Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

17 dicembre 2020*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Esenzione per l'affitto e la locazione di beni immobili – Normativa nazionale che esenta dall'IVA la fornitura di calore da parte di un'associazione di proprietari di alloggi ai proprietari facenti parte di tale associazione»

Nella causa C-449/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunale tributario del Land Baden-Württemberg, Germania), con decisione del 12 settembre 2018, pervenuta in cancelleria il 13 giugno 2019, nel procedimento

WEG Tevesstraße

contro

Finanzamt Villingen-Schwenningen,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da A. Prechal, presidente di Sezione, K. Lenaerts, presidente della Corte, facente funzione di giudice della Terza Sezione, N. Wahl, F. Biltgen (relatore) e L.S. Rossi, giudici,

avvocato generale: M. Bobek

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il governo tedesco, da J. Möller e S. Eisenberg, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e L. Mantl, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 10 settembre 2020,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il tedesco.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009 (GU 2010, L 10, pag. 14) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che contrappone l'associazione dei proprietari di alloggi e di porzioni di immobili WEG Tevesstraße (in prosieguo: la «WEG Tevesstraße»), composta da una società a responsabilità limitata, una pubblica autorità e un comune, al Finanzamt Villingen-Schwenningen (Ufficio delle imposte di Villingen-Schwenningen, Germania) (in prosieguo: il «Finanzamt») per quanto riguarda la determinazione della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) versata a monte in relazione ai costi di acquisto e di esercizio di un impianto di cogenerazione per il 2012.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA così dispone:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

1. le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA così recita:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

5 L'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA è formulato nei seguenti termini:

«Costituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

6 L'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Sono assimilati a beni materiali l'energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili».

7 L'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA così dispone:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

l) l'affitto e la locazione di beni immobili».

8 L'articolo 136 della direttiva IVA così recita:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

1. le cessioni di beni, già destinati esclusivamente ad un'attività esente a norma degli articoli 132, 135, 371, 375, 376 e 377, dell'articolo 378, paragrafo 2, dell'articolo 379, paragrafo 2 e degli articoli da 380 a 390 ter, ove questi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a detrazione;

b) le cessioni di beni il cui acquisto o la cui destinazione siano stati esclusi dal diritto alla detrazione dell'IVA conformemente all'articolo 176».

Diritto tedesco

9 L'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul fatturato), del 21 febbraio 2005 (BGBl. 2005 I, pag. 386), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: l'«UStG»), così dispone:

«Sono soggette all'imposta sul fatturato le seguenti operazioni:

1. le cessioni e altre prestazioni effettuate da un imprenditore a titolo oneroso, nel territorio nazionale, nell'ambito della propria attività di impresa (...)».

10 Ai sensi dell'articolo 4, punto 13, dell'UStG, sono esenti dall'IVA «le prestazioni fornite dalle associazioni di proprietari di alloggi (...) ai proprietari di alloggi e ai proprietari di porzioni di immobili, nei limiti in cui le prestazioni consistono nella messa a disposizione della proprietà collettiva per uso, manutenzione, riparazione e altre operazioni di gestione di tale proprietà collettiva, nonché la fornitura di riscaldamento e di beni analoghi».

11 L'articolo 9, paragrafo 1, dell'UStG dispone che l'operatore economico può rinunciare all'esenzione prevista al suddetto articolo 4, punto 13, se l'operazione è effettuata ai fini dell'attività di impresa di un altro operatore economico.

12 L'articolo 15, paragrafi 1, 2 e 4, dell'UStG prevede, in particolare, quanto segue:

«(1) L'imprenditore può detrarre i seguenti importi di imposta versata a monte:

1. l'imposta dovuta per legge per cessioni e altre prestazioni effettuate da un altro imprenditore nell'ambito della propria attività di impresa.

(...)

(2) La detrazione dell'imposta versata a monte non si applica all'imposta sulle cessioni, l'importazione e l'acquisto intracomunitario di beni nonché alle altre prestazioni che l'imprenditore utilizza per le seguenti operazioni:

1. operazioni esenti;

(...)

(4) Qualora l'imprenditore utilizzi un bene o un'altra prestazione, ceduti, importati o acquistati all'interno della Comunità, soltanto in parte per lo svolgimento di operazioni che non danno diritto a detrazione, la quota di imposta versata a monte imputabile, da un punto di vista economico, a tali operazioni non è detraibile (…)».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

13 Nel 2012, la WEG Tevesstraße ha costruito sul terreno appartenente ai proprietari di tale associazione, un impianto di cogenerazione ai fini del suo sfruttamento. L'energia elettrica generata da tale impianto è stata fornita ad un distributore di energia, mentre il calore prodotto è stato fornito ai proprietari di detta associazione. La WEG Tevesstraße ha chiesto una detrazione dell'IVA e ha reclamato, a tale titolo, presso il Finanzamt un importo corrispondente all'IVA versata a monte per un totale di EUR 19 765,17 in relazione ai costi di acquisto e di esercizio di detto impianto per il 2012.

14 Nel dicembre 2014, il Finanzamt ha emesso un avviso di accertamento a titolo dell'IVA per il 2012 che ammetteva la detrazione dell'IVA versata a monte per quanto riguarda l'importo relativo alla produzione di energia elettrica, che corrisponderebbe al 28% dell'importo richiesto, ma ha negato la detrazione dell'IVA versata a monte per l'importo relativo alla produzione di calore, che corrisponderebbe al 72% dell'importo richiesto. A sostegno del suo avviso di accertamento, il Finanzamt ha fatto valere che la fornitura di calore da parte di un'associazione di proprietari ai proprietari aderenti a tale associazione, conformemente all'articolo 4, punto 13, dell'UStG, è un'operazione esente dall'IVA.

15 In seguito al rigetto, da parte del Finanzamt, dell'opposizione proposta dalla WEG Tevesstraße, quest'ultima ha presentato ricorso dinanzi al giudice del rinvio per ottenere la detrazione dell'IVA versata a monte per l'importo corrispondente alla produzione di calore. A sostegno del suo ricorso, essa afferma, in sostanza, che detta disposizione dell'UStG è contraria al diritto dell'Unione, in quanto la direttiva IVA non contiene alcuna disposizione che consenta di esentare la fornitura di calore effettuata da un'associazione di comproprietari a questi ultimi.

16 Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che, al pari di una parte della dottrina tedesca, il giudice del rinvio nutre dubbi in merito alla questione se l'esenzione prevista all'articolo 4, punto 13, dell'UStG possa fondarsi sull'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA e, pertanto, se la direttiva IVA osti o meno a una normativa nazionale di tal genere.

17 Date siffatte circostanze, il Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunale tributario del Land Baden-Württemberg, Germania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le disposizioni della direttiva [IVA] debbano essere interpretate nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro in forza della quale la fornitura di calore da parte di associazioni di proprietari di alloggi ai proprietari è esentata dall'[IVA]».

Sulla questione pregiudiziale

18 Con la sua questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale che esenta dall'IVA la fornitura di calore da parte di un'associazione di proprietari di alloggi ai proprietari facenti parte di tale associazione.

19 In via preliminare, occorre rilevare, al pari di quanto osservato dall'avvocato generale al paragrafo 20 delle sue conclusioni, che, per poter fornire una risposta utile al giudice del rinvio, occorre tener conto degli elementi di fatto e di diritto che caratterizzano tale domanda.

20 Sul punto, occorre constatare che la questione sollevata si basa sull'assunto secondo cui l'attività di cui trattasi nel procedimento principale costituisce un'operazione soggetta ad IVA, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA.

21 Anzitutto, tale assunto, di fatto, è corroborato dall'oggetto stesso della questione pregiudiziale. Invero, le esenzioni previste dalla direttiva IVA sono destinate a trovare applicazione soltanto alle attività rientranti nell'ambito di applicazione della stessa direttiva (v., in tal senso, sentenze dell'11 giugno 1998, Fischer, C-283/95, EU:C:1998:276, punto 18; del 29 aprile 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punto 59, e del 13 marzo 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punto 26), cosicché, ove la fornitura di calore di cui trattasi nel procedimento principale non rientrasse nell'ambito di applicazione della direttiva IVA, la questione se tale direttiva osti o meno ad un'esenzione come quella prevista dall'articolo 4, punto 13, dell'UStG non si porrebbe. Inoltre, tale assunto è confermato dalla circostanza che il giudice del rinvio menziona esplicitamente, nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA.

22 Come risulta poi dalle osservazioni presentate dal governo tedesco, il legislatore tedesco ha ritenuto che l'esenzione introdotta dall'articolo 4, punto 13, dell'UStG fosse necessaria dal momento che le prestazioni e le cessioni effettuate dalle associazioni di proprietari di alloggi a favore dei loro membri, in linea di principio, sono soggette ad IVA.

23 Infine, come rilevato dal giudice del rinvio nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, risulta dalla giurisprudenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), più in particolare, dalla sentenza del 20 settembre 2018 IV R 6/16 (DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0, punto 56), che la fornitura di calore, dietro versamento di un corrispettivo, effettuata da un'associazione di proprietari di alloggi ai propri membri costituisce una cessione soggetta ad IVA in forza dell'articolo 1, paragrafo 1, dell'UStG, ma che deve esserne esentata in applicazione dell'articolo 4, punto 13, dell'UStG.

24 A tale riguardo, va ricordato che, sebbene la direttiva IVA assegni un ambito di applicazione molto ampio all'IVA, solo le attività aventi carattere economico sono soggette a tale imposta (sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).

25 Infatti, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, relativo alle operazioni imponibili, sono soggette all'IVA, in particolare, le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale (sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).

26 Per quanto riguarda l'attività di cui trattasi nel procedimento principale, vale a dire la fornitura di calore, occorre rilevare che, conformemente all'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva IVA, il calore è assimilato a un bene materiale. Ne consegue che tale attività costituisce una cessione di beni, a norma dell'articolo 14, paragrafo 1, della medesima direttiva.

27 Per quanto riguarda la questione se una cessione avvenga a titolo oneroso, occorre ricordare che la Corte ha ripetutamente dichiarato che il fatto che una cessione di beni sia effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, presuppone l'esistenza di un nesso diretto tra il bene ceduto e il controvalore ricevuto. Tale nesso diretto sussiste soltanto quando tra il cedente e l'acquirente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il prezzo riscosso dal cedente costituisca il controvalore effettivo del bene ceduto. Inoltre, tale corrispettivo deve costituire un valore soggettivo, realmente percepito ed esprimibile in denaro (sentenza del 13 giugno 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).

28 Nel caso di specie, dal fascicolo sottoposto alla Corte emerge, circostanza tuttavia che il giudice del rinvio deve verificare, che ogni proprietario facente parte della WEG Tevesstraße versa a tale associazione un corrispettivo per la fornitura di calore, il cui importo è determinato sulla base del suo consumo individuale di calore quale registrato sul suo contatore individuale. Se tale situazione fosse accertata, si dovrebbe concludere che la fornitura di calore di cui trattasi nel procedimento principale avviene «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA.

29 Per quanto riguarda la nozione di «soggetto passivo ai fini dell'IVA», anche se non risulta che il giudice del rinvio abbia rimesso in discussione la qualità di soggetto passivo ai fini dell'IVA di un'associazione di proprietari di alloggi come la WEG Tevesstraße, occorre rammentare che, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, si considera «soggetto passivo» «chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività». Secondo la giurisprudenza della Corte, i termini utilizzati dall'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, in particolare il termine «chiunque», danno una definizione ampia della nozione di «soggetto passivo», incentrata sull'indipendenza nell'esercizio di un'attività economica nel senso che tutte le persone fisiche o giuridiche, sia pubbliche che private, nonché gli enti privi di personalità giuridica, che obiettivamente soddisfino i criteri sanciti in tale disposizione, devono essere considerate soggette all'IVA (v., in tal senso, sentenza del 12 ottobre 2016, Nigl e a., C-340/15, EU:C:2016:764, punto 27, nonché giurisprudenza ivi citata).

30 Per ravvisare l'indipendenza dell'esercizio di un'attività economica, occorre verificare se la persona interessata svolga le sue attività in nome proprio, per proprio conto e sotto la propria responsabilità, e se si assuma il rischio economico legato all'esercizio di tali attività (sentenza del 12 ottobre 2016, Nigl e a., C-340/15, EU:C:2016:764, punto 28 nonché giurisprudenza ivi citata).

31 Sebbene spetti in ultima analisi al giudice nazionale, che è il solo competente a valutare i fatti, determinare, alla luce delle considerazioni esposte ai punti 29 e 30 della presente sentenza, se un'associazione di proprietari di alloggi quali la WEG Tevesstraße debba essere considerata come svolgente «in modo indipendente» un'attività, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, consistente nella produzione e nella commercializzazione di calore, la Corte, chiamata a fornire al giudice del rinvio risposte utili, è competente a fornire indicazioni, attinte

dal fascicolo del procedimento principale di cui trattasi e dalle osservazioni scritte e orali che le sono state sottoposte, in modo da consentire a quest'ultimo di pronunciarsi nella controversia concreta di cui è investito.

32 A tal proposito, da un lato, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 49 delle sue conclusioni, dalla decisione di rinvio risulta che, secondo il diritto tedesco, un'associazione di proprietari di alloggi, come la WEG Tevesstraße, costituisce una persona giuridica distinta dai proprietari che la compongono. Inoltre, interessi economici convergenti tra l'associazione dei proprietari di alloggi e i proprietari interessati non sono sufficienti per constatare che detta associazione non esercita l'attività in questione «in modo indipendente», ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA.

33 D'altro lato, è vero che, a norma dell'articolo 11 della direttiva IVA, ogni Stato membro può, previa consultazione del comitato consultivo dell'IVA di cui all'articolo 398 della direttiva in parola, considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate tra loro sul piano finanziario, economico e organizzativo. Tuttavia, nel caso di specie, non occorre esaminare tale articolo 11, atteso che dal fascicolo sottoposto alla Corte non risulta che l'amministrazione tributaria tedesca abbia invocato, nel procedimento principale, l'unità fiscale ai sensi della disposizione in parola.

34 La nozione di «attività economica» è definita all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA come comprendente ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Dalla giurisprudenza della Corte emerge che tale definizione mette in evidenza l'ampiezza dell'ambito d'applicazione della nozione di «attività economiche» nonché il carattere obiettivo di tale nozione, nel senso che l'attività viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati. Un'attività, in via generale, viene quindi qualificata come economica quando presenta un carattere stabile ed è svolta a fronte di un corrispettivo percepito dall'autore dell'operazione (v., in tal senso, sentenza del 12 novembre 2009, Commissione/Spagna, C-154/08, non pubblicata, EU:C:2009:695, punto 89 e giurisprudenza ivi citata).

35 Supponendo che le attività svolte da un'associazione di proprietari di alloggi come la WEG Tevesstraße consistano nell'esercizio di funzioni conferitegli dalla normativa nazionale, tale circostanza è di per sé irrilevante ai fini della qualificazione di siffatte prestazioni come attività economiche (v., in tal senso, sentenza del 29 ottobre 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punti 39 e 40).

36 Nel caso di specie, la fornitura di calore è il risultato dello sfruttamento di un impianto di cogenerazione da parte della WEG Tevesstraße. Come emerge dal punto 28 della presente sentenza, salvo verifica da parte del giudice del rinvio, risulta pacifico che la fornitura di calore sia avvenuta a fronte di un corrispettivo versato dai proprietari facenti parte di tale associazione. È altresì pacifico che gli introiti in tal modo percepiti dalla suddetta associazione avevano carattere di stabilità. Inoltre, dalla decisione di rinvio si evince che l'energia elettrica prodotta da detto impianto è fornita ad un'impresa di distribuzione di energia e che tale fornitura è parimenti avvenuta dietro versamento di un corrispettivo.

37 Tanto dalla formulazione dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA quanto dalla giurisprudenza della Corte risulta che, per considerare che lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale sia effettuato al fine di ricavarne introiti, è irrilevante che tale sfruttamento miri o meno a generare profitti (sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

38 Ne consegue, come confermato peraltro dall'assunto sul quale si fonda la questione pregiudiziale, che la direttiva IVA trova applicazione nel caso di specie e che la fornitura di calore di cui trattasi nel procedimento principale costituisce una cessione di beni, in linea di principio soggetta ad IVA, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della predetta direttiva.

39 Ciò chiarito, occorre anzitutto esaminare la questione, sollevata dal giudice del rinvio e dal governo tedesco, se un'esenzione come quella prevista dall'articolo 4, punto 13, dell'UStG possa rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA, a tenore del quale gli Stati membri esentano «l'affitto e la locazione di beni immobili». A tal riguardo, va ricordato che, per giurisprudenza costante, i termini utilizzati per designare le esenzioni di cui all'articolo 135, paragrafo 1, della direttiva IVA, comprese le nozioni di «affitto» e di «locazione di beni immobili», devono essere interpretati in senso stretto, poiché tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa su ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in particolare, sentenza del 19 dicembre 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

40 Inoltre, in mancanza di una definizione di tali nozioni nella direttiva IVA, la Corte ha definito la «locazione di beni immobili», ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), di tale direttiva, come il diritto conferito dal proprietario di un bene immobile al locatario, dietro corrispettivo e per una durata convenuta, di occupare tale immobile e di escludere qualsiasi altra persona dal godimento di un tale diritto (v., in particolare, sentenza del 19 dicembre 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

41 La Corte ha inoltre precisato che l'esenzione prevista dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della sesta direttiva IVA trova spiegazione nel fatto che la locazione di beni immobili, pur essendo un'attività economica, costituisce di norma un'attività relativamente passiva, che non produce un valore aggiunto significativo. Una siffatta attività dev'essere, pertanto, distinta da altre attività le quali o hanno un carattere industriale e commerciale o hanno un oggetto che è caratterizzato dall'esecuzione di una prestazione più che dalla semplice messa a disposizione di un bene, come il diritto di utilizzare un campo da golf, quello di utilizzare un ponte contro versamento di un diritto di pedaggio o ancora il diritto di installare distributori di sigarette in uno stabilimento commerciale [sentenza del 2 luglio 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Servizio di alloggiamento in un data center), C-215/19, EU:C:2020:518, punto 41 e giurisprudenza ivi citata].

42 Nel procedimento principale, come risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, l'attività di cui trattasi consiste nella fornitura di calore generato dallo sfruttamento, da parte della WEG Tevesstraße, di un impianto di cogenerazione. Orbene, procedendo a una siffatta fornitura di calore, tale associazione effettua una semplice vendita di un bene materiale che è il risultato dello sfruttamento di un altro bene materiale, certamente immobile, senza per questo attribuire agli acquirenti del calore, vale a dire ai proprietari facenti parte di tale associazione, il diritto di occupare un bene immobile, nella fattispecie l'impianto di cogenerazione, e di escludere qualsiasi altro soggetto dal godimento di un siffatto diritto, ai sensi della giurisprudenza menzionata al punto 40 della presente sentenza.

43 Per quanto riguarda, in secondo luogo, la questione parimenti sollevata dal giudice del rinvio e dal governo tedesco, vale a dire se un'esenzione come quella prevista dall'articolo 4, punto 13, dell'UStG trovi il proprio fondamento nel verbale n. 7 della sessione del Consiglio dell'Unione europea del 17 maggio 1977 riguardante l'articolo 13 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 (GU 1977, L 145, pag. 1, in prosieguo: la «sesta direttiva») occorre ricordare che, ai sensi di tale verbale, «[i]l Consiglio e la Commissione [europea] dichiarano che gli Stati membri possono esentare la messa a disposizione della proprietà collettiva per uso, manutenzione, riparazione e altre operazioni di gestione di tale proprietà collettiva, nonché la fornitura di riscaldamento e di beni analoghi, quando tali operazioni sono fatte da associazioni di proprietari di alloggi ai proprietari».

44 A tal riguardo, emerge da una giurisprudenza consolidata che dichiarazioni formulate in sede di lavori preparatori sfociati nell'adozione di una direttiva non possono essere prese in considerazione ai fini della sua interpretazione, allorché il loro contenuto non trova alcun riscontro nel testo della disposizione di cui trattasi, e quindi non hanno portata giuridica (v., in particolare, sentenza del 22 ottobre 2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, EU:C:2009:647, punto 62 e giurisprudenza ivi citata).

45 Orbene, è giocoforza constatare che ciò si verifica nel caso di specie, dal momento che né l'articolo 13, parte B, lettera b), della sesta direttiva, che prevede l'esenzione dell'affitto e della locazione di beni immobili, né l'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA, che ha sostituito tale disposizione, contengono il minimo indizio che consenta di concludere che la dichiarazione del Consiglio e della Commissione inserita nel suddetto verbale abbia trovato riscontro in tali disposizioni.

46 Pertanto, si deve concludere che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che un'esenzione come quella prevista dall'articolo 4, punto 13, dell'UStG non rientra nell'ambito di applicazione della suddetta disposizione.

47 Tale conclusione non è rimessa in discussione dall'argomento, addotto dal governo tedesco e implicitamente desunto dal principio di neutralità fiscale, secondo il quale la fornitura di calore da parte di un'associazione di proprietari di alloggi ai proprietari facenti parte di detta associazione dovrebbe essere esentata dall'IVA al fine di garantire la parità di trattamento in termini di IVA tra, da un lato, i proprietari e gli inquilini di case unifamiliari, rispettivamente non soggetti ad IVA o esentati dall'IVA, quando forniscono calore ad essi stessi quali proprietari o quando prendono contemporaneamente in locazione la casa e l'impianto di produzione di calore e, dall'altro, i condomini soggetti ad IVA quando l'associazione di cui fanno parte fornisce loro calore.

48 È infatti vero che, secondo una giurisprudenza consolidata, il principio di neutralità fiscale, che è la traduzione da parte del legislatore dell'Unione, in materia di IVA, del principio generale di parità di trattamento (sentenza del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punto 41, e giurisprudenza ivi citata), osta in particolare a che beni o prestazioni di servizi simili, che sono quindi in concorrenza tra loro, siano trattati diversamente dal punto di vista dell'IVA (sentenza del 14 dicembre 2017, Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, punto 52 e la giurisprudenza citata). Inoltre, dalla giurisprudenza della Corte emerge che tale principio deve essere interpretato nel senso che una differenza di trattamento ai fini dell'IVA di due cessioni di beni o di due prestazioni di servizi identiche o simili dal punto di vista del

consumatore e che soddisfano le medesime esigenze di quest'ultimo è sufficiente a dimostrare una violazione di tale principio (v., in tal senso, sentenza del 10 novembre 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, punto 36). Tuttavia, è giocoforza constatare che l'argomento addotto dal governo tedesco si basa sul raffronto tra le cessioni di beni a due gruppi di consumatori chiaramente distinti e che la circostanza che tali gruppi siano potenzialmente trattati diversamente è solo la conseguenza della scelta operata dalle persone appartenenti a tali gruppi di essere o di non essere proprietari di un alloggio in un condominio.

49 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che esenta dall'IVA la fornitura di calore da parte di un'associazione di proprietari di alloggi ai proprietari facenti parte di tale associazione.

Sulle spese

50 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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 (Terza Sezione) dichiara:

L'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, quale modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che esenta dall'imposta sul valore aggiunto la fornitura di calore da parte di un'associazione di proprietari di alloggi ai proprietari facenti parte di tale associazione.

Firme