CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE SIEGBERT ALBER

presentate il 27 gennaio 2000 *

I — Introduzione

1. Il presente ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione è diretto a far dichiarare che il Regno dei Paesi Bassi, non avendo assoggettato all'IVA i pedaggi riscossi per l'utilizzo di infrastrutture stradali, è venuto meno agli obblighi che gli incombono in forza del Trattato CE [1].

2. Nel 1989 nei Paesi Bassi si riscuoteva ancora un pedaggio relativo all'utilizzo di due ponti e di una galleria. Ai sensi della normativa olandese vigente all'epoca, tali pedaggi non venivano assoggettati all'IVA. Alla data di presentazione del ricorso era soggetto a pedaggio solo l'utilizzo di una galleria, vale a dire la galleria del Dordtse Kil. Anche in questo caso i pedaggi riscossi non venivano assoggettati all'IVA. Tuttavia, poiché la Commissione faceva valere una violazione del diritto comunitario vigente sulla base della mancata riscossione dell'IVA, le autorità olandesi calcolavano al riguardo il gettito IVA e versavano alla Commissione i contributi alle risorse proprie delle Comunità conteggiati su tale base. Tali importi venivano tuttavia versati con riserva di chiarire i punti controversi; essi ammontavano, per quanto riguarda i pedaggi relativi agli anni 1981-1998, complessivamente a circa 70 000 NLG.

II — Procedimento precontenzioso

3. Con lettera del 3 dicembre 1985 la Commissione chiedeva al governo olandese informazioni relative alla riscossione dell'IVA sui pedaggi per l'utilizzo di determinate infrastrutture (strade, ponti, gallerie, chiuse, ecc.). Il governo olandese rispondeva con lettera dell'8 luglio 1986.

* Lingua originale: il tedesco.

1 — In tale contesto la Commissione ha proposto ricorso anche contro la Francia, l'Irlanda, il Regno Unito e la Repubblica ellenica per gli stessi motivi. Si tratta delle cause C-276/97, C-358/97, C-359/97 e C-260/98.
A differenza degli altri Stati membri convenuti, i Paesi Bassi hanno versato alla Commissione il relativo contributo alle risorse proprie, con riserva di chiarire i punti controversi.
Tra gli altri Stati membri non convenuti, alcuni non riscuotono oneri relativi all'uso delle infrastrutture stradali, mentre altri assoggettano tali oneri ad imposta sulla cifra d'affari.
Poiché in Spagna si applica un'aliquota d'imposta ridotta, la Commissione ha proposto ricorso anche contro tale Stato (causa C-83/99).

4. Il 20 aprile 1988 la Commissione trasmetteva una lettera di diffida in cui sosteneva che la mancata riscossione dell'IVA sul pedaggio, che costituisce la contropartita per l'utilizzo dell'infrastruttura, rappresenta una violazione degli artt. 2 e 4, nn. 1, 2 e 5, della sesta direttiva IVA.

5. Considerando che il governo olandese non avesse risposto in merito, la Commissione trasmetteva con lettera del 19 ottobre 1989 un primo parere motivato diretto a far dichiarare che il Regno dei Paesi Bassi, non avendo riscosso l'IVA sui pedaggi, era venuto meno agli obblighi che gli incombono in forza del Trattato CE.

6. Con lettera dell'8 dicembre 1989 il governo olandese informava la Commissione di aver risposto alla lettera di diffida il 5 luglio 1988.

7. Poiché la Commissione riteneva che l'asserita violazione non fosse stata eliminata, essa trasmetteva con lettera del 23 dicembre 1996 un parere motivato integrativo in cui veniva confermata la censura già sollevata in precedenza.

8. Il governo olandese rispondeva con lettera del 27 febbraio 1997.

9. La Commissione ha proposto ricorso — pervenuto alla cancelleria della Corte il 4 dicembre 1997 — ai sensi dell'art. 169 del Trattato CE (divenuto art. 226 CE), chiedendo che la Corte voglia:

1) dichiarare che il Regno dei Paesi Bassi, non avendo assoggettato ad IVA i pedaggi relativi all'utilizzo delle infrastrutture stradali, contrariamente a quanto stabilito dagli artt. 2 e 4 della sesta direttiva IVA del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, è venuto meno agli obblighi che gli incombono in forza del Trattato CE;

2) condannare il Regno dei Paesi Bassi alle spese.

10. Il governo olandese chiede che la Corte voglia:

1) respingere il ricorso;

2) condannare la Commissione alle spese.

III — Contesto normativo

Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relativa alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme [2] (in prosieguo: la «direttiva»)

11. L'art. 2 della direttiva stabilisce quanto segue:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

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;

(...)».

12. L'art. 4, nn. 1, 2 e 5, della direttiva così recita:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

(...)

5. Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando,

2 — GU L 145, pag. 1.

in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

In ogni caso, gli enti succitati sono sempre considerati come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato D [3] quando esse non sono trascurabili.

Gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività dei suddetti enti le quali siano esenti a norma de[ll']articol[o] 13 [4] (...)».

3 — L'allegato D elenca nel complesso 13 tipi di attività, ad esempio le telecomunicazioni, l'erogazione di acqua, gas, energia elettrica, la prestazione di servizi portuali e aeroportuali, la gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale ecc.

4 — L'art. 13, parte A, menziona 17 esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico. In forza di tale norma, sono esenti: le prestazioni di servizi effettuate dai servizi pubblici postali, l'ospedalizzazione e le cure mediche, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza sociale e la sicurezza sociale nonché con la protezione dell'infanzia e della gioventù, ulteriori prestazioni procurate ai propri membri da organismi senza finalità di lucro che si prefiggono obiettivi di natura politica, sindacale, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica o civica, nonché le attività degli enti pubblici di radiotelevisione diverse da quelle aventi carattere commerciale.
Sono previste altre esenzioni all'art. 13, parte B, per le operazioni di assicurazione e di riassicurazione, per determinate attività effettuate in materia di credito nonché — con quattro eccezioni — per l'affitto e la locazione di beni immobili.

IV — Argomenti delle parti

13. La Commissione sostiene che, nella risposta alla lettera di diffida (8 dicembre 1989), il governo olandese ha addotto che all'epoca erano soggetti a pedaggio due ponti e una galleria e che non si riscuoteva l'IVA su tali pedaggi. Nella risposta al parere motivato integrativo (27 febbraio 1997) le autorità olandesi segnalavano che ormai il pedaggio veniva unicamente riscosso per l'utilizzo di una galleria, senza però essere assoggettato all'IVA.

14. Secondo la Commissione, nel caso di specie la messa a disposizione dell'infrastruttura dietro pagamento di un pedaggio costituirebbe un'attività economica. Poiché ciò che rileva non è la forma giuridica dell'attività, bensì la sua natura, la presa in considerazione della realtà economica costituirebbe un criterio determinante per l'applicabilità del sistema comune dell'IVA. Neanche la definizione della nozione di prestazione di servizi imponibile potrebbe essere rimessa all'ordinamento giuridico nazionale. In caso contrario risulterebbe compromessa l'applicazione uniforme e neutrale dell'IVA.

15. L'attività in questione andrebbe valutata oggettivamente e indipendentemente dallo scopo e dai risultati della stessa. Nel caso di specie è anche possibile provare un nesso diretto tra prestazione fornita e controvalore pagato. Da un lato, soltanto determinati tratti sono soggetti a pedaggio

e, dall'altro, l'importo versato costituisce il controvalore dell'utilizzo.

16. Secondo la Commissione, la sola circostanza che l'infrastruttura venga inizialmente realizzata dalla pubblica amministrazione non significa che metterla a disposizione dietro pagamento di un pedaggio rientri nell'esercizio di poteri pubblici.

17. La Commissione prosegue affermando che, ai sensi della sesta direttiva IVA, l'assoggettamento all'imposta di organismi pubblici costituisce la regola. La disposizione di cui all'art. 4, n. 5, va interpretata in modo restrittivo. Gli artt. 13 e 28 della sesta direttiva IVA prevedono esplicite eccezioni all'assoggettamento di organismi pubblici, cosicché ulteriori esenzioni dall'imposta devono essere interpretate in modo restrittivo. Anche il carattere generale del sistema comune di IVA fa propendere a favore di un'interpretazione in tal senso.

18. Per godere di un'esenzione dall'imposta ai sensi dell'art. 4, n. 5, una determinata attività dovrebbe essere esercitata da un organismo pubblico in veste di pubblica autorità, il che non avviene nel caso di specie.

19. La progettazione e la costruzione di infrastrutture stradali (ad esempio ponti e gallerie) rientrerebbero effettivamente nelle competenze dei pubblici poteri, mentre la gestione delle stesse se ne differenzierebbe in modo sostanziale. Il fatto che non tutte le strade, i ponti o le gallerie siano soggetti a pedaggio dimostra che la riscossione di un pedaggio non rientra nelle competenze dei pubblici poteri. L'aspetto economico risulta evidente anche dal fatto che nel caso di specie la rete stradale offre percorsi alternativi alla galleria soggetta a pedaggio.

20. La messa a disposizione a titolo oneroso di un'infrastruttura stradale sarebbe equiparabile all'erogazione di gas, acqua o energia elettrica. Tuttavia, in tali casi non vi sarebbe alcuna esenzione dall'imposta.

21. Per stabilire quando un organismo pubblico agisce in veste di pubblica autorità è determinante risolvere la questione se la relativa attività sia riconducibile o meno al nucleo essenziale dei poteri sovrani. Nel caso di specie tale questione va risolta negativamente.

22. L'applicazione non uniforme dell'IVA sui pedaggi all'interno della Comunità compromette la concorrenza internazionale e la libera circolazione delle merci. Il sistema di IVA presuppone come elemento essenziale la possibilità, non concessa nel caso di specie, di effettuare detrazioni d'imposta a monte. La Commissione ritiene pertanto necessario assoggettare ad IVA la riscossione dei pedaggi anche nel caso dei Paesi Bassi.

23. Il governo olandese si richiama anzitutto alla scarsa rilevanza economica del presente ricorso. Nel caso dei Paesi Bassi, alla data di avvio del procedimento si riscuotevano pedaggi solo per l'utilizzo della galleria del Dordtse Kil. Tale situazione sarebbe soltanto un'eccezione limitata nel tempo, poiché non esistono disposizioni giuridiche e amministrative olandesi che prevedano a livello generale un assoggettamento a pedaggio [5].

24. Nei Paesi Bassi tutte le prestazioni effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo vengono assoggettate in linea di principio ad IVA, a meno che sussista un motivo di esenzione dall'imposta. Il pedaggio non è soggetto ad IVA.

25. Nel ricorso la Commissione non addurrebbe la prova che i Paesi Bassi siano venuti meno agli obblighi che incombono loro in forza della sesta direttiva IVA. Gli argomenti della Commissione sarebbero troppo sommari ed astratti e non descriverebbero in modo sufficientemente preciso la violazione riscontrata. In particolare, non emergerebbe in modo manifesto il comportamento che, secondo la Commissione, i Paesi Bassi avrebbero dovuto assumere per agire conformemente alla direttiva. Inoltre, i dati oggettivi non sarebbero sufficienti per concludere che sussiste una violazione. La Commissione solleva soltanto argomentazioni generiche senza fornire la relativa prova. Il ricorso sarebbe pertanto infondato e per alcuni aspetti (parzialmente) irricevibile.

26. Per il caso di specie il governo olandese fa inoltre valere l'applicabilità dell'art. 4, n. 5, con la conseguenza che i pedaggi non dovrebbero essere assoggettati ad IVA, in quanto l'attività è svolta da un organismo pubblico che agisce nell'ambito di un regime giuridico proprio e specifico e quindi in veste di pubblica autorità. L'art. 4, n. 5, ha un significato autonomo per quanto riguarda la definizione di soggetto passivo e non deve quindi essere interpretato in modo così restrittivo come sostiene la Commissione; pertanto, non appare opportuno limitare l'esenzione dall'imposta alle attività riconducibili al nucleo essenziale dei pubblici poteri. Le eccezioni citate ai nn. 2 e 3 vanno invece interpretate in modo restrittivo.

27. Ne deriva che un organismo pubblico che agisce in conformità del diritto pubblico ed esercita le proprie funzioni nell'ambito dei pubblici poteri non è equiparabile a soggetti di diritto privato. Per di più, poiché le disposizioni olandesi di diritto pubblico applicabili riguarderebbero la prestazione da fornire, sarebbe fuori questione un'applicazione della sesta direttiva IVA.

5 — Per la galleria della Schelda occidentale ancora in costruzione, a lavori ultimati — il completamento è previsto per il 2003 — si riscuoterà un pedaggio che sarà però assoggettato all'imposta sul valore aggiunto.

28. Inoltre non si configurerebbe alcuna attività economica, poiché l'infrastruttura è finanziata solo in parte dal pedaggio riscosso. Non sarebbe possibile imputare al diritto pubblico la costruzione di un'infrastruttura stradale, considerando però il finanziamento e la manutenzione della stessa come un'attività economica privata. A favore di tale considerazione si adduce anche il fatto che lo scopo primario della riscossione di pedaggi non è quello di conseguire un profitto. Il gettito di tali tributi dovrebbe unicamente facilitare l'adempimento del compito pubblico, consistente nella messa a disposizione dell'infrastruttura.

29. La soluzione auspicata dalla Commissione non contribuirebbe alla stabilizzazione dell'equilibrio del sistema comune di IVA. La pubblica autorità verrebbe piuttosto considerata come consumatore finale, il che la porrebbe in una posizione di vantaggio rispetto all'utente della strada, vantaggio che dovrebbe essere invece evitato in conformità del sistema di IVA.

30. La Commissione non avrebbe neanche provato l'esistenza di un corrispettivo sotto forma di pedaggio per la messa a disposizione dell'infrastruttura stradale. L'entità del pedaggio non corrisponderebbe automaticamente al valore della prestazione resa all'utente. Lo stretto vincolo eventualmente esistente tra pedaggio e prestazione non basterebbe a rendere tale tributo assoggettabile all'imposta sul valore aggiunto. Non vi sarebbe alcuna concorrenza economica con altri operatori sul mercato.

31. Infine, la Commissione non avrebbe neppure provato che il comportamento dei Paesi Bassi provochi distorsioni di concorrenza di una certa importanza ai sensi dell'art. 4, n. 5, secondo comma. Poiché non si configurerebbe alcuna situazione di concorrenza né sarebbero provati effetti a livello internazionale, gli argomenti della Commissione dovrebbero essere respinti in quanto infondati.

V — Analisi

Sulla ricevibilità

32. Il governo olandese solleva l'eccezione della (parziale) irricevibilità. La Commissione non avrebbe fornito né durante il procedimento precontenzioso né in sede di ricorso la prova concreta che i Paesi Bassi siano venuti meno agli obblighi che incombono loro in forza del Trattato CE. Anche la domanda sarebbe troppo imprecisa, cosicché il ricorso sarebbe per alcuni aspetti (parzialmente) irricevibile.

33. Al riguardo va osservato che nell'ambito della verifica della fondatezza si deve accertare se le circostanze addotte dalla

Commissione risultino fondate e se da esse emerga una violazione del diritto comunitario da imputare allo Stato membro convenuto. Spetta infatti alla Commissione provare l'asserito inadempimento nonché fornire alla Corte gli elementi necessari affinché questa accerti l'esistenza dell'inadempimento. Essa non può basarsi sulla presunzione. Tuttavia, non occorre esaminare tale punto in questa sede (sulla fondatezza, v. infra, paragrafo 38 e ss.).

34. Rientra invece nell'ambito della ricevibilità la questione se l'oggetto del ricorso della Commissione sia sufficientemente definito. Per interpretare la domanda di tutela giurisdizionale occorre basarsi in linea di principio sul relativo ricorso, tenuto conto della sua motivazione. Da tali elementi deve emergere il comportamento che la Commissione contesta allo Stato membro interessato accusandolo di inadempimento. L'oggetto della controversia viene così circoscritto nell'ambito del procedimento amministrativo precontenzioso.

35. Nel caso di specie, durante il procedimento precontenzioso la Commissione si affidava alla leale cooperazione degli Stati membri nei suoi confronti, poiché essa non è di per sé competente ad esaminare il sistema nazionale di IVA e ad analizzare le relative fattispecie. Anche riguardo ai contributi alle risorse proprie che ne risultano la Commissione deve attendere che gli Stati membri le forniscano i dati e le informazioni necessari. Poiché nel corso del procedimento precontenzioso e nel ricorso la Commissione può basarsi solo sulle informazioni ottenute dagli Stati membri, uno Stato membro non può sostenere che le argomentazioni della Commissione non siano sufficientemente concrete e che il ricorso sia irricevibile se la Commissione si riferisce, nel procedimento precontenzioso e nel ricorso, ad argomentazioni addotte dallo Stato membro.

36. Lo scopo della Commissione è di eliminare la situazione non conforme al diritto comunitario, che a suo avviso risiede in linea di principio nel fatto che i tributi relativi all'utilizzo delle infrastrutture stradali non fossero assoggettati ad IVA. Poiché la Commissione vorrebbe includere tutte le fattispecie che rientrano in tale situazione e non soltanto un unico caso, essa è autorizzata, da un lato, a includere anche «infrazioni continuate» nel ricorso ex art. 169 del Trattato CE e ha la facoltà, d'altro lato, di contestare un comportamento generale degli Stati membri nell'ambito di tale azione di accertamento.

37. Per i suesposti motivi il ricorso della Commissione è ricevibile.

Sulla fondatezza

1. Riscossione dell'IVA sui pedaggi

38. Seguendo la struttura della direttiva occorre anzitutto esaminare se si configuri una prestazione soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva IVA. Dovrebbe trattarsi di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso. Si deve quindi accertare se una siffatta prestazione sia fornita da un soggetto passivo e, in caso affermativo, se si tratti di un'attività economica.

a) Prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso

39. Nel caso di specie la prestazione di servizi consiste nella messa a disposizione dell'infrastruttura.

40. Tale prestazione di servizi viene inoltre effettuata a titolo oneroso, vale a dire in cambio del pedaggio riscosso. La Corte ha già risolto la questione se una prestazione di servizi sia effettuata a titolo oneroso statuendo che, perché una prestazione di servizi possa essere considerata come imponibile, vi deve essere un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto [6].

41. Tale nesso diretto consiste nel fatto che per l'utilizzo dell'infrastruttura viene pagato un pedaggio, la cui entità dipende a sua volta dalla categoria dell'autoveicolo e dalla lunghezza del tragitto.

42. Il pedaggio non è neanche un'imposta, perché quest'ultima è una prestazione pecuniaria che non costituisce una contropartita per una determinata prestazione e viene applicata da un ente di diritto pubblico allo scopo di ottenere entrate nei confronti di tutti coloro che rientrano nella fattispecie a cui la legge collega l'obbligo di prestazione. Tuttavia, poiché nel caso di specie viene fornita una controprestazione concreta sotto forma della messa a disposizione di determinate parti dell'infrastruttura stradale, si tratta di un tributo che va considerato come corrispettivo di una prestazione di servizi.

43. Di conseguenza, si configura una prestazione soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva IVA.

6 — Sentenza 8 marzo 1988, causa 102/86, Apple and Pear Development Council (Racc. pag. 1443, punto 11).

b) Soggetti passivi

44. Ai sensi dell'art. 4, nn. 1 e 2, della direttiva, si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente un'attività economica, cioè una qualsiasi attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi.

45. Ai sensi dell'art. 4, n. 5, primo comma, della direttiva, gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono però considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono canoni, contributi o retribuzioni.

aa) Attività rientrante nelle prerogative della pubblica autorità

46. Dalla giurisprudenza della Corte emerge che, affinché un ente pubblico non sia assoggettato ad imposta, devono essere congiuntamente soddisfatte due condizioni, vale a dire l'esercizio di attività da parte di un ente pubblico e l'esercizio di attività in veste di pubblica autorità [7].

47. Ciò significa, da un lato, che gli enti di diritto pubblico non sono automaticamente esentati per tutte le attività ch'essi svolgono, ma solo per quelle che rientrano nella loro missione specifica di pubblica autorità e, dall'altro, che l'attività svolta da un privato non è esentata dall'IVA per il solo fatto ch'essa consiste nel compimento di atti che rientrano nelle prerogative della pubblica autorità [8].

48. Nella definizione di compimento di attività in veste di pubblica autorità non si può prescindere dall'oggetto o dalla finalità dell'attività svolta dall'organismo pubblico. Dalla giurisprudenza della Corte emerge che le modalità di esercizio delle attività consentono di determinare la portata del mancato assoggettamento degli enti pubblici [9].

49. La Corte ha pertanto statuito che gli enti di diritto pubblico di cui all'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva esercitano attività in quanto pubbliche autorità qualora ciò avvenga nell'ambito del regime

7 — Sentenze 11 luglio 1985, causa 107/84, Commissione/Germania (Racc. pag. 2655); 26 marzo 1987, causa 235/85, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. 1471), e 17 ottobre 1989, cause riunite 231/87 e 129/88, Carpaneto Piacentino e a. (Racc. pag. 3233, punto 12).

8 — Sentenza Commissione/Paesi Bassi, citata alla nota 7 (punto 21).

9 — Sentenza Carpaneto Piacentino e a., citata alla nota 7 (punto 15).

giuridico loro proprio [10]. Quando invece essi agiscono in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati, non si può ritenere che svolgano attività in quanto pubbliche autorità.

50. Poiché, in conformità dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva IVA, si considerano imponibili anche attività rese a norma di legge, è evidente che la mera appartenenza di un'attività al settore del diritto pubblico non è sufficiente a soddisfare le condizioni di esenzione di cui all'art. 4, n. 5, primo comma. Poiché tale disposizione costituisce una deroga alla definizione di soggetto passivo, essa va interpretata in modo restrittivo. Si possono pertanto considerare suscettibili di esenzione dall'IVA soltanto quelle attività dei pubblici poteri che rientrano nel nucleo fondamentale delle prerogative della pubblica autorità. Tale interpretazione è confermata anche dall'art. 4, n. 5, terzo comma, che rimanda alle attività elencate nell'allegato D — v. supra, paragrafo 21 — il quale include anche gli organismi di diritto pubblico nei soggetti passivi.

51. La progettazione e la costruzione di strade, ponti e gallerie rientrano nell'esercizio di poteri sovrani, riservato alle pubbliche autorità. Tali attività riguardano una parte essenziale e quindi un nucleo fondamentale dei compiti pubblici, tanto da poter essere considerate come misure di interesse generale. Si deve quindi presumere che, quando lo Stato interviene in questo settore, agisca in veste di pubblica autorità.

52. È vero che la messa a disposizione di strade non è esplicitamente classificata — come l'erogazione di gas, energia elettrica e acqua di cui all'allegato D — come attività assoggettabile all'IVA. In effetti, la messa a disposizione gratuita di infrastrutture stradali va considerata un'attività rientrante nelle prerogative della pubblica autorità. Si può sostenere che, per contro, la rete stradale, realizzata dalle pubbliche autorità utilizzando risorse provenienti dalle imposte, possa anche essere interamente gestita da privati dietro pagamento di un pedaggio richiesto a tutti. In ogni caso la concessione d'uso selettiva — in quanto a pagamento — di un tratto limitato non può essere considerata come un'attività che rientra nell'esercizio della pubblica amministrazione. La riscossione di un pedaggio è infatti possibile anche nell'ambito di un atto rientrante nelle prerogative della pubblica autorità e non giustifica di per sé alcun obbligo di assoggettamento all'imposta, come stabilisce espressamente l'art. 4, n. 5, primo comma. Occorre tuttavia considerare che nel caso di specie l'utente può scegliere se utilizzare l'infrastruttura stradale a pagamento o a titolo gratuito. Nella messa a disposizione gratuita della rete stradale si esaurisce in ogni caso l'atto rientrante nelle prerogative della pubblica autorità, mentre la possibilità offerta di utilizzare tragitti supplementari pagando un pedaggio va classificata come un'attività puramente privata. Chi necessita di una concessione edilizia non ha alcuna possibilità di scelta e deve pagare la relativa tassa. Chi porta a termine un corso di laurea, per cui si devono pagare tributi, non ha alcuna possibilità di eludere tale obbligo per raggiungere lo stesso obiettivo, cioè il

10 — Sentenza Carpaneto Piacentino e a., citata alla nota 12 (punto 16).

concreto compimento degli studi. Nel caso di specie l'utente può tuttavia scegliere tra due possibilità — anche se l'una maggiormente complicata o lenta — per ottenere lo *stesso* risultato. La rete stradale soggetta a pedaggio viene bensì messa a disposizione di tutti coloro che sono disposti a pagare, ma solo di questi. Ciò rivela un carattere selettivo estraneo all'agire sovrano. Sono soprattutto motivi economico-finanziari che conducono alla riscossione del pedaggio. La messa a disposizione di un tragitto limitato dietro pagamento di un pedaggio non può perciò essere considerata come un'attività sovrana della pubblica amministrazione.

53. Nel caso di specie è pertanto fuori questione un'applicazione della disposizione di cui all'art. 4, n. 5, primo comma, poiché la messa a disposizione dell'infrastruttura dietro pagamento di un pedaggio non può essere considerata come attività esercitata in veste di pubblica autorità. Gli organismi competenti della riscossione del pedaggio vanno pertanto considerati soggetti passivi.

bb) Attività economica

54. Ai sensi dell'art. 4, n. 1, della direttiva, come già detto, si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente un'attività economica.

55. L'art. 4, n. 2, della sesta direttiva IVA definisce come attività economica «tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi».

56. Da una costante giurisprudenza della Corte emerge che la nozione di attività economica comprende una sfera d'applicazione molto vasta e che si tratta di una nozione oggettivamente definita, in quanto qualsiasi operazione viene considerata in sé, a prescindere dalle finalità o dai risultati di questa attività [11].

57. Considerando una così ampia nozione di attività economica si può concludere che le prestazioni di servizi non devono necessariamente essere orientate soprattutto o in modo esclusivo verso il mercato o l'economia; è sufficiente ch'esse abbiano di fatto un certo rapporto con la vita economica [12].

58. Anche se nel caso di specie la messa a disposizione di infrastrutture stradali dietro pagamento di un pedaggio è regolata dal diritto pubblico e i tragitti soggetti a pedaggio appartengono alla rete stradale pubblica, ciò è irrilevante ai fini dell'esame della questione se si configuri un'attività

11 — Sentenze 26 marzo 1987, causa 235/85, citata alla nota 7; 15 giugno 1989, causa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Racc. pag. 1737, punto 10), e 4 dicembre 1990, causa C-186/89, Van Tiem (Racc. pag. I-4363, punto 17).

12 — Conclusioni dell'avvocato generale Lenz presentate il 12 febbraio 1987, causa 235/85 (Racc. pag. 1478, paragrafo 22), relative alla sentenza 26 marzo 1987, citata alla nota 7.

economica. Ai sensi dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva IVA prestazioni di servizi soggette ad imposta possono consistere tra l'altro nell'esecuzione di un servizio reso a nome della pubblica amministrazione o a norma di legge. Nel caso di specie anche il carattere oggettivo della nozione di attività economica fa propendere per una qualificazione come attività economica, in quanto si tratta dell'attività in sé, a prescindere dalle finalità o dai risultati di questa.

59. La presa in considerazione della realtà economica costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA [13]. Nella fattispecie ciò significa che determinate parti dell'infrastruttura stradale sono state messe a disposizione degli utenti dietro pagamento di un tributo sotto forma di pedaggio. Di conseguenza, poiché tale attività viene svolta dai rispettivi organismi anche per ricavarne introiti al fine di provvedere alle proprie spese materiali e al tempo stesso al proprio reddito, emerge che nel caso in esame si configura un'attività economica.

c) (In subordine) sulla questione delle distorsioni della concorrenza

60. Ai sensi dell'art. 4, n. 5, secondo comma, gli Stati, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza. Sulla base delle osservazioni che precedono, questa ipotesi non dovrebbe essere esaminata, poiché nella fattispecie si tratta di un'attività che non viene svolta nell'ambito di poteri sovrani. Procedo quindi a questo esame solo in subordine.

61. Una distorsione di concorrenza in tal senso sussisterebbe se l'organismo statale non assoggettato all'IVA fosse in concorrenza per una stessa attività con un privato soggetto passivo e potesse pertanto offrire la propria prestazione di servizi ad un costo inferiore in forza dell'esenzione. La messa a disposizione di un'infrastruttura stradale del tipo in questione non comporta tuttavia un regime di pluralità di operatori ai sensi del diritto privato, cosicché non può configurarsi alcuna situazione di concorrenza.

62. Gli esempi di distorsioni di concorrenza citati dalla Commissione non sono convincenti nel caso di specie. Da un lato, il campo di applicazione della direttiva — secondo quanto risulta da numerose disposizioni — è limitato agli atti interni. Nel

13 — Sentenza 20 febbraio 1997, causa C-260/95, DFDS (Racc. pag. I-1005, punto 23).

caso di specie non è ravvisabile una violazione dell'obbligo di parità di trattamento rispetto a cittadini nazionali. D'altro lato, i casi di distorsione menzionati — innanzi tutto l'impossibilità della detrazione a monte ovvero la deduzione delle spese — non riguardano il mancato assoggettamento ovvero l'obbligo di imposizione, bensì la scorretta applicazione del diritto. Dopo il chiarimento alla luce della giurisprudenza gli Stati membri riscuoteranno senz'altro l'IVA con le stesse modalità (lo stesso vale per il versamento alle risorse proprie). Del resto, qualora si seguisse l'osservazione della Commissione, si rileverebbero distorsioni di concorrenza soprattutto nei confronti dei paesi in cui non si riscuotono affatto pedaggi stradali.

63. Di conseguenza non sussistono distorsioni di concorrenza ai sensi dell'art. 4, n. 5, secondo comma, che motiverebbero un trattamento come soggetti passivi. Tuttavia, come illustrato supra, ai paragrafi 38-58, ciò è irrilevante. Nel caso di specie si configura un'attività da assoggettare all'IVA, poiché la riscossione del pedaggio non è un atto rientrante nelle prerogative della pubblica autorità.

64. Si deve quindi concludere che i Paesi Bassi, non avendo assoggettato ad IVA i pedaggi riscossi, sono venuti meno agli obblighi che incombono loro in forza del Trattato.

65. Occorre infine trattare brevemente — anche se ciò non è stato invocato dalle parti nella presente causa — la questione della rilevanza della decadenza, esaminata nelle cause C-276/97, C-358/97, C-359/97 e C-260/98 [14], relativa alla domanda di versamento dei contributi alle risorse proprie [15] nel caso di specie.

66. Nelle cause citate la Commissione aveva lasciato trascorrere un considerevole periodo di tempo dal termine del procedimento precontenzioso al ricorso, senza adottare misure sufficienti per chiarire le questioni controverse.

67. Poiché dall'art. 9, n. 2, prima frase, del regolamento (CEE, Euratom) del Consiglio 29 maggio 1989, n. 1553, concernente il regime uniforme definitivo di riscossione delle risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto [16], emerge che gli estratti annuali degli Stati membri relativi alla base delle risorse IVA possono essere rettificati solo fino al 31 luglio del quarto anno che segue un dato esercizio, si deve

14 — In queste cause (v. anche alla nota 1) la Commissione aveva sollevato contro gli Stati membri convenuti anche la censura relativa al fatto che non erano stati versati i rispettivi contributi alle risorse proprie a causa della mancata riscossione dei pedaggi.

15 — V. rispettive conclusioni 27 gennaio 2000, parte V — Analisi, sezione 3.

16 — GU L 155, pag. 9.

supporre che dopo la scadenza di tale termine perentorio non sia possibile in linea di principio riscuotere contributi da versare alle risorse proprie. Ai sensi dell'art. 9, n. 2, seconda frase, sono esclusi da tale vincolo i punti notificati prima di questa scadenza dalla Commissione o dallo Stato membro interessato. Tale norma ha lo scopo di consentire anche successivamente un chiarimento dei punti controversi che siano stati messi in discussione. Tuttavia tale eccezione presuppone che le parti continuino anche in seguito a cercare di risolvere la questione e che ciò sia effettivamente possibile.

68. Nei procedimenti contro Francia, Irlanda, Regno Unito e Repubblica ellenica non ha avuto luogo tuttavia alcun ulteriore dialogo costruttivo tra il termine della fase precontenziosa e il ricorso, cosicché in base al termine perentorio di 43 mesi il diritto al versamento dei contributi risulta prescritto. Solo gli esercizi che rientravano entro tale termine al momento del ricorso potevano considerarsi non ancora conclusi e i relativi estratti annuali potrebbero ancora essere rettificati.

69. Tuttavia, a differenza di tali casi, il Regno dei Paesi Bassi aveva versato, con riserva, i relativi contributi alle risorse proprie e la Commissione aveva trasmesso, circa sette anni dopo il primo parere motivato (19 ottobre 1989), un parere integrativo (23 dicembre 1996). Dalle precedenti osservazioni si deve però desumere che anche nel caso di specie il diritto al versamento delle risorse fosse prescritto, per la parte riguardante gli esercizi antecedenti al 1993. Anche se il Regno dei Paesi Bassi ha versato con riserva alle risorse proprie i contributi calcolati, esso può richiedere una restituzione delle risorse versate prima del 1993 o un'imputazione agli esercizi successivi.

70. Poiché tale problematica non costituisce l'oggetto del presente procedimento, non occorre pronunciarsi sulla questione.

VI — Sulle spese

71. Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. La Commissione ha chiesto di condannare il Regno dei Paesi Bassi alle spese.

VII — Conclusione

72. Per i suesposti motivi propongo alla Corte di pronunciarsi come segue:

«1) Il Regno dei Paesi Bassi, non avendo assoggettato ad IVA il pedaggio riscosso per l'utilizzo delle infrastrutture stradali, contrariamente a quanto stabilito dagli artt. 2 e 4 della sesta direttiva IVA del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, è venuto meno agli obblighi che gli incombono in forza del Trattato CE.

2) Il Regno dei Paesi Bassi è condannato alle spese».