

**Causa C-21/20****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

17 gennaio 2020

**Giudice del rinvio:**

Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo di Sofia, Bulgaria)

**Data della decisione di rinvio:**

31 dicembre 2019

**Ricorrente:**

Balgarska natsionalna televizija

**Resistente:**

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite (NAP)

**Oggetto del procedimento principale**

Diritto di un emittente televisiva pubblica a detrazione dell'IVA per le prestazioni di servizi da essa offerte.

**Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale**

Domanda di interpretazione degli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), 25, lettera c), 132, paragrafo 1, lettera q) e 168 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, proposta ai sensi dell'articolo 267, paragrafo 1, lettera b), TFUE.

**Questioni pregiudiziali**

Il giudice nazionale sottopone 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/CE, 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/CE, se tali servizi debbano considerarsi operazioni esenti ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva 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/CE, 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 loro individuazione.

### **Disposizioni di diritto e giurisprudenza dell'Unione europea**

Articoli 2, paragrafo 1, lettera a), 25, lettera c), 132, paragrafo 1, lettera q), 168 e 173, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, 2006, pag. 1; in prosieguo: la « direttiva »).

Sentenza del 27 marzo 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, punti 30 e 34.

Sentenza del 22 giugno 2016, *Odvolací finanční ředitelství*, C-11/15, EU:C:2016:470, punto 32.

## Disposizioni nazionali

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legge sull'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: lo « ZDDS »):

«Articolo 2. Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. Le cessioni di beni o le prestazioni di servizi imponibili effettuate a titolo oneroso;

(...)

Articolo 3 (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 comunali per tutte le attività e le operazioni poste in essere nell'esercizio di pubblici poteri, inclusi i casi in cui essi impongono tasse, diritti e contributi in corrispondenza di tali attività e operazioni. Sono escluse:

1. Le seguenti attività e operazioni:

n) emittenza radiofonica e televisiva a carattere commerciale ;

6) Un soggetto passivo che pone in essere anche operazioni esenti e/o cessioni e prestazioni di servizi al di fuori dell'attività imprenditoriale autonoma, nonché una persona giuridica che non è soggetto passivo, registrata ai fini dell'IVA, sono considerati soggetti passivi in relazione a tutte le prestazioni di servizi ricevute.

(...)

Articolo 8. Costituisce una prestazione di servizi ai sensi della presente legge tutto ciò che risulti pecuniariamente valutabile e si distingue da un bene e dal denaro circolante nonché da valute straniere utilizzate come mezzi di pagamento».

(...)

Articolo 42. Non sono imponibili:

2. Le attività della Balgarsko natsionalno radio (Rediodiffusione nazionale bulgara), della Balgarska natsionalna televizija (Televisione nazionale bulgara) e della Balgarska telegrafna agentsia (Agenzia di stampa bulgara).

(...)

Articolo 69 (1) Quando i beni e i servizi sono utilizzati ai fini di operazioni imponibili effettuate da un soggetto registrato ai fini dell’IVA, questi è autorizzato a detrarre quanto segue:

1. L’imposta sui beni o sui servizi che il cedente o prestatore, qualora egli sia a sua volta un soggetto registrato ai sensi della presente legge, gli ha ceduto o prestato o gli cede o presta;

(...)

Articolo 73. La persona registrata ha diritto a una detrazione parziale per i beni o servizi che utilizzi sia per effettuare operazioni rispetto alle quali la persona ha un diritto a detrazione, sia operazioni o attività per le quali la persona non ha siffatto diritto».

### **Breve esposizione dei fatti e del procedimento**

1 Oggetto del ricorso di annullamento è un avviso di accertamento del 14 dicembre 2016, emanato dall’autorità tributaria e confermato con decisione del Direktor na direksia „Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Zentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direttore della direzione «Contenzioso e pratiche in materia fiscale e previdenziale» di Sofia, presso l’amministrazione centrale dell’agenzia nazionale delle entrate), del 27 febbraio 2017. Avverso l’avviso di accertamento confermato da detta decisione è stato proposto ricorso giurisdizionale presso l’Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo, Sofia).

2 L’avviso di accertamento è stato emanato a seguito di una verifica fiscale condotta ai sensi dello ZDDS presso la Balgarska natsionalna televizija (rete televisiva nazionale bulgara, in prosieguo: la «BNT»). Nei confronti della BNT è stato accertato un debito fiscale, per il periodo dal 1° settembre 2015 al 31 marzo 2016, per un importo complessivo pari a 1 568 037,04 Leva , maggiorato degli interessi calcolati dal 15 ottobre 2015 al 14 dicembre 2016, per un importo complessivo pari a 144 138,74 Leva. Tale debito d’imposta è risultato dalla relazione, compilata a seguito della verifica fiscale, sui risultati dichiarati dalla BNT per i suddetti periodi d’imposta, in quanto per le forniture dichiarate, rispetto alle quali la BNT aveva esercitato un diritto a detrazione totale, l’autorità di verifica ha riconosciuto un diritto a detrazione parziale.

3 La BNT è una persona giuridica, fornitrice nazionale pubblica di servizi di media audiovisivi ai sensi dell’articolo 6, paragrafo 3, dello Zakon za radioto i televiziata (legge sulla radiofonia e la televisione, in prosieguo: lo «ZRT»).

4 La BNT non riceve un corrispettivo dagli spettatori per la trasmissione dei programmi televisivi. La sua attività, ai sensi dell’articolo 70, paragrafo 3, dello ZRT, è finanziata in parte con un contributo a carico del bilancio statale, con risorse proprie costituite dai proventi pubblicitari e erogazioni degli sponsor, ecc. Il contributo statale è previsto per la preparazione, la creazione e la trasmissione di programmi ed è stabilito

in base a una misura fissa per ora di programma decisa dal Consiglio dei ministri.

5 La BNT è registrata ai sensi dello ZDDS con efficacia dal 28 dicembre 1998. Fino a marzo del 2015 la rete televisiva ha operato una detrazione parziale per tutti i propri acquisti. Dopo la produzione di un'analisi, nel marzo 2015 la BNT decise che l'attività di emissione non costituiva fornitura esente agli spettatori e iniziò pertanto ad applicare il metodo dell'allocazione diretta. Secondo la BNT, essa ha il diritto alla totale detrazione rispetto agli acquisti utilizzati per la propria attività economica. Ad essa spetta invece il diritto a detrazione parziale rispetto agli acquisti utilizzati sia per attività a carattere commerciale sia per attività di natura non esclusivamente commerciale.

6 Nell'avviso di accertamento impugnato le autorità tributarie hanno concluso che la BNT effettua non solo operazioni imponibili, come quelle di attività pubblicitaria, ma anche operazioni esenti, come la trasmissione di programmi, e che non si è potuto accertare se, nell'esercizio del diritto a detrazione, l'acquisto si riferisse soltanto a un'operazione esente o soltanto a un'operazione imponibile. In sede di verifica fiscale è stata pertanto eseguita una rettifica, riconoscendo il diritto a una detrazione parziale per le operazioni riguardo alle quale la BNT aveva proceduto a una detrazione totale, ed è stata respinta la domanda di rimborso delle imposte per l'importo di 1 568 037,04 Leva per il periodo da settembre 2015 a febbraio 2016.

#### **Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale**

7 La ricorrente considera illegittimo l'avviso di accertamento .

8 Secondo la BNT, la trasmissione dei suoi programmi non costituisce una prestazione di servizi, poiché non sussiste alcun vincolo giuridico tra la stessa e gli spettatori. Nemmeno è riscontrabile l'onerosità delle prestazioni, poiché il contributo proveniente dal bilancio dello Stato non costituisce la controprestazione della fornitura di un servizio. La BNT eserciterebbe una sola attività nell'ambito di applicabilità dell'IVA, ossia la vendita di spazi pubblicitari.

9 La BNT ritiene che le disposizioni sull'utilizzo della detrazione parziale non siano applicabili, poiché tale meccanismo è valido soltanto quando il soggetto passivo non possa distinguere quali acquisti siano stati utilizzati per operazioni esenti e quali per operazioni imponibili, vale a dire quando il principio dell'attribuzione diretta non possa essere applicato. Nel marzo del 2015 la BNT avrebbe tuttavia iniziato ad applicare il metodo dell'attribuzione diretta, accertando per ogni singolo acquisto, se esso fosse previsto o fosse utilizzabile per un'attività a carattere commerciale o per un'attività svolta in adempimento dell'obbligo di diritto pubblico.

10 La BNT sostiene che il resistente richiama l'articolo 25, lettera c), della direttiva, disposizione non è stata recepita nel diritto nazionale. Lo Stato e le sue autorità non potrebbero tuttavia far valere l'efficacia diretta di disposizioni della direttiva e vantare diritti da disposizioni non recepite nell'ordinamento giuridico nazionale.

11 Inoltre, l'articolo 42, paragrafo 2, dello ZDDS, il quale prevede che l'attività della BNT per la quale essa riceve un contributo dal bilancio dello Stato, rappresenta un'attività esente, recepirebbe le disposizioni della direttiva in modo errato, poiché queste ultime, al contrario dell'articolo 42, paragrafo 2, qualificerebbero «le attività degli enti radiotelevisivi di diritto pubblico diverse da quelle aventi carattere commerciale» come attività esenti.

In tal modo, secondo la BNT, nella pratica sarebbe utilizzato quale criterio per l'imponibilità il modo di finanziamento dell'attività e non il carattere commerciale di quest'ultima. Pertanto un'attività sovvenzionata, ma di natura puramente commerciale, secondo il diritto bulgaro sarebbe erroneamente considerata esente. Ciò collocherebbe la BNT in una posizione di svantaggio rispetto ai media audiovisivi commerciali, la cui attività commerciale è imponibile e violerebbe il principio della neutralità fiscale, la cui principale finalità è quella di assoggettare ad una stessa imposta le operazioni della stessa natura.

12 Dai pareri di esperti competenti risulta quali attività della BNT abbiano natura commerciale, pertanto l'emittente televisiva sarebbe autorizzata alla detrazione totale per gli acquisti ad esse direttamente collegati.

13 Infine la BNT contesta l'argomento del resistente secondo il quale la BNT sarebbe autorizzata alla detrazione totale rispetto ai beni e servizi acquistati per la sua attività economica soltanto qualora l'acquisto sia finanziato interamente mediante proventi pubblicitari e altre entrate derivanti da un'attività commerciale. La prassi dell'amministrazione tributaria, che prevede il soddisfacimento di ulteriori condizioni per far valere diritti sanciti dalla legge, sarebbe illegittima e in contrasto con la giurisprudenza della Corte.

14 Il resistente ritiene che l'avviso di accertamento sia legittimo e conforme al diritto dell'Unione.

15 Le conclusioni dell'autorità tributaria, secondo le quali la BNT dovrebbe procedere a una detrazione parziale ai sensi dell'articolo 73 dello ZDDS per gli acquisti di beni e servizi utilizzati per operazioni sia imponibili sia esenti, sarebbero corrette. La pretesa del soggetto passivo sottoposto a verifica ad una detrazione totale riguardo all'acquisto di diritti per la trasmissione di programmi sarebbe ingiustificata, poiché quest'ultimo non avrebbe provato l'integrale finanziamento degli acquisti con i proventi della pubblicità e non con contributi statali. I contributi statali ricevuti, che a parere del resistente costituiscono operazioni esenti ai sensi dell'articolo 42, paragrafo 2, dello ZDDS, sarebbero di varie volte superiori alle entrate provenienti da operazioni imponibili.

16 Poiché la BNT non registra singolarmente gli acquisti in base alle modalità del loro finanziamento, non è possibile, a parere del convenuto, distinguere gli acquisti finanziati mediante sovvenzioni statale da quelli finanziati mediante i proventi dei servizi pubblicitari. Proprio per tale motivo è legittimo il riconoscimento, con l'avviso



di accertamento, del solo diritto a detrazione parziale rispetto agli acquisti di diritti di trasmissione effettuati.

17 Non avendo la BNT dimostrato di avere utilizzato, nella preparazione, creazione e trasmissione di un programma, soltanto risorse provenienti dalla vendita di spazi pubblicitari e non da contributi statali, essa sarebbe autorizzata soltanto a una detrazione parziale per gli acquisti di beni e servizi utilizzati per successive operazioni imponibili.

### **Breve esposizione della motivazione del rinvio**

18 Il giudice del rinvio rileva che la controversia tra le parti verte sulla questione se l'attività della BNT quale fornitrice di un servizio pubblico, cui sono assegnati specifici compiti dalla legge [lo ZRT] si situi al di fuori dell'ambito di applicazione dello ZDDS (come sostiene la ricorrente) o se essa rappresenti un'attività a titolo oneroso remunerata comunque esente ai sensi dello ZDDS (come sostiene il convenuto). La controversia inoltre verte sull'ulteriore questione, se l'articolo 73 ZDDS, che prevede il diritto a una detrazione parziale, debba applicarsi a tutti gli acquisti, in quanto questi ultimi non sono stati distinti in base alle modalità del loro finanziamento (a parere del convenuto) o se per gli acquisti da utilizzare per attività di natura commerciale, che generano entrate, sia da riconoscere il diritto a una detrazione totale, mentre per acquisti che non sono stati effettuati esclusivamente in funzione di tali attività commerciale, sia da riconoscere il diritto a una detrazione parziale (come sostiene la ricorrente).

19 Il giudice del rinvio richiama la giurisprudenza dei giudici bulgari in merito a un precedente avviso di accertamento nei confronti della BNT ai sensi dello ZDDS, che concludeva, come il resistente nel caso di specie, negando la possibilità di una detrazione totale e riconoscendo soltanto quella di una detrazione parziale, e, ai sensi della quale le disposizioni, di cui si chiede l'interpretazione nel presente caso, sono chiare e non sollevano alcun dubbio.

20 Con sentenza del 23 aprile 2018, il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, in prosieguo: il «VAS») della Repubblica di Bulgaria ha accertato che l'attività della BNT, nonostante gli specifici compiti quale fornitrice di un servizio pubblico ai sensi dello ZRT, rientra nell'ambito di applicazione dello ZDDS ed è assoggettata ad IVA. Ai sensi dell'articolo 25, lettera c), della direttiva, la nozione «prestazione di servizi» comprenderebbe anche la fornitura di una prestazione di servizi a norma di legge. Nonostante la disposizione citata non è stata recepita nel diritto bulgaro, il VAS sostiene che vale il principio dell'efficacia diretta della direttiva. In tal senso, dalla circostanza che un soggetto passivo eserciti un'attività consistente nell'adempimento di compiti previsti e disciplinati dalla legge per il raggiungimento di una finalità di interesse pubblico, non conseguirebbe che tale attività non debba considerarsi come una prestazione di servizi ai sensi dello ZDDS.

21 Il rapporto giuridico tra il fornitore una prestazione di servizi e il beneficiario si fonda, a parere del VAS, sui compiti delegati per legge al corrispondente fornitore per la prestazione di servizi di interesse pubblico.

22 Con riferimento ai punti 30 e 34 della sentenza della Corte nella causa C-151/13, il VAS ha deciso che sussiste un nesso diretto tra prestazioni rese dalla BNT agli spettatori e la controprestazione dello Stato ricevuta in forma di sovvenzioni. Il VAS non ha considerato necessario che la controprestazione per la prestazione di servizi provenisse direttamente dai beneficiari della prestazione, potendo essa provenire da una terza persona o, come nel caso di specie, dallo Stato.

23 Il VAS non ha considerato comparabile la sentenza pronunciata nella causa C-11/15, in quanto il caso di cui era investito si trattava di sovvenzioni statali direttamente vincolate alla prestazione di servizi erogati dalla BNT quale fornitrice di un servizio pubblico e la cui entità è predeterminata in base a criteri chiaramente definiti.

24 Il VAS ha considerato infondato l'argomento secondo cui l'articolo 42, paragrafo 2, dello ZDDS non recepirebbe in modo corretto l'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva, poiché stabilendo che le attività della BNT, per le quali sono erogate le sovvenzioni statali, devono essere considerate operazioni esenti, viene conseguito lo scopo della direttiva, di considerare operazioni esenti soltanto le attività degli enti radiotelevisivi di diritto pubblico diverse da quelle aventi carattere commerciale.

25 Il VAS ha dichiarato che la BNT avrebbe diritto alla detrazione totale soltanto qualora provasse che determinati acquisti effettuati per la sua attività commerciale sono interamente finanziati con proventi pubblicitari o entrate derivanti dall'attività di emittente e non mediante sovvenzioni statali. In tal senso il VAS ha sottolineato che le risorse generate dalla vendita di spazi pubblicitari dovevano coprire i costi per l'acquisto di prodotti televisivi, in particolare film, ecc., che la BNT avrebbe trasmesso in uno dei suoi programmi, e che la BNT non teneva registri nei quali fosse specificamente individuata la parte dei costi dell'emittente televisiva coperti con sovvenzioni statali e la parte dei costi coperta mediante i proventi pubblicitari.

26 Il giudice del rinvio osserva che la sentenza pronunciata nella causa C-11/15 riguardava circostanze di fatto diverse, poiché la Radio Ceca percepiva dagli ascoltatori un canone, mentre la BNT, quale fornitrice di un servizio pubblico, riceveva sovvenzioni statali, circostanza che non è stata esaminata nella causa summenzionata. Diversamente dai fatti di cui alla causa C-151/2013, manca nel contesto di fatto del procedimento principale un nesso altrettanto chiaro come quello tra il «forfait cure», controverso nella causa citata, e i servizi prestati.

27 Pertanto il giudice del rinvio ritiene che sia di particolare importanza, per la decisione da adottare nel procedimento principale, chiarire la questione, se la trasmissione di programmi attraverso la televisione pubblica nazionale (BNT) a causa del sistema di sovvenzione statale, rappresenti una prestazione «effettuata a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva, ma esente dall'IVA ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva, o se questo tipo di attività non costituiscano operazioni imponibili rientranti nell'ambito di applicazione della direttiva.



28 Al riguardo è sufficiente, da un lato, segnalare che la disposizione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), pur prevedendo l'esenzione delle «attività degli enti radiotelevisivi di diritto pubblico diverse da quelle aventi carattere commerciale», è applicabile sollo alla condizione che tali attività, siano assoggettate ad IVA ai sensi dell'articolo 2 della direttiva, e dall'altro, che essa non può essere interpretata in modo che l'ambito di applicazione di tale direttiva, quale definito nell'articolo 2, ne risulti esteso (v. sentenza della Corte nella causa C-11/15).

29 Altrettanto importante, alla luce dell'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q), della direttiva, è chiarire se l'attività dell'emittente televisiva pubblica rispetto alla prestazione di servizi televisivi agli spettatori sia una prestazione di servizi esente ai sensi dello ZDDS, se le sovvenzioni statali erogate all'emittente televisiva nazionale costituiscano una controprestazione e, corrispondentemente, se la BNT, nonostante gli specifici obblighi ad essa incombenti quale fornitrice di un servizio pubblico rientri, nell'esercizio di tale attività, nell'ambito di applicazione dello ZDDS e sia assoggettata all'IVA.

30 Il giudice del rinvio sottolinea che l'accertamento, se l'attività della BNT, ossia servizi di media audiovisivi, i cui destinatari siano tutti i cittadini bulgari, rappresenti una prestazione di servizi ai sensi dello ZDDS, contribuisce a risolvere la questione, se tale attività, in sede di accertamento del diritto a detrazione relativamente alle operazioni imponibili, destinataria delle quali è la ricorrente, sia da prendere in considerazione. Qualora si ritenga che l'attività dell'emittente televisiva pubblica sia di natura mista e comprenda sia operazioni esenti (trasmissione di programmi televisivi) sia operazioni imponibili (pubblicità commerciale), il giudice del rinvio si chiede se si debba considerare che la detrazione debba applicarsi soltanto alla parte dell'IVA pagata per gli acquisti che possano considerarsi vincolati alle attività commerciali dell'emittente televisiva pubblica. Il giudice del rinvio intende inoltre accertare quali criteri debbano essere applicati per la determinazione del diritto a detrazione, qualora dovesse essere confermata la natura mista delle attività dell'emittente televisiva pubblica.

31 Infine il giudice del rinvio rileva che nonostante la giurisprudenza nazionale richiamata egli nutre dubbi sulla portata delle disposizioni degli articoli 2, 132 e 168 della direttiva rispetto all'attività della BNT, e che considera l'interpretazione di tali disposizioni necessaria per poter decidere sulla controversia a lui sottoposta.