SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

3 aprile 2008 *

Nel procedimento C-442/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) con decisione 3 novembre 2005, pervenuta in cancelleria il 14 dicembre 2005, nella causa

Finanzamt Oschatz

contro

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien,

in presenza di

Bundesministerium der Finanzen,

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, e dai sigg. L. Bay Larsen, J. Makarczyk (relatore), P. Kūris e J.-C. Bonichot, giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák
cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in esito alla trattazione orale del 10 maggio 2007,

viste le osservazioni presentate:

— per il Finanzamt Oschatz, dal sig. T. Martin, in qualità di agente;

— per lo Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, dal sig. F. Schmidt, Steuerberater;

— per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e U. Forsthoff, in qualità di agenti;

— per il governo italiano, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dal sig. G. Fiengo, avvocato dello Stato;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 10 luglio 2007,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte, sostanzialmente, sull'interpretazione della nozione di «erogazione di acqua» di cui agli allegati D, punto 2, e H, categoria 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 19 gennaio 2001, 2001/41/CE (GU L 22, pag. 17; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt (Ufficio delle imposte) di Oschatz (in prosieguo: il «Finanzamt») e lo Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (Associazione di diritto pubblico per la fornitura di acqua potabile e il trattamento delle acque reflue nel distretto di Torgau-Westelbien; in prosieguo: lo «Zweckverband») in merito all'applicazione o meno di un'aliquota ridotta di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») all'operazione di allacciamento dell'impianto idraulico di un immobile alla rete di distribuzione dell'acqua.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 4, n. 5, della sesta direttiva così recita:

«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, 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 quando esse non sono trascurabili.

(…)».

4 All'allegato D, punto 2, della detta direttiva è menzionata esplicitamente l'erogazione di acqua.

5 L'art. 12, n. 3, lett. a), della medesima direttiva recita come segue:

«L'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto è fissata da ciascuno Stato membro in una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi (…).

(…)

Gli Stati membri possono anche applicare una o due aliquote ridotte. Le aliquote sono fissate in una percentuale della base imponibile che non può essere inferiore al 5% e sono applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie di cui all'allegato H.

(…)».

6 L'allegato H della sesta direttiva, intitolato «Elenco delle forniture di beni e delle prestazioni di servizi suscettibili di essere soggette ad aliquote ridotte dell'IVA», menziona, alla categoria 2, l'erogazione di acqua.

La normativa nazionale

7 Ai termini dell'art. 1, n. 1, punto 1, primo periodo, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari del 1999 (Umsatzsteuergesetz 1999; in prosieguo: l'«UStG»), nel testo vigente all'epoca dei fatti della causa principale, sono soggette all'imposta sulla cifra d'affari le cessioni di beni e le forniture di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un imprenditore nell'ambito della propria attività.

8 Ai sensi dell'art. 2, n. 3, primo periodo, dell'UStG, una persona giuridica di diritto pubblico è soggetta all'imposta sulla cifra d'affari solo qualora eserciti un'attività o una professione di natura commerciale. Ai termini dell'art. 4, n. 3, della legge relativa all'imposta sulle persone giuridiche (Körperschaftsteuergesetz), le imprese che erogano acqua al pubblico svolgono un'attività di natura commerciale.

9 Ai sensi dell'art. 12, n. 1, dell'UStG, l'aliquota d'imposta ammonta, per la cifra d'affari imponibile, al 16%.

10 Tuttavia, il n. 2 del medesimo articolo dispone che l'aliquota d'imposta è ridotta al 7% per le cifre d'affari relative all'erogazione, all'importazione e all'acquisizione intracomunitaria dei beni elencati all'allegato 2 dello stesso UStG, tra i quali figura, al punto 34, l'acqua.

Causa principale e questione pregiudiziale

11 Lo Zweckverband provvede alla fornitura di acqua potabile e al trattamento delle acque reflue per conto di varie città e comuni del distretto di Torgau-Westelbien. A tal fine le sue attività comprendono, segnatamente, la raccolta, il trasporto, il trattamento e l'erogazione di acqua potabile ai propri clienti, vale a dire i proprietari degli immobili allacciati alla rete di distribuzione idrica. In tale contesto la detta associazione effettua, su richiesta dei clienti, l'operazione di allacciamento individuale alle reti di distribuzione idrica per la quale percepisce un corrispettivo una tantum pari al costo dell'operazione. Le condutture di allacciamento restano di proprietà dello Zweckverband.

12 Ritenendo tale operazione di allacciamento una prestazione autonoma rispetto a quella di erogazione dell'acqua, il Finanzamt l'assoggettava alla normale aliquota IVA prevista dalla normativa nazionale.

13 A seguito di ricorso amministrativo proposto dinanzi al Finanzamt e rimasto infruttuoso, lo Zweckverband adiva il Finanzgericht Sachsen (commissione tributaria di primo grado della Sassonia) sostenendo che l'operazione di allacciamento individuale doveva essere assoggettata alla stessa aliquota IVA ridotta applicata all'erogazione dell'acqua.

14 Il Finanzgericht Sachsen accoglieva il ricorso dello Zweckverband ritenendo che l'erogazione di acqua e l'allacciamento individuale alle reti di distribuzione idrica costituissero una prestazione unitaria di «erogazione di acqua» ai sensi della normativa nazionale di trasposizione della sesta direttiva.

15 Avverso tale decisione il Finanzamt proponeva ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale).

16 Al pari delle parti, il giudice del rinvio muove dal principio secondo cui lo Zweckverband, allorché procede all'allacciamento individuale, agisce in qualità di impresa ai sensi della normativa nazionale. Tuttavia, il detto giudice precisa che dalle osservazioni delle parti svolte all'udienza nella causa principale emerge che lo Zweckverband agisce quale ente di diritto pubblico nonché nelle forme del diritto pubblico, il che deporrebbe in senso contrario al suo assoggettamento all'IVA, tenuto conto delle disposizioni dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva.

17 Quanto all'aliquota IVA applicabile, il detto giudice rammenta che, anteriormente alla circolare del Bundesministerium der Finanzen (Ministero federale delle Finanze) 4 luglio 2000, l'allacciamento individuale veniva considerato una prestazione accessoria all'erogazione di acqua.

18 Il giudice a quo è parimenti propenso a ritenere che detto allacciamento sia compreso nell'erogazione di acqua, ma è dell'avviso che la soluzione della controversia dipenda dall'interpretazione delle disposizioni di cui all'art. 12, n. 3, lett. a), e all'allegato H, categoria 2, della sesta direttiva.

19 Ciò premesso, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la connessione dell'impianto idraulico di un immobile privato alla rete di distribuzione dell'acqua (cosiddetto allacciamento), effettuata da parte di un'impresa di erogazione dell'acqua a fronte di un corrispettivo fatturato separatamente, rientri nella nozione di "erogazione di acqua" ai sensi della sesta direttiva (…) (allegato D, n. 2, e allegato H, categoria 2)».

Sulla questione pregiudiziale

Sulla ricevibilità

20 Nelle proprie osservazioni il Finanzamt e il governo tedesco hanno espresso dubbi quanto alla pertinenza della questione pregiudiziale nella parte vertente sull'allegato D, punto 2, della sesta direttiva, considerato che la controversia principale non riguarda l'assoggettamento dello Zweckverband all'IVA.

21 A tale riguardo si deve rammentare che, secondo costante giurisprudenza, la Corte può rifiutare di pronunciarsi su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale solo qualora risulti manifestamente che l'interpretazione del diritto comunitario richiesta non ha alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto della causa principale, ovvero qualora il problema sia di natura ipotetica o la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni sottopostele (v., in particolare, sentenze 19 febbraio 2002, causa C-35/99, Arduino, Racc. pag. I-1529, punto 25, e 11 luglio 2006, causa C-13/05, Chacón Navas, Racc. pag. I-6467, punto 33).

22 Tuttavia, nessuno dei detti requisiti ricorre nella specie.

23 Infatti, nella decisione di rinvio, il giudice nazionale, dinanzi al quale è stata proposta una controversia in materia di IVA, descrive dettagliatamente il contesto di fatto e di diritto della causa principale.

24 Il giudice nazionale interroga inoltre la Corte in merito al diritto comunitario in materia di IVA, con particolare riferimento alla nozione di «erogazione di acqua» di cui agli allegati D e H della sesta direttiva, al fine di poter valutare se l'operazione di allacciamento individuale di un immobile alla rete di distribuzione idrica debba ritenersi compresa nell'attività di erogazione.

25 Se è vero che la causa principale verte principalmente sull'applicazione all'operazione di cui trattasi di un'aliquota IVA ridotta, in deroga all'applicazione dell'aliquota IVA normale, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale emerge che il giudice del rinvio si interroga parimenti in merito all'assoggettamento dello Zweckverband all'IVA, requisito preliminare all'applicazione a tale operazione di un'aliquota IVA.

26 L'interpretazione del diritto comunitario richiesta presenta quindi, senza essere ipotetica, una relazione con l'effettività e con l'oggetto della causa principale.

27 Conseguentemente, la questione sollevata è ricevibile.

Sul merito

28 La questione pregiudiziale deve essere esaminata, in primo luogo, nella parte riguardante l'art. 4, n. 5, della sesta direttiva e l'allegato D, punto 2, della medesima, quindi, in secondo luogo, nella parte attinente all'applicazione di una delle aliquote IVA ridotte previste dall'art. 12, n. 3, lett. a), della detta direttiva, in combinato disposto con l'allegato H, categoria 2, della stessa.

Sull'art. 4, n. 5, e sull'allegato D, punto 2, della sesta direttiva

29 Con la questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'operazione di allacciamento individuale alle reti di distribuzione idrica sia compresa nell'erogazione di acqua di cui all'allegato D, punto 2, della sesta direttiva.

30 In assenza di definizione nella sesta direttiva, occorre rammentare che, ai fini dell'interpretazione di una disposizione di diritto comunitario, quale l'allegato D, punto 2, della detta direttiva, si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, bensì anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (v. segnatamente, in tal senso, sentenze 19 settembre 2000, causa C-156/98, Germania/Commissione, Racc. pag. I-6857, punto 50, e 6 luglio 2006, causa C-53/05, Commissione/Portogallo, Racc. pag. I-6215, punto 20).

31 Stabilendo che gli enti di diritto pubblico hanno in ogni caso lo status di soggetti passivi per le attività elencate all'allegato D, purché esse non siano trascurabili, l'art. 4, n. 5, terzo comma, della sesta direttiva reca un'ulteriore limitazione al principio del non assoggettamento degli enti suddetti rispetto a quelle risultanti dalla condizione enunciata al primo comma del medesimo articolo, vale a dire che si tratti di attività svolte in quanto pubbliche autorità, e dalla deroga di cui al successivo secondo comma, quando il non assoggettamento delle attività di cui trattasi provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza. Il terzo comma dell'art. 4, n. 5, intende in tal modo garantire che talune categorie di attività economiche la cui importanza deriva dal loro oggetto non siano sottratte all'IVA perché esercitate da enti di diritto pubblico in quanto pubbliche autorità (v. sentenza 17 ottobre 1989, cause riunite 231/87 e 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino e a., Racc. pag. 3233, punto 26).

32 Nella specie, si deve rilevare che l'erogazione di acqua consiste nella fornitura di acqua al pubblico e, come ha sottolineato l'avvocato generale al paragrafo 43 delle conclusioni, viene effettuata mediante reti fisse destinate a fornire un servizio al pubblico.

33 Dalla decisione di rinvio nonché dalle osservazioni presentate alla Corte emerge, inoltre, che l'allacciamento individuale alle reti fisse di distribuzione idrica consiste nella posa, da parte dello Zweckverband, di una conduttura che consente il raccordo dell'impianto idraulico di un immobile a tali reti.

34 È pacifico che, in assenza di tale allacciamento, la fornitura di acqua al proprietario o all'occupante dell'immobile risulta impossibile. Pertanto, l'allacciamento è indispensabile ai fini della fornitura di acqua.

35 Considerato che, anzitutto, l'obiettivo del terzo comma dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva, ricordato supra al punto 31, consiste nel garantire che non vengano sottratte all'IVA, per effetto dello status di ente pubblico del prestatore, le categorie di attività economiche di una certa importanza indicate all'allegato D, tra le quali figura l'erogazione dell'acqua, e considerato inoltre che l'erogazione dell'acqua consiste nella fornitura di acqua al pubblico e che, infine, l'allacciamento individuale è indispensabile ai fini di tale fornitura, si deve ritenere che l'operazione di allacciamento sia compresa nell'erogazione di acqua di cui al punto 2 del menzionato allegato.

36 Ne consegue che lo Zweckverband, anche nell'ipotesi in cui effettui l'allacciamento individuale in quanto pubblica autorità, ai sensi dell'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva, avrebbe comunque, per effetto del successivo terzo comma, in relazione all'allacciamento, lo status di soggetto passivo.

37 Alla luce delle suesposte osservazioni occorre risolvere la questione pregiudiziale dichiarando che l'art. 4, n. 5, della sesta direttiva e l'allegato D, punto 2, della medesima devono essere interpretati nel senso che l'operazione di allacciamento individuale consistente, come nella fattispecie oggetto della causa principale, nella posa di una conduttura che consente il raccordo dell'impianto idraulico di un immobile alle reti fisse di distribuzione dell'acqua è compresa nell'erogazione di acqua menzionata nel detto allegato, ragion per cui un ente di diritto pubblico che agisca quale pubblica autorità deve essere considerato soggetto passivo ai fini di tale operazione.

Sull'art. 12, n. 3, lett. a), e sull'allegato H, categoria 2 della sesta direttiva

38 Con la questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede parimenti se l'operazione di allacciamento individuale alle reti fisse di distribuzione idrica sia compresa nell'erogazione di acqua di cui all'allegato H, categoria 2, della sesta direttiva.

39 Dall'art. 12, n. 3, lett. a), della sesta direttiva emerge che agli Stati membri è riconosciuta la possibilità, in deroga al principio secondo cui si applica l'aliquota normale d'imposta, di applicare una o due aliquote IVA ridotte. Da tale disposizione risulta anche che le aliquote IVA ridotte possono essere applicate unicamente alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi indicate nell'allegato H.

40 Se è vero che la sesta direttiva non contiene alcuna definizione dell'erogazione di acqua, dalle sue disposizioni non emerge nemmeno che tale locuzione debba costituire oggetto di interpretazioni differenti secondo l'allegato in cui viene menzionata. Considerato che l'allacciamento individuale è indispensabile ai fini della fornitura di acqua al pubblico, come rilevato supra al punto 34, si deve pertanto ritenere che tale operazione sia altresì compresa nell'erogazione di acqua menzionata nella categoria 2 dell'allegato H della sesta direttiva.

41 Tuttavia, si deve parimenti sottolineare che il testo dell'art. 12, n. 3, lett. a), della sesta direttiva non impone di interpretare tale disposizione nel senso che l'aliquota ridotta può essere applicata solamente qualora riguardi tutte le operazioni di erogazione dell'acqua di cui all'allegato H della stessa direttiva, ragion per cui un'applicazione selettiva dell'aliquota ridotta non può essere esclusa, sempreché non implichi alcun rischio di distorsione della concorrenza (v., per analogia, sentenza 8 maggio 2003, causa C-384/01, Commissione/Francia, Racc. pag. I-4395, punto 27).

42 Si deve rammentare, infatti, che l'introduzione e il mantenimento di aliquote IVA ridotte inferiori all'aliquota normale fissata dall'art. 12, n. 3, lett. a), della sesta direttiva sono ammissibili solamente qualora non violino il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, il quale osta a che merci o prestazioni di servizi analoghe, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA (v. segnatamente, sentenze 3 maggio 2001, Commissione/Francia, causa C-481/98, Commissione/Francia, Racc. pag. I-3369, punti 21 e 22, e 23 ottobre 2003, Commissione/Germania, causa C-109/02, Commissione/Germania, Racc. pag. I-12691, punto 20).

43 Pertanto, fatto salvo l'obbligo di rispettare il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, gli Stati membri hanno la possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta ad operazioni concrete e specifiche dell'erogazione di acqua di cui all'allegato H, categoria 2, della sesta direttiva, come l'operazione di allacciamento individuale.

44 Ciò premesso, occorre risolvere la questione pregiudiziale dichiarando parimenti che l'art. 12, n. 3, lett. a), della sesta direttiva e l'allegato H, categoria 2, della medesima devono essere interpretati nel senso che l'operazione di allacciamento individuale consistente, come nella fattispecie oggetto della causa principale, nella posa di una conduttura che consente il raccordo dell'impianto idraulico di un immobile alle reti fisse di distribuzione dell'acqua è compresa nell'erogazione di acqua. Inoltre, gli Stati membri possono applicare un'aliquota IVA ridotta ad operazioni concrete e

specifiche dell'erogazione di acqua, quale l'operazione di allacciamento individuale di cui trattasi nella causa principale, purché sia salvo il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA.

Sulle spese

45 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

1) L'art. 4, n. 5, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte della cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonché l'allegato D, punto 2, della medesima devono essere interpretati nel senso che l'operazione di allacciamento individuale consistente, come nella fattispecie oggetto della causa principale, nella posa di una conduttura che consente il raccordo dell'impianto idraulico di un immobile alle reti fisse di distribuzione dell'acqua è compresa nell'erogazione di acqua menzionata nel detto allegato, ragion per cui un ente di diritto pubblico che agisca quale pubblica autorità deve essere considerato soggetto passivo ai fini di tale operazione.

2) **L'art. 12, n. 3, lett. a), della sesta direttiva e l'allegato H, categoria 2, della medesima devono essere interpretati nel senso che l'operazione di allacciamento individuale consistente, come nella fattispecie oggetto della causa principale, nella posa di una conduttura che consente il raccordo dell'impianto idraulico di un immobile alle reti fisse di distribuzione dell'acqua è compresa nell'erogazione di acqua. Inoltre, gli Stati membri possono applicare un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto ad operazioni concrete e specifiche dell'erogazione di acqua, quale l'operazione di allacciamento individuale di cui trattasi nella causa principale, purché sia salvo il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto.**

Firme