

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MACIEJ SZPUNAR

presentate il 17 marzo 2016 (1)

Causa C-11/15

Odvolací finanční ředitelství

contro

Český rozhlas

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca)]

«Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Esenzione dall'imposta – Attività degli enti pubblici radiotelevisivi non aventi carattere commerciale – Servizio pubblico di radiodiffusione – Finanziamento mediante canoni obbligatori – Qualificazione di tale tipo di prestazione di servizi»

Introduzione

1. Il sistema dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) è basato su un duplice meccanismo, ossia il pagamento dell'imposta a valle e la detrazione di quella assolta a monte. Tale meccanismo consente a tale imposta di essere neutrale dal punto di vista degli operatori economici; soltanto i consumatori ne sopportano l'onere finanziario.

2. Per garantire all'amministrazione tributaria di percepire effettivamente quanto ad essa spettante, occorre che la detrazione riguardi unicamente i beni e i servizi acquistati per un'attività imponibile, cosicché l'IVA a monte sia correttamente detratta dall'ammontare di quella pagata a valle. Se il soggetto passivo svolge contemporaneamente un'attività imponibile ed una esente, si impongono regole specifiche al fine di determinare la parte di IVA pagata a monte che può essere detratta. La situazione si complica ulteriormente se il soggetto passivo svolge, inoltre, un'attività che non rientra assolutamente nel sistema dell'IVA, in quanto non ha il carattere di un'attività economica effettuata a titolo oneroso ai sensi delle disposizioni che disciplinano il sistema dell'IVA. La presente causa offre un'occasione per precisare la portata della giurisprudenza della Corte in materia.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3. L'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva 77/388/CEE 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 (2) (in

prosieguo: la «sesta direttiva») così dispone:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4. L'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera q), di tale direttiva stabilisce quanto segue:

Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico

1. Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

q) le attività degli enti pubblici di radiotelevisione diverse da quelle aventi carattere commerciale».

5. Ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 2, lettera a), e 5, della sesta direttiva:

«2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'[IVA] di cui è debitore:

a) l'[IVA] dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...)

5. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a [detrazione] di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la [detrazione] è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni.

Detto prorata è determinato ai sensi dell'articolo 19 per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo.

(...)».

6. L'articolo 19, paragrafo 1, della medesima direttiva così dispone:

«Il prorata di [detrazione] previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, risulta da una frazione avente:

– al numeratore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'[IVA], relativo alle operazioni che danno diritto a [detrazione] ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 2 e 3,

– al denominatore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'[IVA], relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a [detrazione]. Gli Stati membri possono includere anche nel denominatore l'importo di sovvenzioni diverse da quelle di cui all'articolo 11 A, paragrafo 1, lettera a).

(...)».

Il diritto ceco

7. Le succitate disposizioni della sesta direttiva sono state trasposte nel diritto ceco con gli articoli 2, paragrafo 1, 51, paragrafo 1, lettera b), 72 e 76, paragrafi 1 e 2, della legge n. 235/2004 sull'imposta sul valore aggiunto (zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty).

8. Ai sensi della legge n. 348/2005 sul canone radiotelevisivo e di modifica di talune leggi (zákon č. 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů), nella versione applicabile alla controversia di cui trattasi (in prosieguo: la «legge n. 348/2005»), è istituito un canone radiofonico volto al finanziamento dei servizi di radiodiffusione pubblica ceca. Ai sensi dell'articolo 3 di questa legge, è tenuta al pagamento di detto canone la persona fisica o giuridica che sia proprietaria di un apparecchio radiofonico, oppure quella che, pur non essendone proprietaria, detenga o utilizzi in base ad un altro titolo giuridico un apparecchio radiofonico per almeno un mese. L'articolo 7 della medesima legge prevede che il soggetto passivo paghi il canone radiofonico all'emittente radiofonico istituito con legge direttamente oppure tramite un suo incaricato.

9. Nel diritto ceco l'attività di emittenza radiofonica finanziata mediante il canone radiofonico è considerata come un'attività esente da IVA.

Fatti, procedimento e questione pregiudiziale

10. La Český rozhlas è l'emittente radiofonico pubblico ceco costituito per legge e finanziato, segnatamente, con il canone radiofonico istituito con la legge n. 348/2005.

11. Con dichiarazioni fiscali integrative per il periodo marzo-dicembre 2006, la Český rozhlas ha proceduto a un ulteriore aumento del suo diritto a detrazione dell'IVA escludendo dal calcolo del coefficiente utilizzato per la detrazione dell'IVA le prestazioni corrispondenti ai canoni radiofonici ad essa versati, da essa inizialmente dichiarati come prestazioni esenti da IVA senza diritto alla relativa detrazione. Al riguardo, la Český rozhlas ha sostenuto che tali canoni non costituivano la remunerazione per il servizio di radiodiffusione pubblica da essa fornito.

12. La posizione adottata dalla Český rozhlas non è stata accettata dalle autorità tributarie che, con avvisi di accertamento suppletivi, hanno negato l'esclusione delle prestazioni in parola dal calcolo del prorata di detrazione.

13. A seguito del rigetto del suo reclamo, la Český rozhlas ha contestato le decisioni delle autorità tributarie dinanzi al Městský soud v Praze (Tribunale municipale di Praga), che le ha annullate con sentenza del 6 giugno 2014.

14. La ricorrente nel procedimento principale ha proposto un ricorso per cassazione avverso tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio. In tale contesto, il Nejvyšší správní soud (Corte amministrativa suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se un'emittenza radiofonica pubblica, finanziata mediante il canone pagato a norma di legge – al cui pagamento è tenuto colui che è proprietario di un apparecchio radiofonico, colui che lo detiene o colui che in base ad altro titolo sia autorizzato all'uso di un apparecchio siffatto, e il cui importo è fissato dalla legge – possa essere qualificata come “prestazione di servizi, effettuata a titolo oneroso” ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva (...), la quale deve essere esentata dall'IVA ai sensi dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera q), di tale direttiva, o se si tratti invece di un'attività non economica che non è affatto soggetta ad IVA ai sensi dell'articolo 2, della

citata direttiva, alla quale non è pertanto applicabile l'esenzione dall'imposta di cui all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera q), della stessa direttiva».

15. La decisione di rinvio è pervenuta alla Corte il 13 gennaio 2015. Osservazioni scritte sono state depositate dalle parti nel procedimento principale, dai governi ceco, greco e del Regno Unito nonché dalla Commissione europea. La *řeský rozhlas*, i governi ceco e del Regno Unito nonché la Commissione erano rappresentati all'udienza che ha avuto luogo il 17 dicembre 2015.

Analisi

16. Con la sua questione pregiudiziale, il giudice del rinvio vuole sapere, in sostanza, se l'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che l'attività di un ente radiofonico pubblico, finanziata mediante un canone obbligatorio istituito con legge e pagato da tutti i possessori di un apparecchio radiofonico, costituisca un'attività economica soggetta ad IVA in forza di tale disposizione. In caso di risposta affermativa, se una siffatta attività debba logicamente essere esentata dall'IVA, ai sensi dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera q), della sesta direttiva.

17. Non si deve dimenticare, tuttavia, che tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia che vede opposte la *řeský rozhlas* e le autorità tributarie e che verte sul diritto a detrazione dell'IVA a monte sui beni e sui servizi acquisiti dalla prima in relazione alle sue attività. Al fine di fornire una risposta utile alla questione la Corte non può dunque prescindere da questo aspetto.

18. Occorre dunque, in primo luogo, approfondire la nozione di attività «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva. Comincerò tuttavia a menzionare, in alcune considerazioni preliminari, i dubbi sollevati dalla *řeský rozhlas* nelle sue osservazioni scritte circa la rilevanza della questione pregiudiziale per la soluzione della controversia nel procedimento principale.

Sulla rilevanza della questione pregiudiziale

19. Nelle sue osservazioni scritte la *řeský rozhlas* sostiene che la controversia di cui trattasi verte unicamente sulla natura del canone radiofonico. Occorrerebbe accertare se siffatto canone può essere qualificato come remunerazione per i servizi forniti dalla *řeský rozhlas* in qualità di ente pubblico di radiodiffusione, questione alla quale la sentenza oggetto del ricorso per cassazione ha dato una risposta negativa. Tuttavia, secondo la *řeský rozhlas*, il giudice del rinvio, influenzato in merito dagli argomenti della ricorrente nel procedimento principale, avrebbe snaturato il problema chiedendo alla Corte di stabilire se l'attività di radiodiffusione pubblica in quanto tale costituisca un'attività rilevante ai fini del sistema dell'IVA. Orbene, secondo la *řeský rozhlas*, siffatta questione sarebbe priva di rilevanza, in quanto questa attività può essere parimenti finanziata con mezzi diversi dal canone radiofonico.

20. Non condivido i dubbi della *řeský rozhlas*. È chiaro che spetta all'ordinamento giuridico di ciascuno Stato membro organizzare il finanziamento dell'attività di radiodiffusione pubblica e che un canone come il canone radiofonico ceco può non coprire l'insieme dei costi di tale attività. Tuttavia, la formulazione della questione pregiudiziale che si riferisce all'«emittenza radiofonica pubblica, finanziata mediante il canone pagato a norma di legge», significa necessariamente che essa ha per oggetto l'attività di radiodiffusione pubblica nella misura in cui essa è finanziata dal canone radiofonico.

21. Orbene, per rispondere alla questione se siffatta attività debba essere considerata come una prestazione di servizi a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva,

sarà essenziale analizzare la natura del canone radiofonico. Occorrerà infatti determinare se tale canone possa essere definito come remunerazione per le prestazioni della ?eský rozhlas. Per contro, limitarsi a questa sola analisi, come vorrebbe la ?eský rozhlas, non sarebbe sufficiente, in quanto la controversia oggetto del procedimento principale non verte infatti sulla natura del canone radiofonico in sé, bensì su quella della portata del diritto a detrazione della ?eský rozhlas. A mio avviso la questione pregiudiziale è dunque stata formulata in modo del tutto rilevante.

Sulla nozione di attività «a titolo oneroso»

22. I criteri che consentono di definire il carattere oneroso di un'attività risultano da una giurisprudenza consolidata della Corte (3), secondo la quale una prestazione di servizi viene effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, e configura, pertanto, un'operazione imponibile soltanto quando tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente. L'esistenza di un nesso diretto tra il servizio prestato e il controvalore ricevuto è dunque necessaria (4). Così, quando l'attività di un prestatore consista nel fornire esclusivamente prestazioni senza corrispettivo diretto, non vi è base imponibile e tali prestazioni non sono, quindi, soggette all'IVA (5).

23. È pertanto alla luce di questi criteri che è adesso opportuno analizzare il carattere dell'attività di radiodiffusione finanziata mediante un canone come il canone radiofonico oggetto del procedimento principale.

La relazione tra la ?eský rozhlas e i soggetti passivi

24. Analizzando la situazione dal punto di vista della relazione tra la ?eský rozhlas e i soggetti passivi del canone radiofonico, la conclusione che necessariamente s'impone, a mio avviso, è che l'attività della ?eský rozhlas, finanziata mediante il canone radiofonico, non soddisfa i criteri richiesti per poter essere considerata come un'attività rilevante ai fini dell'IVA.

25. Infatti, è giocoforza constatare che nella fattispecie manca il necessario nesso giuridico diretto. Da un lato, l'attività della ?eský rozhlas è organizzata sulla base della legge e l'esercizio dell'attività in parola non dipende né dall'identità degli ascoltatori né dal loro numero effettivo. Si tratta di un'attività di radiodiffusione pubblica, che è dunque caratterizzata da due elementi essenziali. In primo luogo, si tratta di una radiodiffusione a libero accesso. In secondo luogo, trattandosi di un'attività che si avvale, appunto, di un finanziamento pubblico, il contenuto dei programmi diffusi non è dettato da considerazioni di redditività economica.

26. D'altro lato, dal punto di vista del soggetto passivo, anche l'obbligo di pagamento del canone radiofonico è del tutto indipendente dall'utilizzazione effettiva dei servizi della radiodiffusione pubblica. L'obbligo del canone radiofonico è un obbligo legale, il cui fatto generatore non è l'ascolto della radio pubblica, bensì il possesso di un apparecchio radiofonico. Posto che, oltre alla radio pubblica, possono esistere anche emittenti radiofoniche private, il possesso di un apparecchio radiofonico non equivale affatto all'utilizzazione dei servizi della radiodiffusione pubblica. Tuttavia, il fatto di non ascoltare la radio pubblica non esonera dall'obbligo di pagare il canone radiofonico. Allo stesso modo, la possibilità di ascoltarla non è condizionata al pagamento del canone in parola, in quanto la radiodiffusione pubblica è ad accesso libero. Chi non ha pagato il canone rischia tutt'al più eventuali sanzioni amministrative.

27. Tale possibilità di utilizzare un apparecchio radiofonico a fini diversi dall'ascolto dei programmi della radio pubblica esclude necessariamente, a mio avviso, la tesi secondo la quale l'acquisto di siffatto apparecchio sarebbe espressione della volontà di utilizzare i servizi della

radiodiffusione pubblica, di cui il canone radiofonico costituirebbe il prezzo. L'obbligo di pagare tale canone è un obbligo legale, effettivamente collegato al possesso di un apparecchio radiofonico, ma resta per contro del tutto indipendente dal fatto che si utilizzino o meno i servizi della radiodiffusione pubblica.

28. Pertanto, l'obbligo di pagare il canone radiofonico non crea alcun rapporto giuridico tra il soggetto passivo e l'emittente radiofonica pubblica, poiché, in primo luogo, il fatto generatore di tale obbligo consiste non già nell'utilizzazione delle prestazioni fornite dall'emittente radiofonica in questione, bensì nel possesso di un apparecchio radiofonico e, in secondo luogo, l'accesso a tali prestazioni non è subordinato al pagamento del canone in parola.

29. Ne consegue che, dal punto di vista del soggetto passivo, il canone radiofonico non è un controvalore delle prestazioni dell'emittente radiofonica pubblica.

La relazione tra la Český rozhlas e lo Stato ceco

30. Nelle sue osservazioni il governo ceco sviluppa un'analisi diversa, ovvero l'esistenza di un rapporto giuridico triangolare nel quale lo Stato ceco conferisce alla Český rozhlas l'incarico di prestare un servizio di interesse generale a vantaggio dei destinatari (utenti potenziali), garantendole un corrispettivo finanziario sotto forma di canone radiofonico.

31. Questa analisi non mi convince, per il semplice motivo che il rapporto esistente tra la Český rozhlas e lo Stato ceco non è un rapporto di natura contrattuale avente ad oggetto una prestazione di servizi.

32. La radiodiffusione pubblica è costituita nell'interesse generale, per rispondere alle esigenze democratiche, sociali e culturali della società, nonché per preservare il pluralismo dei mezzi di comunicazione (6). A questo fine, gli Stati creano enti pubblici incaricati dei servizi di radiodiffusione e ne assicurano il finanziamento, che riveste spesso la forma di un canone come il canone radiofonico oggetto del procedimento principale. Siffatti enti adempiono il compito di radiodiffusione pubblica che consiste nella prestazione di un servizio gratuito, di libero accesso e indipendente da vincoli economici o di altro tipo, contrari al loro compito. È in quest'ottica che il Protocollo sul sistema di radiodiffusione pubblica negli Stati membri prevede che le disposizioni dei Trattati non pregiudicano la competenza degli Stati membri a provvedere al finanziamento della radiodiffusione pubblica.

33. Gli enti di radiodiffusione sono creati dallo Stato, che ne definisce il compito, veglia sull'adempimento del medesimo e ne assicura il finanziamento, ad esempio attribuendo loro i proventi di un contributo obbligatorio istituito appositamente a questo fine. Non si tratta dunque di una relazione economica liberamente instaurata tra due entità autonome, lo Stato e l'ente di radiodiffusione, che del resto avrebbe dovuto essere integralmente assoggettata alla norme dei Trattati e del diritto derivato. L'ente di radiodiffusione pubblica non esige un «prezzo» per i suoi servizi, e il canone non configura il pagamento di tale prezzo.

34. Tra gli argomenti sollevati nel quadro della presente causa, il canone oggetto del procedimento principale è stato presentato come una forma di imposta destinata al finanziamento di un determinato tipo di attività pubblica. Direi piuttosto che siffatto canone – in particolare allorché le modalità sono quelle del canone radiofonico ceco, ossia un canone pagato dai contribuenti direttamente all'ente di radiodiffusione beneficiario – è assimilabile a una sovvenzione nella forma particolare di una risorsa propria attribuita dallo Stato a tale ente. Orbene, l'attività per la quale il soggetto passivo non percepisce alcun corrispettivo da parte dei destinatari e che è finanziata da una sovvenzione destinata a finanziare in modo generale l'attività di tale soggetto passivo non può certamente essere qualificata come attività a titolo oneroso.

35. Di conseguenza, anche analizzandolo dal punto di vista della relazione tra la Český rozhlas e lo Stato ceco, il canone radiofonico non può essere considerato un corrispettivo per il servizio di radiodiffusione pubblica e l'attività della Český rozhlas finanziata mediante tale canone non configura un'attività a titolo oneroso ai sensi della sesta direttiva.

La questione della rilevanza della sentenza *Le Rayon d'Or*

36. Il giudice del rinvio richiama poi l'attenzione della Corte sulla sua sentenza *Le Rayon d'Or* (7), chiedendosi se sia opportuno applicare la soluzione adottata in tale sentenza, o una soluzione specifica analoga, alla radiodiffusione pubblica finanziata mediante un canone.

37. A mio avviso siffatto suggerimento deve essere respinto. In tale sentenza, la Corte ha certamente dichiarato che le prestazioni fornite da un istituto per anziani dovevano essere considerate come effettuate a titolo oneroso benché il compenso per tali prestazioni fosse versato non già dai beneficiari di tali prestazioni relative a cure concrete, bensì da una cassa malattia, e in modo forfettario.

38. Tuttavia, la causa che ha dato origine alla sentenza *Le Rayon d'Or* (8) si distingue dalla presente causa per il nesso giuridico che esisteva effettivamente tra i beneficiari delle prestazioni, ossia i residenti dell'istituto per anziani, e l'istituto medesimo. L'unica particolarità di siffatto nesso consisteva nell'intervento della cassa malattia, che partecipava, per così dire, agli obblighi dei residenti al fine di coprire le spese delle prestazioni delle quali questi avevano beneficiato. Orbene, nel caso della radiodiffusione pubblica, come ho già menzionato al paragrafo 28 delle presenti conclusioni, è proprio tale rapporto giuridico che manca. Di conseguenza, la soluzione adottata dalla Corte nella sentenza *Le Rayon d'Or* (9) non è trasponibile nella presente causa.

Sulla ratio legis dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera q), della sesta direttiva

39. Il giudice del rinvio si chiede anche quali sarebbero state le intenzioni del legislatore comunitario nell'adottare l'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera q), della sesta direttiva, nell'ipotesi in cui l'attività di radiodiffusione pubblica, normalmente finanziata da un canone come quello oggetto del procedimento principale, fosse considerata come non rientrante nel suo campo d'applicazione. A parere del governo ceco, l'esenzione prevista da questa disposizione sarebbe in tale caso priva di senso.

40. Non condivido tale preoccupazione. L'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera q), della sesta direttiva integra una lunga lista di esenzioni «a favore di alcune attività di interesse pubblico». Tali attività, grazie alla loro propria natura o alle persone che le esercitano, saranno sovente escluse dal campo d'applicazione della sesta direttiva, non essendo attività a titolo oneroso ai sensi della medesima direttiva. Tuttavia, tali attività possono avere modalità di finanziamento diverse. Esse possono essere effettuate anche a titolo oneroso, quantomeno in parte. Ciò vale anche per le attività degli enti pubblici di radiodiffusione che possono non essere interamente

finanziate da un canone, come viene del resto riconosciuto dallo stesso governo ceco (10). Queste sono le situazioni nelle quali l'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera q), della sesta direttiva prevede di esentare queste attività. Il fatto che, nella pratica, si tratti spesso di attività non rientranti nel sistema dell'IVA non rende tale esenzione priva di oggetto.

41. Occorre aggiungere che, in ogni caso, una disposizione della sesta direttiva che prevede l'esenzione di una determinata attività, come il suo articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera q), non può essere interpretato in modo da ampliare l'ambito di applicazione di questa direttiva come definito al suo articolo 2. È dunque l'appartenenza alla categoria di attività imponibili la condizione di un'eventuale esenzione e non viceversa.

Conclusione sulla natura dell'attività della Český rozhlas finanziata mediante il canone radio

42. Alla luce degli elementi che precedono, occorre a mio avviso concludere che l'attività della Český rozhlas, nei limiti in cui essa è finanziata mediante il canone radiofonico, non rientra nel campo di applicazione della sesta direttiva in quanto non si tratta di un'attività a titolo oneroso.

43. In linea di principio tale constatazione è sufficiente per rispondere alla questione pregiudiziale, come formulata dal giudice del rinvio. Tuttavia, mi sembra che la Corte, nello spirito di cooperazione con i giudici nazionali sotteso all'articolo 267 TFUE e al fine di fornire al giudice del rinvio la risposta più utile per la soluzione della controversia principale, potrebbe considerare di approfondire la sua riflessione, affrontando la questione della portata del diritto della Český rozhlas alla detrazione dell'imposta assolta a monte.

Sul diritto a detrazione dei soggetti passivi che effettuano sia operazioni imponibili sia operazioni che non rientrano nel sistema dell'IVA

Osservazioni preliminari

44. In virtù dell'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva, «[n]ella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a detrarre dall'[IVA] di cui è debitore» l'IVA dovuta o assolta per questi beni e servizi. Il diritto alla detrazione dell'imposta a monte è il meccanismo essenziale del sistema dell'IVA, in quanto consente a questa imposta di essere neutrale per gli operatori economici; in linea di principio, soltanto i consumatori ne sopportano l'onere.

45. Tuttavia, perché l'IVA sia effettivamente posta a carico dei consumatori, il diritto alla detrazione può riguardare soltanto i beni e i servizi utilizzati successivamente dal soggetto passivo per le sue operazioni imponibili. Pertanto, l'IVA a monte verrà detratta dall'IVA a valle che il soggetto passivo addebita alle sue controparti, includendola nel prezzo delle sue forniture di beni o prestazioni di servizi. Per contro, se il soggetto passivo aveva diritto a detrarre l'IVA a monte su beni e servizi che non saranno utilizzati per le sue operazioni imponibili, l'IVA in parola dovrebbe essergli rimborsata, cosicché tali beni e servizi imponibili non saranno in pratica soggetti ad imposta. In tal caso, sarà il soggetto passivo a sopportare l'onere dell'imposizione, sostituendosi al consumatore.

46. Il sistema dell'IVA comporta meccanismi di correzione allorché i beni e i servizi acquistati dal soggetto passivo non sono utilizzati per le necessità delle sue operazioni imponibili. Le due situazioni più ricorrenti sono quella in cui il soggetto passivo utilizza i beni o i servizi, in tutto o in parte, per le sue operazioni esenti e quella in cui li utilizza per necessità sue personali o dei suoi dipendenti.

47. Peraltro, la sesta direttiva non contiene regole specifiche applicabili alla situazione di un

soggetto passivo che effettua contemporaneamente operazioni imponibili e operazioni che non rientrano nel sistema dell'IVA. Riguardo a beni e servizi la cui utilizzazione ad opera del soggetto passivo, per l'una o l'altra di tali categorie di operazioni (ovvero operazioni imponibili o non imponibili), può essere determinata facilmente, la soluzione è semplice e direttamente desumibile dall'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva. Infatti, i beni e i servizi utilizzati per le operazioni imponibili danno diritto a detrazione (salvo il caso in cui siffatte operazioni siano esenti) e i beni e i servizi utilizzati per operazioni che non rientrano nel sistema dell'IVA non danno diritto ad alcuna detrazione. Per contro, la questione della portata del diritto a detrazione si pone per quanto concerne i beni e i servizi utilizzati contemporaneamente, e in modo indissociabile, per operazioni imponibili e per operazioni che non rientrano nel sistema dell'IVA. Tali beni e tali servizi possono essere molteplici e rappresentare una parte significativa del costo dell'attività economica, ad esempio l'elettricità, la locazione di uffici, i servizi di pulizia, talune apparecchiature, ecc.

Il caso della ?eský rozhlas

48. Questa sarebbe anche la situazione della ?eský rozhlas, qualora la Corte concordi con la risposta che propongo alla questione pregiudiziale per quanto riguarda la qualificazione della sua attività finanziata mediante il canone radiofonico (11). In tale ipotesi, occorrerà respingere la tesi delle autorità tributarie ceche, secondo la quale l'attività della ?eský rozhlas finanziata mediante il canone radiofonico rientra nel sistema dell'IVA, ma beneficia dell'esenzione ai sensi dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera q), della sesta direttiva. Non sarà dunque possibile applicare il metodo di calcolo del diritto alla detrazione del prorata, previsto agli articoli 17, paragrafo 5, e 19 della sesta direttiva. Infatti, l'espressione «operazioni che non danno diritto a [detrazione]», utilizzata in queste disposizioni, non comprende le operazioni effettuate nel quadro di un'attività che non rientra nell'ambito di applicazione del sistema dell'IVA (12).

49. Dal canto suo, la ?eský rozhlas sostiene in via principale che il rifiuto di qualificare il canone radiofonico come remunerazione dovrebbe implicare l'esclusione delle somme ottenute in forza di tale canone dal calcolo del prorata di detrazione. Di conseguenza, il suo diritto a detrazione dovrebbe essere pari al 100% dell'IVA a monte (13). Questa tesi non è priva di rilevanza, soprattutto se l'analisi vertesse unicamente sulla natura dei proventi ottenuti dal canone radiofonico. Infatti, secondo una giurisprudenza costante, il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA, che, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni e che va esercitato per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni imponibili effettuate a monte (14). Il fatto che un soggetto passivo percepisca redditi che non costituiscono il corrispettivo delle sue prestazioni e che non rientrano nel suo fatturato non dovrebbe, in linea di principio, implicare una limitazione del suo diritto a detrazione.

50. Tuttavia, questa analisi prescinde dal fatto che il canone radiofonico non è provento accessorio della ?eský rozhlas, bensì uno dei suoi principali mezzi di finanziamento (15). Tale canone consente infatti di finanziare la sua attività statutaria, o quantomeno la parte essenziale di questa attività. La natura dell'attività in tal modo finanziata è dunque indissociabile dalla natura del suo stesso finanziamento, che, nella fattispecie in esame, non si presenta in forma di un corrispettivo per delle prestazioni effettuate, ma piuttosto come una risorsa propria (16). Conformemente alla mia proposta di risposta nella presente causa, questa attività, non potrà dunque essere considerata come attività a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva. La questione è dunque se l'attività di cui trattasi possa far sorgere un diritto a detrazione dell'IVA a monte per quanto riguarda i beni e i servizi utilizzati contemporaneamente per tale attività e per attività soggette ad imposta.

51. A mio avviso, tale questione deve essere risolta in senso negativo. Infatti, conferire un diritto a detrazione per beni e servizi utilizzati ai fini di un'attività non rientrante nel campo di

applicazione del sistema dell'IVA sarebbe contrario alla logica di tale sistema e, segnatamente, ai termini chiari e categorici dell'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva (17). In tal caso, l'IVA a monte non sarebbe detratta dall'IVA a valle dovuta dal soggetto passivo per le sue operazioni imponibili (in quanto non ce ne sono) ed esso potrebbe chiederne il rimborso. In ultima analisi questa IVA non sarà dunque assolta da nessuno e i beni e i servizi presenti nella catena delle operazioni a valle sarebbero di fatto esonerate, in violazione del principio di universalità dell'IVA.

52. Questo vale tanto più nel caso di un soggetto passivo emittente radiofonico pubblico, in quanto le sue attività – se fossero effettuate a titolo oneroso e fossero dunque imponibili – sarebbero esenti ai sensi dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera q), della sesta direttiva, fatte salve le attività commerciali, non oggetto della fattispecie in esame, e non farebbero sorgere alcun diritto a detrazione (18). Sarebbe dunque illogico conferire il diritto a detrazione nel caso di attività che non sono imponibili in quanto non sono effettuate a titolo oneroso e non conferire tale diritto per le medesime attività se invece fossero imponibili.

53. Potrebbe essere significativo il raffronto con la situazione di un'emittente radiofonica privata. Anche siffatta emittente radiofonica, come spesso avviene, può diffondere i suoi programmi con libero accesso, senza percepire dunque un corrispettivo da parte degli ascoltatori. Tuttavia, non percependo alcun canone né altri mezzi di finanziamento pubblici, essa deve finanziare la sua attività trasmettendo «comunicazioni commerciali», per riprendere i termini della direttiva «sui servizi di media audiovisivi» (19), ossia pubblicità, programmi sponsorizzati, ecc. Queste comunicazioni commerciali sono destinate agli ascoltatori dei programmi dell'emittente, cosicché la trasmissione delle comunicazioni commerciali è indissociabile dalla trasmissione dei programmi. Sotto il profilo economico, il complesso di queste trasmissioni costituisce dunque l'attività dell'emittente radiofonica finanziata dai proventi generati dalle comunicazioni commerciali che costituiscono il fatturato di questa emittente radiofonica. Pertanto l'IVA assolta a monte sui beni e sui servizi utilizzati da questa emittente per l'insieme delle sue attività sarà detratta dall'IVA a valle inclusa nel prezzo delle comunicazioni commerciali da essa fatturato. Tale inclusione giustifica dunque il suo diritto a detrazione dell'intero importo dell'IVA assolta a monte.

54. Diversa è la situazione di un'emittente radiofonica pubblica la cui attività è finanziata, quanto meno in parte, da un canone. Non configurando tale canone un corrispettivo per le prestazioni effettuate, non è prevista l'IVA a valle, e l'IVA a monte non può dunque essere detratta. L'emittente radiofonica pubblica può ovviamente avere anche un'attività commerciale, finanziata con mezzi diversi. Tale attività le conferirà dunque un diritto a detrazione, ma unicamente sulla parte dei beni e dei servizi utilizzata ai fini di tale attività commerciale.

55. Per eliminare ogni ambiguità, devo aggiungere che a mio avviso non si può trasporre alla situazione di un'emittente radiofonica pubblica la situazione adottata dalla Corte nella sentenza Kretztechnik (20). In tale sentenza, la Corte ha ammesso la detrazione dell'IVA a monte relativa alle spese sostenute ai fini dell'emissione di azioni ad opera del soggetto passivo, considerando che siffatta emissione di azioni serviva all'attività economica (dunque imponibile) di tale soggetto nel suo insieme. Tuttavia, l'attività di un'emittente radiofonica pubblica non è esercitata al fine di percepire il canone. Al contrario, l'obiettivo dell'emittente è quello di svolgere l'attività di radiodiffusione in parola, e il canone costituisce soltanto un mezzo per finanziarla. D'altro lato, anche se tale attività fosse esercitata a titolo oneroso, essa sarebbe esente a norma dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera q), della sesta direttiva. Non vi è dunque alcuna analogia con la situazione della causa definita dalla sentenza Kretztechnik.

Il calcolo della portata del diritto a detrazione

56. La constatazione secondo la quale l'attività finanziata mediante il canone non conferisce alcun diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte vale tanto per i beni e i servizi utilizzati dal

soggetto passivo esclusivamente ai fini delle sue attività non imponibili quanto per quelli utilizzati contemporaneamente ed inscindibilmente ai fini di tali attività e di quelle soggette ad imposta. I beni e i servizi appartenenti alla prima categoria non pongono alcun problema, in quanto il soggetto passivo non ha semplicemente alcun diritto a detrazione. Invece, per quelli della seconda categoria, occorre determinare in che misura il soggetto passivo debba poter beneficiare del suo diritto a detrazione cosicché, da un lato, tale diritto sia mantenuto per la parte relativa alle sue operazioni imponibili e, d'altra parte, non si configuri una «sovra compensazione» indebita.

57. Come ha osservato la Corte nella sentenza *Securenta* (21), le disposizioni della sesta direttiva non contengono regole sui metodi o i criteri che gli Stati membri sono tenuti ad applicare quando adottano disposizioni che consentono una ripartizione dei prorata dell'IVA versata a monte a seconda che le spese corrispondenti attengano ad attività imponibili o ad attività non imponibili.

58. Nelle sue osservazioni scritte, la Commissione suggerisce che un canone come il canone radiofonico di cui trattasi nel procedimento principale potrebbe essere analizzato come una sovvenzione, ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 1, secondo trattino, della sesta direttiva. In tal caso, in virtù di questa disposizione, gli Stati membri avrebbero la facoltà d'includere un siffatto canone nel denominatore del prorata della detrazione, limitando dunque proporzionalmente la portata del diritto a detrazione.

59. Tuttavia, a mio avviso tale facoltà non è applicabile al canone che serve al finanziamento degli operatori pubblici di radiodiffusione negli Stati membri. Indipendentemente dal fatto che il canone radiofonico di cui trattasi nel procedimento principale sia una sovvenzione avente il carattere particolare di una risorsa propria, rilevo infatti due inconvenienti.

60. In primo luogo, siffatta soluzione integrerebbe nel sistema dell'IVA attività che non vi rientrano. Come ho già spiegato al paragrafo 50 delle presenti conclusioni, il canone radiofonico non dovrebbe essere analizzato separatamente dall'attività che serve a finanziare. A causa di tale finanziamento, questa attività non è esercitata a titolo oneroso e non rientra nel sistema dell'IVA. Se il meccanismo previsto all'articolo 19 della sesta direttiva non è applicabile alle attività non imponibili (22), non è possibile includervi gli importi corrispondenti a tali attività.

61. In secondo luogo, il meccanismo previsto in tale articolo è applicabile soltanto alla fattispecie di un soggetto passivo «misto», ossia che effettua contemporaneamente operazioni sia imponibili che esenti. Esso non può essere applicato ad un soggetto passivo che svolge solo operazioni imponibili e percepisce inoltre sovvenzioni, di modo che il denominatore del prorata sarebbe costituito soltanto da fatturati di operazioni imponibili e dall'ammontare delle sovvenzioni (23). Oltre all'attività finanziata mediante il canone, le emittenti radiofoniche pubbliche possono esercitare altre attività che sono esenti in virtù dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera q), della sesta direttiva, ma possono anche non esercitare tali attività. Orbene, la soluzione auspicata dalla Commissione sarebbe applicabile soltanto ai primi, il che rischierebbe di provocare forti distorsioni della concorrenza e pregiudicherebbe l'obiettivo di armonizzazione perseguito dalla sesta direttiva.

62. A mio avviso, la problematica dei canoni volti a finanziare le emittenti radiofoniche pubbliche deve essere risolta sulla base della soluzione applicata dalla Corte nella sentenza *Securenta*. In questa sentenza, avendo constatato l'assenza, nelle disposizioni della sesta direttiva, di regole concernenti la determinazione della portata del diritto a detrazione dei soggetti passivi che esercitano contemporaneamente attività imponibili (e soggette ad imposta) e attività non imponibili, la Corte ha dichiarato che la determinazione dei metodi e dei criteri di ripartizione dei prorata dell'IVA pagata a monte tra attività imponibili e non imponibili rientra nel potere discrezionale degli Stati membri, i quali, nell'esercizio di tale potere, devono tener conto della finalità e dell'impianto sistematico della sesta 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 (24).

63. Sebbene la sentenza *Securenta* vertesse sul problema specifico delle spese legate all'emissione di azioni e di titoli di investimento, tuttavia la soluzione in essa applicata non è specificamente riservata a questa materia ed è, a mio avviso, perfettamente trasponibile ad altre situazioni di soggetti passivi che svolgano contemporaneamente un'attività soggetta ad imposta ed un'attività che non rientra nel sistema dell'IVA.

Conclusione

64. Sulla base delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale sottoposta dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) nei termini seguenti:

1) L'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva 77/388/CEE 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, deve essere interpretato nel senso che l'attività di un ente pubblico di radiodiffusione, finanziata mediante un canone istituito con legge e pagato da tutti i possessori di un apparecchio radiofonico, non costituisce un'attività a titolo oneroso ai sensi di questa disposizione e non conferisce il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta sui beni e i servizi acquistati da tale organo e utilizzati per detta attività.

2) La determinazione dei metodi e dei criteri di ripartizione dei prorata dell'imposta sul valore aggiunto pagata a monte tra tale attività e l'attività che non conferisce il diritto a detrazione rientra nel potere discrezionale degli Stati membri, i quali, nell'esercizio di tale potere, devono tener conto della finalità e dell'impianto sistematico della sesta direttiva 77/388 e, a tale titolo, prevedere un metodo di calcolo che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di tali due attività.

1 – Lingua originale: il francese.

2– GU L 145, pag. 1.

3– Tra questi criteri saranno menzionati soltanto quelli rilevanti per l'analisi della questione pregiudiziale nella presente fattispecie.

4– V., segnatamente, sentenze *Tolsma* (C?16/93, EU:C:1994:80, punto 14) e *Lebara* (C?520/10, EU:C:2012:264, punto 27).

5– V., segnatamente, sentenze *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121, punto 10), e *GFKL Financial Services* (C?93/10, EU:C:2011:700, punto 17).

6– Protocollo (n. 29) sul sistema di radiodiffusione pubblica negli Stati membri allegato ai Trattati UE e FUE.

7– C?151/13, EU:C:2014:185.

8– C?151/13, EU:C:2014:185.

9– C?151/13, EU:C:2014:185.

10– È difficile fornire qui esempi concreti, poiché spetta alla normativa di ciascuno Stato membro definire, nell'ambito dell'attività delle emittenti pubbliche, cosa rientri nel settore pubblico

e cosa nel settore commerciale. Tuttavia, la vendita dei programmi prodotti nel quadro della funzione pubblica a emittenti radiofoniche private potrebbe essere considerata come un'attività esente, in virtù dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera q), della sesta direttiva.

11– Vale a dire se essa considera che l'attività della *Český rozhlas* finanziata mediante il canone radiofonico non rientra nel sistema dell'IVA.

12– V., segnatamente, conclusioni dell'avvocato generale Mazák nella causa *Securenta* (C-437/06, EU:C:2007:777, paragrafo 40 e la giurisprudenza ivi citata) nonché sentenza *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punto 33).

13– Più precisamente, esso sarebbe pari al 100% se tutte le operazioni a titolo oneroso della *Český rozhlas* sono attività a carattere commerciale ai sensi dell'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera q), della sesta direttiva, in quanto esse non sono esentate. Per contro, se la *Český rozhlas* svolge anche operazioni imponibili, ma esentate ai sensi di questa disposizione, il che non è chiaramente desumibile dalla decisione di rinvio, occorre applicare alla detrazione dell'intera IVA a monte un prorata che tenga conto soltanto dei proventi delle operazioni soggette ad IVA (soggette ad imposta ed esentate).

14– V., segnatamente, sentenze *BP Soupergaz* (C-62/93, EU:C:1995:223, punto 18), e *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punto 24).

15– Ai sensi dell'articolo 10 della legge relativa alla radio ceca (*zákon o Českém rozhlasu*), le fonti di finanziamento della *Český rozhlas* sono il canone radiofonico e i proventi derivanti dalla sue attività economiche.

16– V. supra, paragrafo 34.

17– Si ricorda che questa disposizione conferisce il diritto alla detrazione *[n]ella misura in cui* beni o servizi sono impiegati ai fini di (...) operazioni soggette ad imposta *[del soggetto passivo]* (il corsivo è mio).

18– Infatti, l'esenzione prevista all'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera q), della sesta direttiva è di natura soggettiva: sono esonerate tutte le attività degli enti pubblici di radiodiffusione, salve le attività commerciali.

19– Direttiva 2010/13/UE, 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 L 95, pag. 1).

20– C-465/03, EU:C:2005:320.

21– C-437/06 (EU:C:2008:166, punto 33).

22– V. supra paragrafo 49 e la giurisprudenza ivi citata.

23– V. sentenza *Commissione/Spagna* (C-204/03, EU:C:2005:588, punti 25 e 26).

24– Sentenza *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punto 2 del dispositivo).