovvenzione a carico del bilancio dello Stato, destinata alla preparazione, alla creazione e alla trasmissione di programmi nazionali e regionali. L'importo di tale sovvenzione è determinato in base ad un forfait normativamente fissato per ogni ora di programmazione, approvato in Consiglio dei ministri. Inoltre, la BNT riceve sovvenzioni per obiettivi predeterminati, destinate all'acquisto ed al rinnovo profondo delle immobilizzazioni secondo un elenco approvato annualmente dal Ministro delle Finanze.

17 L'attività della BNT è altresì finanziata con risorse proprie provenienti dalla pubblicità e dalle sponsorizzazioni, con i proventi di attività complementari legate all'attività televisiva, con donazioni e legati, interessi ed altri proventi connessi all'attività televisiva.

18 Fino al marzo 2015 la BNT detraeva parzialmente l'IVA pagata a monte per tutti gli acquisti da essa effettuati. Successivamente essa ha applicato il metodo detto dell'«allocazione diretta», prendendo in considerazione isolatamente ogni acquisto che effettuava, a seconda che fosse utilizzato o utilizzabile per un'attività a carattere «commerciale», come programmi di intrattenimento, film o programmi sportivi, oppure per un'attività connessa all'esercizio delle proprie «funzioni pubbliche», come la trasmissione delle sedute dell'organo parlamentare di vigilanza, di taluni riti religiosi o di tribune elettorali. La BNT riteneva inoltre che la sua attività di trasmissione di programmi televisivi costituisse non già un'«operazione esente» ai sensi dello ZDDS, bensì un'attività non rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA, e che solo la sua attività a carattere «commerciale» rientrasse nell'ambito di applicazione di tale imposta.

19 In applicazione di tale metodo, la BNT detraeva integralmente l'IVA pagata a monte per gli acquisti effettuati ai fini delle sue attività a carattere «commerciale». Essa detraeva parzialmente l'IVA pagata a monte per gli acquisti utilizzati sia per attività a carattere «commerciale» sia per attività sprovviste di tale carattere.

20 A seguito di una verifica fiscale relativa al periodo compreso tra il 1° settembre 2015 e il 31 marzo 2016, le autorità tributarie bulgare, con avviso di accertamento del 14 dicembre 2016, hanno rifiutato di riconoscere il diritto alla detrazione integrale per gli acquisti della BNT e hanno accertato a carico di quest'ultima un debito per IVA pari, per tale periodo, a un importo di 1 568 037,04 leva bulgari (BGN) (circa EUR 801 455), unitamente agli interessi.

21 Secondo le suddette autorità, l'attività pubblicitaria della BNT era imponibile, mentre la sua attività di trasmissione di programmi rientrava tra le operazioni esenti. Orbene, a loro avviso, la BNT non poteva detrarre integralmente l'IVA pagata a monte, dato che era impossibile stabilire se gli acquisti effettuati ai fini della sua attività economica fossero destinati ad operazioni soggette all'IVA o ad operazioni che, secondo dette autorità, erano esenti da IVA. La BNT avrebbe potuto detrarre integralmente l'IVA pagata a monte per tali acquisti soltanto se le attività di trasmissione di programmi sportivi, di creazione e di trasmissione di programmi di intrattenimento nonché di trasmissione di film stranieri fossero state interamente finanziate mediante introiti pubblicitari e non già mediante sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato. Secondo le autorità, tale situazione non sussisteva nel caso di specie.

22 Con decisione del 27 febbraio 2017, il direttore ha respinto il reclamo presentato dalla BNT contro l'avviso di accertamento fiscale del 14 dicembre 2016.

23 La BNT ha quindi proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi all'Administrativen sad Sofia?grad (Tribunale amministrativo della città di Sofia, Bulgaria), odierno giudice del rinvio.

24 Tale giudice ritiene che, per statuire sulla controversia di cui al procedimento principale, sia necessario stabilire se l'attività di trasmissione di programmi da parte della BNT, in quanto operatore pubblico al quale lo ZRT attribuisce funzioni specifiche e che riceve sovvenzioni a carico del bilancio dello Stato, costituisca una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, ma esente dall'IVA in forza dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della stessa direttiva, oppure se detta attività non costituisca un'operazione imponibile rientrante nel campo di applicazione della medesima direttiva. Secondo il suddetto giudice, la risposta a tale questione consentirà di stabilire se una siffatta attività di trasmissione debba essere presa in considerazione per determinare il diritto a detrazione dell'IVA a monte per le operazioni imponibili di cui la BNT è destinataria.

25 Il giudice del rinvio aggiunge che, sebbene nella sentenza del 22 giugno 2016, ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470), la Corte abbia esaminato la questione se l'attività della radiodiffusione pubblica della radio nazionale ceca, per la quale quest'ultima riscuoteva canoni versati dai proprietari o dai detentori di un apparecchio radiofonico, costituisse un'attività effettuata a titolo oneroso, la Corte non si è ancora pronunciata sull'attività della televisione pubblica finanziata mediante sovvenzioni provenienti dal bilancio dello Stato.

26 Il giudice del rinvio precisa altresì che, nonostante che nella sentenza del 27 marzo 2014, Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185), la Corte si sia pronunciata sulla questione se un versamento forfettario, effettuato da una cassa nazionale di assicurazione malattia, rientri nell'ambito di applicazione dell'IVA, da ciò non è possibile ricavare una risposta univoca ai fini del procedimento principale.

27 Inoltre, nell'ipotesi in cui si dovesse ritenere che l'attività della BNT abbia una duplice natura, vale a dire che essa includa sia operazioni esenti sia operazioni imponibili, il giudice del rinvio si chiede se sia detraibile soltanto la parte dell'IVA versata a monte che può essere considerata collegata alla parte della sua attività avente carattere «commerciale». In un'ipotesi del genere, tale giudice si chiede altresì secondo quali criteri occorrerebbe determinare la portata del diritto a detrazione.

28 In tale contesto l'Administrativen sad Sofia?grad (Tribunale amministrativo della città 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 effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della [direttiva IVA], qualora sia finanziata dallo Stato in forma di erogazione di sovvenzioni e gli utenti non paghino un canone per la trasmissione dei programmi, oppure se essa 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 della rete televisiva pubblica rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della [direttiva IVA], se tali servizi debbano considerarsi operazioni esenti ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della medesima direttiva e se sia ammissibile una normativa nazionale che concede l'esenzione unicamente 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 IVA] ammetta una prassi, la quale subordina il diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte 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, più precisamente a seconda che tale finanziamento avvenga mediante risorse proprie (servizi di pubblicità, ecc.) oppure mediante sovvenzioni statali, e che conceda il diritto a detrazione totale soltanto per gli acquisti finanziati con risorse proprie e non per quelli finanziati con sovvenzioni statali, ragion per cui si esige che venga operata una distinzione tra di essi.
- 4) Qualora si ritenesse che l'attività della rete televisiva pubblica consista in operazioni imponibili e in operazioni esenti, e tenendo conto del finanziamento a carattere misto di detta attività: quale portata abbia il diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte per queste operazioni di acquisto e quali criteri debbano essere applicati per la sua determinazione».

## **Sulle questioni pregiudiziali**

### ***Sulla prima questione***

29 Con la prima questione il giudice del rinvio mira in sostanza a chiarire se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che l'attività di un fornitore pubblico nazionale di programmi televisivi, la quale consista nel fornire ai telespettatori servizi di media audiovisivi, che sia finanziata dallo Stato con una sovvenzione e che non dia luogo al pagamento di alcun canone da parte dei telespettatori per la diffusione dei programmi, costituisce una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi della disposizione sopra citata.

30 Va rammentato in proposito che, conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della

direttiva IVA, che definisce l'ambito di applicazione dell'IVA, sono soggette a tale imposta le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

31 Una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso», ai sensi di detta disposizione, soltanto allorché tra il prestatore e il destinatario intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni e, in tale contesto, il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo di un servizio individualizzabile fornito al destinatario. Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto (v., in tal senso, sentenze dell'8 marzo 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, punti 11, 12 e 16; del 22 giugno 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punto 22, nonché del 22 novembre 2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, punto 39).

32 Per quanto riguarda i servizi di media audiovisivi che vengono prestati, da un fornitore pubblico nazionale, ai telespettatori, che sono finanziati dallo Stato mediante una sovvenzione e che non danno luogo al pagamento di alcun canone da parte dei telespettatori, non sussiste alcun rapporto giuridico tra tale fornitore e i telespettatori nel corso del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, né alcun nesso diretto tra tali servizi di media audiovisivi e la suddetta sovvenzione (v., per analogia, sentenza del 22 giugno 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punto 23).

33 Infatti, anzitutto, occorre osservare che, nell'ambito della fornitura dei suddetti servizi, il fornitore di cui sopra ed i telespettatori succitati non sono vincolati da alcun rapporto contrattuale o negozio giuridico implicante la stipulazione di un prezzo, e neppure da un impegno giuridico liberamente assunto dall'uno nei confronti dell'altro. Pertanto, l'accesso dei medesimi telespettatori ai servizi di media audiovisivi forniti dal medesimo fornitore è libero e l'attività di cui trattasi va a beneficio, in maniera generale, dell'insieme dei potenziali telespettatori.

34 Poi, si deve rilevare che la sovvenzione così come l'attività sovvenzionata sono organizzate in base alla legge. La concessione della sovvenzione, che è destinata a finanziare, in via generale, le attività del fornitore pubblico nazionale, consistenti nella preparazione, nella creazione e nella trasmissione di programmi nazionali e regionali, e che è determinata in base ad un forfait normativamente fissato per ora di programmazione, prescinde dalla fruizione effettiva, da parte dei telespettatori, dei servizi di media audiovisivi forniti, dall'identità od anche dal numero concreto di telespettatori per ciascun programma.

35 Inoltre, per quanto riguarda i quesiti del giudice del rinvio basati sul parallelismo tracciabile tra la situazione di cui trattasi nel procedimento principale e quella all'origine della causa che ha dato luogo alla sentenza del 27 marzo 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), si deve constatare che tali situazioni non sono paragonabili.

36 La causa che ha dato luogo a quest'ultima sentenza verteva sull'assoggettabilità ad imposta di un «forfait cure» che una cassa nazionale di assicurazione malattia versava a strutture di residenza per anziani non autosufficienti per la prestazione di servizi di cura ai residenti di tali strutture e il cui calcolo teneva conto in particolare del numero di residenti accolti in ciascun istituto e del loro grado di non autosufficienza. Nella citata sentenza la Corte ha accertato che esisteva un nesso diretto tra le prestazioni di servizi fornite da tali strutture ai propri residenti e la contropartita ricevuta, ossia tale «forfait cure», cosicché un pagamento forfettario siffatto costituiva la contropartita delle prestazioni di cura effettuate a titolo oneroso da una di tali strutture a beneficio dei suoi residenti e rientrava a tale titolo nell'ambito di applicazione dell'IVA. A tal proposito la Corte ha precisato che la circostanza per cui il beneficiario diretto delle prestazioni di servizi di cui trattasi non è la cassa nazionale di assicurazione malattia che paga il forfait, ma l'assicurato di

quest'ultima, non è tale da interrompere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto (sentenza del 27 marzo 2014, Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, punto 35).

37 Orbene, nel caso di specie, tra lo Stato, che versa una sovvenzione proveniente dal suo bilancio al fine di finanziare servizi di media audiovisivi, e i telespettatori, che beneficiano di tali servizi, non sussiste un rapporto analogo a quello intercorrente tra una cassa malattia ed i suoi assicurati. Infatti, come rilevato al punto 33 della presente sentenza, detti servizi vanno a beneficio non già di persone chiaramente identificabili, bensì dell'insieme dei potenziali telespettatori. Inoltre, l'importo della sovvenzione di cui trattasi è determinato in base ad un forfait normativamente fissato per ora di programmazione e senza alcuna presa in considerazione dell'identità e del numero degli utenti del servizio fornito.

38 Infine, non si può pervenire a conclusioni diverse sulla base dell'articolo 25, lettera c), della direttiva IVA. È pur vero che, in virtù di tale disposizione, una prestazione di servizi può consistere, segnatamente, nell'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge. Tuttavia, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 35 e 36 delle sue conclusioni, tale disposizione, che si limita a precisare che una prestazione di servizi «può» assumere una siffatta forma, non può costituire il fondamento per ritenere soggette all'IVA prestazioni di servizi che non siano effettuate a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), di detta direttiva.

39 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che l'attività di un fornitore pubblico nazionale di programmi televisivi, la quale consista nel fornire ai telespettatori servizi di media audiovisivi, che sia finanziata dallo Stato con una sovvenzione e che non dia luogo al pagamento di alcun canone da parte dei telespettatori per la diffusione dei programmi, non costituisce una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi della disposizione sopra citata.

### ***Sulla seconda questione***

40 La seconda questione, vertente sull'interpretazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva IVA, riguarda il caso in cui l'attività oggetto della prima questione debba essere qualificata come prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva, e mira in sostanza a stabilire se una siffatta prestazione sia esente.

41 Orbene, da un lato, dalla risposta alla prima questione risulta che una siffatta attività non rientra nella nozione di «prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), di detta direttiva, cosicché essa non costituisce un'operazione imponibile ai sensi della medesima direttiva.

42 Dall'altro lato, è necessario ricordare che l'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva IVA, che prevede l'esenzione delle «attività degli enti radiotelevisivi di diritto pubblico diverse da quelle aventi carattere commerciale», è applicabile solo a condizione che tali attività siano «soggette all'IVA», ai sensi dell'articolo 2 di tale direttiva (v., in tal senso, sentenza del 22 giugno 2016, ?eský rozhlas, C?11/15, EU:C:2016:470, punto 32).

43 Date tali circostanze, non occorre rispondere alla seconda questione.

### ***Sulle questioni terza e quarta***

44 In via preliminare, occorre osservare che, come risulta dagli elementi del fascicolo di cui



dispone la Corte, la terza e la quarta questione, che si riferiscono al diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte, riguardano il caso in cui l'attività di un fornitore pubblico nazionale di programmi televisivi, la quale consista nel fornire ai telespettatori servizi di media audiovisivi, che sia finanziata dallo Stato con una sovvenzione e che non dia luogo al pagamento di alcun canone da parte dei telespettatori per la diffusione dei programmi, debba essere qualificata come prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, e pertanto come operazione imponibile, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA. Il giudice del rinvio chiede quindi chiarimenti per la determinazione della portata del diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte da un soggetto passivo che effettui sia operazioni imponibili sia operazioni esenti.

45 Orbene, dalla risposta alla prima questione risulta che l'attività sopra descritta non costituisce una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi della disposizione da ultimo citata.

46 Tuttavia, si deve ricordare che, per costante giurisprudenza, nell'ambito della cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice nazionale una risposta utile che gli consenta di dirimere la controversia di cui è investito. In tale prospettiva, spetta alla Corte, se necessario, riformulare le questioni che le sono sottoposte [sentenze del 5 marzo 2020, X (Esenzione dall'IVA per consultazioni telefoniche), C?48/19, EU:C:2020:169, punto 35, nonché del 25 novembre 2020, SABAM, C?372/19, EU:C:2020:959, punto 20 e la giurisprudenza ivi citata].

47 Ciò posto, e al fine di fornire al giudice del rinvio una risposta utile e completa, occorre riformulare la terza e la quarta questione – da esaminarsi congiuntamente – nel senso che, mediante tali questioni, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 168 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che il fornitore pubblico nazionale di programmi televisivi è autorizzato a detrarre, in tutto o in parte, l'IVA pagata a monte per acquisti di beni e servizi utilizzati ai fini delle sue attività che danno diritto a detrazione e delle sue attività non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA.

48 A tal proposito occorre ricordare che, secondo giurisprudenza costante della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi da essi ricevuti costituisce un principio fondamentale inerente al sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione. Come la Corte ha ripetutamente sottolineato, tale diritto costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere assoggettato a limitazioni [v., in tal senso, sentenze del 15 settembre 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punti 26 e 37 nonché la giurisprudenza ivi citata, e del 18 marzo 2021, A. (Esercizio del diritto a detrazione), C?895/19, EU:C:2021:216, punto 32].

49 Infatti, il sistema delle detrazioni istituito dalla direttiva IVA è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di queste ultime, purché tali attività siano, in linea di principio, esse stesse soggette all'IVA [sentenze del 10 novembre 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, punto 42 e la giurisprudenza ivi citata, nonché del 18 marzo 2021, A. (Esercizio del diritto a detrazione), C?895/19, EU:C:2021:216, punto 33].

50 A tal fine, in primo luogo, dall'articolo 168 della direttiva IVA risulta che, per poter beneficiare del diritto a detrazione, occorre, da un lato, che l'interessato sia un «soggetto passivo», ai sensi della direttiva in parola, e, dall'altro, che i beni o i servizi invocati a fondamento di tale diritto siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e che, a monte, tali beni siano ceduti o che tali servizi siano forniti da un altro soggetto passivo (sentenze del 5 luglio 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, punto 26 e la giurisprudenza ivi

citata, nonché del 3 luglio 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, punto 23).

51 Per contro, qualora beni o servizi acquistati da un soggetto passivo abbiano un nesso con operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non può esservi né riscossione dell'imposta a valle, né detrazione dell'imposta a monte (v., in tal senso, sentenze del 14 settembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 30, e del 3 luglio 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, punto 24).

52 Da tale giurisprudenza discende che è l'utilizzo dei beni e dei servizi acquistati a monte ai fini di operazioni imponibili che giustifica la detrazione dell'IVA pagata a monte. In altri termini, le modalità di finanziamento di tali acquisti – sia che questo abbia luogo mediante redditi derivanti da attività economiche, oppure mediante sovvenzioni ricevute dal bilancio dello Stato – sono irrilevanti ai fini della determinazione del diritto a detrazione.

53 In secondo luogo, nei limiti in cui un soggetto passivo utilizzi i beni e i servizi acquistati a monte sia per operazioni economiche che danno diritto a detrazione sia per operazioni economiche non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, occorre ancora aggiungere che, come si evince dagli articoli da 173 a 175 della direttiva IVA, il calcolo di un prorata di detrazione per determinare l'importo dell'IVA detraibile è, in linea di principio, riservato unicamente ai beni e servizi utilizzati da un soggetto passivo per effettuare nel contempo operazioni economiche che danno diritto a detrazione e operazioni economiche che non conferiscono diritto a detrazione (v., in tal senso, sentenze del 14 dicembre 2016, *Mercedes Benz Italia*, C-378/15, EU:C:2016:950, punto 34, e del 25 luglio 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, punto 57), come le operazioni esenti (v., in tal senso, sentenza del 29 aprile 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, punto 73).

54 Per contro, allorché l'IVA che ha gravato a monte sulle spese sostenute da un soggetto passivo non può dare diritto a detrazione, nella misura in cui essa si riferisca ad attività che, in considerazione del loro carattere non economico, non rientrano nell'ambito di applicazione della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 13 marzo 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punto 30), siffatte attività devono essere escluse dal calcolo del prorata di detrazione di cui agli articoli da 173 a 175 della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 29 aprile 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, punto 54 e la giurisprudenza ivi citata).

55 A tal riguardo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che la determinazione dei metodi e dei criteri di ripartizione degli importi dell'IVA pagata a monte tra attività economiche e attività non economiche rientra nel potere discrezionale degli Stati membri. Nell'esercizio di tale potere, questi ultimi devono tener conto della finalità e dell'economia generale di tale direttiva e, a tale titolo, prevedere un metodo di calcolo che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di queste due attività (sentenze del 6 settembre 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 42, e del 25 luglio 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, punto 58), al fine di garantire che la detrazione sia effettuata soltanto per il prorata dell'IVA relativo alle operazioni che danno diritto a detrazione (v., in tal senso, sentenze del 13 marzo 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punto 37, e del 12 novembre 2020, *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, punto 47).

56 Nell'ambito dell'esercizio di tale potere discrezionale, gli Stati membri sono autorizzati ad applicare qualsiasi criterio di ripartizione appropriato, come un criterio di ripartizione basato sulla natura dell'operazione, senza essere obbligati a limitarsi ad un solo metodo specifico (v., in tal senso, sentenza del 13 marzo 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punto 38).

57 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla terza e alla quarta questione dichiarando che l'articolo 168 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che il fornitore pubblico nazionale di programmi televisivi è autorizzato a detrarre l'IVA pagata a monte per acquisti di beni e servizi utilizzati ai fini delle sue attività che danno diritto a detrazione, e che esso non è autorizzato a detrarre l'IVA pagata a monte per acquisti di beni e servizi utilizzati ai fini delle sue attività non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA. Spetta agli Stati membri determinare i metodi e i criteri di ripartizione degli importi dell'IVA pagata a monte tra operazioni imponibili e operazioni non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, tenendo conto della finalità e dell'economia generale di tale direttiva nel rispetto del principio di proporzionalità.

### **Sulle spese**

58 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 (Quarta 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, deve essere interpretato nel senso che l'attività di un fornitore pubblico nazionale di programmi televisivi, la quale consista nel fornire ai telespettatori servizi di media audiovisivi, che sia finanziata dallo Stato con una sovvenzione e che non dia luogo al pagamento di alcun canone da parte dei telespettatori per la diffusione dei programmi, non costituisce una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi della disposizione sopra citata.**
- 2) **L'articolo 168 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che il fornitore pubblico nazionale di programmi televisivi è autorizzato a detrarre l'imposta sul valore aggiunto (IVA) pagata a monte per acquisti di beni e servizi utilizzati ai fini delle sue attività che danno diritto a detrazione, e che esso non è autorizzato a detrarre l'IVA pagata a monte per acquisti di beni e servizi utilizzati ai fini delle sue attività non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA. Spetta agli Stati membri determinare i metodi e i criteri di ripartizione degli importi dell'IVA pagata a monte tra operazioni imponibili e operazioni non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, tenendo conto della finalità e dell'economia generale di tale direttiva nel rispetto del principio di proporzionalità.**

Firme

\* Lingua processuale: il bulgaro.