

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JAN MAZÁK

presentate il 10 luglio 2007 1(1)

Causa C-442/05

Finanzamt Oschatz

contro

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien

[domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Bundesfinanzhof (Germania)]

«Tassazione – Sesta direttiva IVA – Art. 4, n. 5 – Allegato D, n. 2 – “Erogazione di acqua” (“supply of water”) – Art. 12, punto 3, lett. a) – Aliquota ridotta – Allegato H, categoria 2 – “Erogazione di acqua” (“water supplies”)»

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta ai sensi dell'art. 234 CE, verte sull'interpretazione dei termini «erogazione di acqua» di cui all'allegato D, n. 2), e all'allegato 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 (2) (in prosieguo: la «sesta direttiva»). Il giudice del rinvio, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) (Germania), chiede in particolare se l'allacciamento di un'abitazione alla rete di distribuzione idrica a fronte di un corrispettivo fatturato separatamente rientri nella suddetta nozione.

I – Disposizioni comunitarie pertinenti

2. L'art. 2 della sesta direttiva recita:

«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;

(...)».

3. L'art. 4 della sesta direttiva definisce come segue il «soggetto passivo»:

«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 (...)

(...).

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, 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. L'«erogazione di acqua» è elencata nell'allegato D tra le attività menzionate all'art. 4, n. 5, terzo comma, della sesta direttiva.

5. L'art. 12, n. 3, lett. a), della sesta direttiva dispone:

«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. Nell'allegato H, l'«erogazione di acqua» è elencata tra i prodotti e servizi cui si possono applicare aliquote ridotte di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

II – Disposizioni nazionali pertinenti

7. Conformemente all'art. 1, n. 1, punto 1, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz; in prosieguo: l'«UStG»), nella versione in vigore all'epoca dei fatti della causa principale, sono soggette all'imposta sulla cifra d'affari le forniture di prodotti e servizi effettuate a titolo oneroso all'interno della Germania da un operatore nell'ambito della sua attività.

8. L'art. 2, n. 3, prima frase, dell'UStG dispone che 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, quali definite all'art. 1, n. 1, punto 6, e all'art. 4 della legge relativa all'imposta sulle persone giuridiche (Körperschaftsteuergesetz; in prosieguo: il «KStG»). L'erogazione di acqua al pubblico è una delle attività di natura commerciale elencate all'art. 4, n. 3, del KStG.

9. All'epoca dei fatti, l'aliquota d'imposta normale in Germania era pari al 16%, ai sensi dell'art. 12, n. 1, dell'UStG.

10. Conformemente all'art. 12, n. 2, punto 1, dell'UStG, in combinato disposto con il punto 34

dell'allegato della medesima legge, l'«erogazione di acqua» è soggetta all'aliquota ridotta del 7%.

III – Procedimento principale e ordinanza di rinvio

11. La Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (in prosieguo: la «ricorrente»), è un'associazione di diritto pubblico per la fornitura di acqua potabile e il trattamento delle acque reflue. Membri di tale associazione sono vari comuni di un distretto della Sassonia.

12. Oltre ad erogare acqua ai suoi clienti, la ricorrente provvede, su richiesta dei singoli proprietari di immobili privati, all'allacciamento alla rete idrica, a fronte di un corrispettivo. Attraverso l'allacciamento, la ricorrente collega l'impianto idrico dell'immobile privato con la propria rete di distribuzione dell'acqua. Le condutture con cui viene effettuato l'allacciamento rimangono di proprietà della ricorrente.

13. La ricorrente ritiene che l'aliquota ridotta del 7%, che si applica alla fornitura di acqua in Germania, debba essere applicabile anche alla prestazione del servizio di allacciamento idrico dell'abitazione, dato che il collegamento sarebbe unicamente diretto allo scopo di consentire l'erogazione di acqua all'immobile.

14. Il Finanzamt (Ufficio delle imposte) di Oschatz (in prosieguo: il «convenuto») ritiene invece che l'esecuzione del detto allacciamento debba essere considerata una prestazione autonoma, vale a dire come «realizzazione dell'allacciamento alla rete di distribuzione dell'acqua», cui sarebbe applicabile l'aliquota di imposta ordinaria. Questa tesi è sostenuta in una circolare del Bundesministerium der Finanzen (Ministero federale delle Finanze) del 4 luglio 2000.

15. Il Finanzgericht (commissione tributaria di primo grado) accoglieva il ricorso proposto dalla ricorrente a seguito di un'opposizione rimasta infruttuosa contro un accertamento fiscale effettuato nei suoi confronti dal convenuto. Il Finanzgericht dichiarava che le prestazioni effettuate dalla ricorrente a favore degli utenti finali, vale a dire l'erogazione di acqua e la realizzazione dell'allacciamento idrico dell'abitazione, costituivano una prestazione unitaria qualificabile come «erogazione di acqua», cui, ai sensi del diritto tedesco, era applicabile l'aliquota ridotta del 7%.

16. Il Bundesfinanzhof non è sicuro se l'allacciamento idrico di un'abitazione a fronte di un corrispettivo fatturato separatamente rientri nella nozione di «erogazione di acqua» di cui all'allegato D, n. 2, della sesta direttiva. Qualora l'art. 4, n. 5, terzo comma, in combinato disposto con l'allegato D, n. 2, della sesta direttiva non fosse applicabile all'allacciamento idrico di un'abitazione a fronte di un corrispettivo fatturato separatamente, sorgerebbe, secondo il Bundesfinanzhof, la questione se, nell'effettuare tale allacciamento, la ricorrente abbia agito come soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 5, primo e secondo comma, della sesta direttiva.

17. Inoltre, per quanto riguarda la questione dell'aliquota applicabile, il Bundesfinanzhof è propenso a ritenere che l'allacciamento idrico di un'abitazione rientri nella nozione di «erogazione di acqua» e vada quindi tassato all'aliquota ridotta. Esso ritiene tuttavia che la soluzione dipenda da un'interpretazione del diritto comunitario.

18. In tali circostanze, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e sottoporre alla Corte la seguente questione:

«Se la connessione di un impianto idrico 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, ricada nella nozione di «erogazione di acqua» (3) ai sensi 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 d'affari – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (allegato D, n. 2, e allegato H, categoria 2)».

19. Hanno presentato osservazioni la ricorrente, il convenuto, i governi tedesco e italiano e la Commissione. La ricorrente e la Commissione hanno presentato osservazioni orali all'udienza del 10 maggio 2007.

IV – Sulla ricevibilità

20. Il governo tedesco esprime dubbi in ordine alla ricevibilità della parte della questione concernente l'interpretazione dei termini «erogazione di acqua» di cui all'allegato D, n. 2, della sesta direttiva. Esso ritiene che l'esito del procedimento principale non dipenda da un'interpretazione dell'allegato D, n. 2, della sesta direttiva, in quanto sarebbe pacifico che la ricorrente, allorché effettua gli allacciamenti idrici delle abitazioni, svolge un'attività commerciale ai sensi dell'art. 2, n. 3, prima frase, dell'UStG. Pertanto, la questione relativa all'allegato D, n. 2, della sesta direttiva sarebbe irrilevante e avrebbe natura ipotetica. Il convenuto ritiene che una pronuncia della Corte concernente l'allegato D, n. 2, della sesta direttiva sarebbe stata pertinente ai fini della controversia principale solo qualora fosse stato chiesto alla Corte di stabilire se, nel caso in cui l'allacciamento idrico di un'abitazione non rientrasse nell'ambito di applicazione dell'allegato D, n. 2, la ricorrente, nell'effettuare detta operazione, avesse agito come soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 5, della citata direttiva. Tale questione non è stata sottoposta alla Corte.

21. Se le questioni sollevate dal giudice nazionale vertono sull'interpretazione del diritto comunitario, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire (4). Tuttavia, spetta comunque alla Corte, in caso di necessità, esaminare le condizioni in cui è adita dal giudice nazionale al fine di verificare la propria competenza e, in particolare, stabilire se la richiesta interpretazione del diritto comunitario presenti una relazione con la realtà e l'oggetto della controversia nella causa principale, di modo che la Corte non debba esprimere pareri consultivi su questioni generali o teoriche. Quando risulti che la questione posta non è manifestamente pertinente per la soluzione di tale controversia, la Corte deve dichiarare il non luogo a provvedere (5).

22. Nel caso di specie, a mio parere, non risulta manifestamente che l'interpretazione del diritto comunitario richiesta dal giudice del rinvio in relazione all'allegato D, n. 2, della sesta direttiva non presenti alcun nesso con l'oggetto del procedimento principale né che tale questione abbia natura ipotetica, come sostengono il convenuto e il governo tedesco.

23. Dall'ordinanza di rinvio e dalle osservazioni del governo tedesco emerge che la ricorrente, quando effettua l'allacciamento idrico di un'abitazione, è tenuta a versare l'IVA conformemente al diritto tedesco. Tuttavia, il giudice del rinvio ha spiegato nell'ordinanza di rinvio che la ricorrente non sembrerebbe essere, quanto meno in linea di principio, un soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva. Il giudice del rinvio non è quindi sicuro se l'attività consistente nell'effettuare l'allacciamento idrico a fronte di un corrispettivo fatturato separatamente rientri nella nozione di «erogazione di acqua» di cui all'allegato D, n. 2, e se la ricorrente possa quindi essere considerata un soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva.

24. Dall'ordinanza di rinvio sembrerebbe emergere che la questione fondamentale sollevata dalla controversia pendente dinanzi al giudice nazionale riguarda l'applicabilità o meno di un'aliquota d'imposta ridotta all'attività consistente nell'effettuare l'allacciamento idrico di un'abitazione ai sensi dell'art. 12, n. 3, lett. a), terzo comma, in combinato disposto con l'allegato H, categoria 2, della sesta direttiva. Tuttavia, a mio parere, tale questione sorge solo nel caso in cui l'ente che effettua l'allacciamento agisca come soggetto passivo quando svolge la detta attività e quest'ultima sia soggetta all'IVA ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva.

25. Dato che il giudice nazionale ha spiegato che, nel contesto del procedimento dinanzi ad esso pendente, la ricorrente non può essere un soggetto passivo ai sensi dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva, salvo che l'allacciamento idrico a fronte di un corrispettivo fatturato separatamente rientri nella nozione dell'allegato D, n. 2, ritengo che la questione se l'allacciamento idrico di un'abitazione a fronte di un corrispettivo fatturato separatamente rientri nell'espressione «erogazione di acqua» sia pertinente ai fini del procedimento pendente dinanzi al giudice a quo.

26. Pertanto, ritengo che occorra risolvere la parte della questione relativa all'allegato D, n. 2, della sesta direttiva onde fornire al giudice nazionale tutti gli elementi di interpretazione del diritto comunitario che possano essere utili per la soluzione della controversia pendente dinanzi ad esso. L'argomento vertente sull'irricevibilità va quindi respinto e la domanda di pronuncia pregiudiziale relativa all'allegato D, n. 2, della sesta direttiva dev'essere dichiarata ricevibile.

V – Nel merito

A – *Principali argomenti delle parti*

27. La ricorrente e il governo italiano ritengono che l'allacciamento idrico di un'abitazione rientri nella nozione di «erogazione di acqua» di cui all'allegato D, n. 2 e all'allegato H, categoria 2, della sesta direttiva. Essi ritengono che l'allacciamento idrico di un'abitazione sia indispensabile ai fini dell'erogazione di acqua. Il governo italiano afferma che l'allacciamento è accessorio alla prestazione principale, ossia l'erogazione di acqua.

28. La ricorrente ritiene che l'allacciamento domestico non costituisca una prestazione separata rispetto all'erogazione di acqua. Dal punto di vista del cliente, l'allacciamento idrico domestico servirebbe solo a rendere possibile l'erogazione di acqua e non perseguirebbe scopi diversi. La controprova sarebbe data dal fatto che, per motivi giuridici e pratici, il cliente non può ottenere l'acqua da un'altra impresa. Secondo la ricorrente, il fatto che l'allacciamento idrico domestico sia fatturato in maniera particolare, o una tantum, non è pertinente ai fini dell'IVA. Il fatto che i costi connessi all'allacciamento dell'abitazione vengano dedotti dal canone mensile relativo ai costi fissi e dal canone basato sul consumo effettivo di acqua indicherebbe che esiste un unico prezzo per l'erogazione dell'acqua, parte del quale viene calcolato in maniera specifica. Inoltre, se pure l'allacciamento viene effettuato una sola volta, esso è indispensabile per l'erogazione continua di acqua e quindi non può essere considerato una prestazione autonoma. Non solo l'allacciamento, ma anche l'esistenza di un'erogazione di acqua concorrono alla costante valorizzazione dell'immobile considerato. Contrariamente a quanto ha affermato il convenuto, la tesi secondo cui è possibile che non vi sia consumo di acqua in immobili dotati di allacciamento non rispecchia la realtà. Inoltre, il prezzo (elevato) fatturato per l'allacciamento domestico non costituisce un valido motivo per concludere che quest'ultimo rappresenta una prestazione autonoma. L'allacciamento potrebbe costare un migliaio di euro, ma il consumo domestico d'acqua potrebbe ammontare a EUR 8-12 mila nell'arco di quaranta-cinquant'anni.

29. Il convenuto e il governo tedesco hanno limitato i loro argomenti all'interpretazione dell'allegato H, categoria 2, della sesta direttiva. Il convenuto, il governo tedesco e la

Commissione fanno valere che l'allacciamento idrico di un'abitazione non rientra nella nozione di «erogazione di acqua» di cui all'allegato H, categoria 2, della sesta direttiva. Essi ritengono che, siccome le norme relative all'applicazione di un'aliquota ridotta derogano alle regole generali della sesta direttiva, tali norme, conformemente alla giurisprudenza della Corte, devono essere interpretate restrittivamente. L'espressione «erogazione di acqua» andrebbe quindi limitata all'erogazione di acqua in senso stretto e non dovrebbe includere prestazioni supplementari quali i lavori di costruzione necessari a garantire la fornitura di acqua. Il convenuto e il governo tedesco ritengono quindi che l'allacciamento domestico vada tassato all'aliquota normale.

30. Il governo tedesco ha inoltre osservato che il principio di neutralità dell'IVA verrebbe compromesso qualora l'espressione «erogazione di acqua» dovesse essere interpretata in maniera troppo ampia nel senso che prestazioni analoghe, quali ad esempio l'allacciamento del gas o dell'elettricità, non sono soggette a un'aliquota ridotta. Il convenuto afferma altresì che, se si accogliessero gli argomenti della ricorrente, l'allacciamento idrico domestico da parte del fornitore dell'acqua verrebbe tassato all'aliquota ridotta, mentre l'allacciamento effettuato da un'impresa indipendente verrebbe tassato all'aliquota normale.

31. Inoltre, il governo tedesco osserva che, conformemente all'art. 12, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, gli Stati membri sono liberi di stabilire se applicare un'aliquota ridotta.

32. Il governo tedesco e la Commissione ritengono quindi che l'allacciamento idrico dell'abitazione e l'erogazione di acqua debbano essere considerati due prestazioni principali, soggette, secondo il governo tedesco, ad aliquote differenziate. L'allacciamento idrico dell'abitazione, pertanto, non potrebbe essere considerato una prestazione accessoria.

33. La Commissione ammette che l'esecuzione di un allacciamento domestico è una condizione preliminare e necessaria per la fornitura di acqua. Tuttavia, dal punto di vista tecnico, i lavori di costruzione dell'allacciamento non presenterebbero alcun nesso con l'erogazione di acqua in senso stretto. Il convenuto, il governo tedesco e la Commissione ritengono, in particolare, che il fatto che la persona responsabile del pagamento della connessione della rete idrica domestica sia il proprietario dell'immobile, mentre l'effettivo consumo d'acqua può essere fatturato, ad esempio, agli inquilini dell'immobile, dimostri che l'allacciamento e l'erogazione di acqua in sé non costituiscono un'unica prestazione. Il convenuto osserva altresì che l'allacciamento valorizza costantemente l'immobile. Inoltre, secondo il convenuto e la Commissione, l'allacciamento viene effettuato una sola volta e non presenta alcun nesso temporale con l'erogazione di acqua. Anche il fatto che l'allacciamento domestico costi mediamente alcune migliaia di euro, mentre l'erogazione di acqua costa generalmente soltanto qualche centinaio di euro all'anno, sembrerebbe indicare che l'allacciamento non è un'attività accessoria. Pertanto, secondo la Commissione, dal punto di vista economico esistono due prestazioni distinte, che vengono percepite come tali dai consumatori. Siffatta conclusione sarebbe conforme alla distinzione tra i lavori di costruzione e fornitura di una rete e l'erogazione di acqua attraverso la rete (6).

34. Il governo tedesco afferma che se pure, dal punto di vista del consumatore medio, l'allacciamento e l'erogazione di acqua perseguono lo stesso obiettivo economico, quest'unica circostanza non è sufficiente per considerarli un'unica prestazione. Perché esista una prestazione unica occorre che i vari elementi siano collegati tanto strettamente da risultare indistinguibili. Ciò non si verificherebbe nel caso di specie. Il governo tedesco osserva inoltre che l'allacciamento domestico può essere effettuato senza alcun obbligo d'uso e quindi di acquisto d'acqua.

35. Per quanto riguarda l'interpretazione dei termini «erogazione di acqua» di cui all'allegato D, la Commissione ritiene che la Corte non disponga di prove sufficienti per stabilire se la ricorrente nel procedimento dinanzi al giudice del rinvio sia un organismo rispondente ai criteri stabiliti

dall'art. 4, n. 5, della sesta direttiva. La Commissione ritiene quindi che la Corte debba risolvere la parte della questione relativa all'allegato D dichiarando che spetta al giudice nazionale stabilire se le attività della ricorrente siano imponibili.

B – *Analisi*

36. Le parti del presente procedimento sono sostanzialmente in disaccordo sulla questione se l'espressione «erogazione di acqua» di cui all'allegato D, n. 2, e all'allegato H, categoria 2, della sesta direttiva includa l'allacciamento idrico di un'abitazione.

37. Va rilevato che la sesta direttiva non definisce l'espressione «erogazione di acqua» né in relazione all'allegato D, n. 2, né in relazione all'allegato H, categoria 2. Il preambolo dell'allegato H della sesta direttiva enuncia che, quando recepiscono nella propria legislazione nazionale le categorie di prodotti elencate nell'allegato H, gli Stati membri possono far ricorso alla nomenclatura combinata per delimitare con precisione la categoria in questione. La nomenclatura combinata di cui al regolamento (CEE) del Consiglio 23 luglio 1987, n. 2658, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (7), come modificata, è costituita, inter alia, dalla nomenclatura di un sistema armonizzato per i soli prodotti. Essa tuttavia non fornisce alcun indizio ai fini della definizione dei termini «erogazione di acqua».

38. Inoltre, a mio parere, le questioni sottoposte alla Corte non possono essere risolte unicamente in base al testo dell'allegato D, n. 2, e dell'allegato H, categoria 2, della sesta direttiva. Da qualunque punto di vista, i termini di tali disposizioni sono ambigui, soprattutto se si esaminano e si confrontano le diverse versioni linguistiche della sesta direttiva. Mentre il testo di alcune versioni linguistiche potrebbe militare a favore di un'interpretazione restrittiva dei termini di cui all'allegato D, n. 2, e all'allegato H, categoria 2, della sesta direttiva, che ne limiterebbe la portata alla sola erogazione di acqua, altre versioni linguistiche militano a favore di un'interpretazione più estensiva (8). Date le differenze linguistiche, la portata dei termini in questione non può essere stabilita in base a un'interpretazione esclusivamente testuale. È quindi opportuno tenere conto di altri criteri di interpretazione, e in particolare dell'economia e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui le disposizioni in questione fanno parte (9).

39. Ritengo quindi che occorra esaminare separatamente gli allegati D e H alla luce del sistema della sesta direttiva e tenere conto della loro specifica finalità.

1. Allegato D

40. L'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva dispone che gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi, secondo la definizione dell'art. 4, n. 1, per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità (10). Ai sensi dell'art. 4, n. 5, secondo comma, gli Stati membri devono fare in modo che gli enti e gli organismi di diritto pubblico siano considerati soggetti passivi laddove, in caso contrario, si verificherebbero distorsioni di concorrenza di una certa importanza. Inoltre, conformemente all'art. 4, n. 5, terzo comma, della sesta direttiva, gli Stati membri devono «[i]n ogni caso» considerare gli enti di diritto pubblico come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato D di tale direttiva, quando esse non sono trascurabili.

41. Ritengo pertanto che l'art. 4, n. 5, secondo e terzo comma, in combinato disposto con l'allegato D della sesta direttiva, siano eccezioni o deroghe alla «regola generale» di cui all'art. 4, n. 5, primo comma. Lo scopo del secondo e del terzo comma dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva consiste nel fare in modo che la neutralità dell'imposta venga garantita in situazioni nelle quali enti di diritto pubblico compiono, nell'ambito dello speciale regime giuridico che è loro proprio, attività che potrebbero essere del pari svolte, in concorrenza con essi, da singoli in regime di diritto

privato, oppure in forza di concessioni amministrative (11).

42. Tuttavia, se un'attività è elencata nell'allegato D, non occorre esaminare lo status giuridico dell'ente che la esercita, né la veste in cui viene esercitata. Tale esame è superfluo in quanto, laddove l'attività rientri nelle definizioni di cui all'allegato D della sesta direttiva, l'ente che la svolge, in linea di principio, è soggetto ad imposta per tale attività. Ritengo che ciò emerga dall'espressione «[i]n ogni caso» utilizzata nella detta disposizione. Inoltre, non occorre stabilire, come nel caso dell'art. 4, n. 5, secondo comma, se il fatto di non considerare un ente pubblico come un soggetto passivo condurrebbe a distorsioni della concorrenza di una certa importanza. Qualora l'attività rientri nell'ambito di applicazione dell'allegato D, la distorsione significativa della concorrenza è presunta. Come ha osservato l'avvocato generale Kokott nelle conclusioni relative alla causa C-369/04 (12), l'allegato D elenca le attività che possono essere svolte sia dagli enti pubblici che dalle imprese del settore privato, attività nelle quali «il carattere economico è primario e palese» (13). L'art. 4, n. 5, terzo comma, in combinato disposto con l'allegato D della sesta direttiva, è inteso a garantire che gli enti pubblici e le imprese del settore privato siano posti su un piano di parità ai fini fiscali in relazione alle attività elencate nell'allegato D.

43. Per quanto riguarda l'attività di erogazione di acqua elencata nell'allegato D, n. 2, della sesta direttiva, dalla direttiva 2004/17 (14) emerge che in alcuni Stati membri sono attive nel settore dell'acqua imprese pubbliche e private, che sono in concorrenza per quanto riguarda «la messa a disposizione o la gestione di reti fisse destinate alla fornitura di un servizio al pubblico in connessione con la produzione, il trasporto o la distribuzione di acqua potabile» e l'«alimentazione di tali reti con acqua potabile» (15). Inoltre, all'udienza nel presente procedimento, la ricorrente ha confermato che, in Germania, vi sono diversi tipi di enti sia pubblici che privati che provvedono all'allacciamento idrico delle abitazioni. Inoltre, dagli argomenti dedotti sembra emergere che l'attività consistente nell'effettuare l'allacciamento idrico domestico ha una notevole rilevanza economica, date le spese implicate.

44. Ritengo quindi che sia conforme allo spirito e allo scopo dell'art. 4, n. 5, terzo comma e dell'allegato D della sesta direttiva far rientrare un allacciamento domestico nella nozione di «erogazione di acqua» di cui all'allegato D, n. 2, di tale direttiva.

2. Allegato H

45. L'art. 12, n. 3, lett. a), terzo comma, della sesta direttiva dispone che gli Stati membri possono applicare un'aliquota IVA ridotta alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie (16) di cui all'allegato H della medesima direttiva. Tali disposizioni hanno carattere di deroga al principio secondo cui è da applicare l'aliquota normale e quindi devono essere interpretate restrittivamente (17).

46. L'allegato H è stato introdotto nella sesta direttiva dalla direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, 92/77/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE (ravvicinamento delle aliquote dell'IVA) (18). Oltre all'«erogazione di acqua», l'allegato H menziona altre sedici categorie di prodotti e servizi suscettibili di essere soggetti a un'aliquota ridotta dell'IVA.

47. Né i 'considerando' della direttiva 92/77, né la stessa sesta direttiva forniscono alcun chiarimento sullo scopo e sulla portata dell'allegato H. A mio parere, tuttavia, emerge anzitutto dalle categorie stesse di prodotti e servizi elencate nell'allegato H, nonché, in secondo luogo, dal parere del Comitato economico e sociale in merito alla proposta di direttiva del Consiglio che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE (ravvicinamento delle aliquote dell'IVA (19)), che lo scopo dell'allegato H, in combinato disposto con l'art. 12, n. 3, lett. a), terzo comma, della sesta direttiva consiste nel consentire agli Stati

membri di applicare un'aliquota ridotta ai principali beni e servizi della vita quotidiana e alle attività che perseguono scopi sociali o di pubblico interesse.

48. A mio parere, l'acqua potabile è un bene essenziale della vita quotidiana e l'accesso alla stessa promuove indubbiamente l'interesse alla salute dell'uomo (20). Poiché l'allacciamento idrico di un'abitazione non persegue altro scopo che quello di collegare l'abitazione a una rete di distribuzione dell'acqua e costituisce una condizione preliminare e imprescindibile per l'erogazione di acqua attraverso tale rete, sono del parere che la possibilità per gli Stati membri di applicare un'aliquota ridotta alla fornitura di tali allacciamenti sarebbe conforme allo scopo perseguito dall'art. 12, n. 3, lett. a), terzo comma, e dall'allegato H della sesta direttiva.

49. Ritengo pertanto che l'espressione «erogazione di acqua» di cui all'allegato H, categoria 2, della sesta direttiva includa l'attività consistente nell'effettuare l'allacciamento idrico di un'abitazione.

50. Nella fattispecie, a mio avviso, rimane da stabilire se sia consentita l'applicazione selettiva di un'aliquota ridotta dell'IVA ad alcuni aspetti soltanto della categoria «erogazione di acqua», e, in caso affermativo, se, nel contesto del caso in esame, si possa escludere da tale applicazione l'allacciamento idrico domestico (21). Dalla formulazione dell'art. 12, n. 3, lett. a), terzo comma, della sesta direttiva e dall'uso del termine «possono» nella stessa disposizione emerge con chiarezza che l'applicazione di un'aliquota ridotta da parte degli Stati membri ha carattere facoltativo. La decisione se applicare un'aliquota ridotta spetta quindi agli Stati membri.

51. Nella causa C-384/01 (22), la Corte ha confermato che il testo dell'art. 12, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, che autorizza l'applicazione di un'aliquota ridotta dell'IVA alle forniture di gas naturale e di elettricità, non vieta l'applicazione selettiva dell'aliquota ridotta ad aspetti concreti e specifici, come l'abbonamento che dà diritto ad un quantitativo minimo di elettricità per gli abbonati, a condizione che non vi sia alcun rischio di distorsione della concorrenza (23).

52. A mio parere, l'art. 12, n. 3, lett. a), terzo comma, della sesta direttiva può anche essere interpretato così, consentendo in tal modo agli Stati membri di applicare un'aliquota ridotta dell'IVA ad aspetti distinti e autonomi dell'erogazione di acqua, fatta salva tuttavia l'importante precisazione che il principio di neutralità fiscale, inerente al sistema comune dell'IVA, non dev'essere compromesso. Per stabilire se l'allacciamento idrico di un'abitazione possa essere mantenuto distinto o isolato rispetto ad altri aspetti della categoria «erogazione di acqua», ritengo che si possa applicare utilmente la giurisprudenza della Corte sulle prestazioni composte.

53. Secondo tale giurisprudenza, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare se ci si trova di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione. Tenuto conto della duplice circostanza che, in primo luogo, dall'art. 2, n. 1, della sesta direttiva discende che ciascuna operazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, in secondo luogo, l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, occorre innanzitutto individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione. In proposito, la Corte ha statuito che si tratta di una prestazione unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al consumatore, considerato come consumatore medio, sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (24).

54. Inoltre, dalla giurisprudenza della Corte emerge che una prestazione dev'essere

considerata accessoria ad una prestazione principale, ed essere pertanto soggetta alla stessa disciplina tributaria della prestazione principale, quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (25).

55. Ritengo che l'allacciamento idrico di un'abitazione non costituisca un fine a sé stante per la persona che lo richiede. Come si è osservato al precedente paragrafo 48, l'unico scopo dell'allacciamento idrico di un immobile, dal punto di vista della persona che ne fa richiesta, e in realtà anche per l'impresa che effettua l'allacciamento, consiste nel consentire l'erogazione dell'acqua da una rete di distribuzione a un'abitazione. Infatti, lo stesso governo tedesco ammette nelle sue osservazioni che, dal punto di vista del consumatore medio, l'allacciamento domestico e l'erogazione di acqua perseguono lo stesso obiettivo economico (26). Mi sembrerebbe più che artificioso mantenere distinto o isolare l'allacciamento domestico dall'effettiva erogazione di acqua attraverso la rete all'immobile considerato.

56. L'esistenza di un allacciamento idrico domestico costituisce una condizione essenziale per ricevere acqua dalla rete di distribuzione idrica e pertanto, a mio parere, dovrebbe essere soggetta alla stessa disciplina tributaria dell'erogazione di acqua, che in Germania, secondo il giudice del rinvio, è soggetta a un'aliquota d'imposta ridotta.

57. In proposito, ritengo che il fatto che l'allacciamento venga effettuato una sola volta, mentre la fornitura di acqua a un'abitazione può durare nel tempo non infici la tesi su esposta, dato che occorre mantenere costantemente l'allacciamento per ricevere acqua dalla rete di distribuzione idrica. Inoltre, a mio parere, il fatto che nella fattispecie l'allacciamento possa comportare una spesa anticipata onerosa rispetto, ad esempio, al canone mensile per il consumo di acqua non è determinante e non basta per escludere il nesso intrinseco e funzionale tra l'allacciamento e l'erogazione di acqua a un immobile attraverso una rete di distribuzione.

58. Ritengo che gli argomenti del governo tedesco e del convenuto menzionati al precedente paragrafo 30 siano infondati e che non si corra alcun rischio di compromettere il principio di neutralità fiscale (27) del sistema dell'IVA nell'includere l'allacciamento idrico domestico nella nozione di «erogazione di acqua» di cui all'allegato H, categoria 2, della sesta direttiva.

59. Ritengo che, sotto il profilo dell'IVA, non sussista alcun nesso tra l'allacciamento idrico domestico e l'allacciamento, ad esempio, del gas o dell'elettricità. È vero che l'allacciamento idrico di un'abitazione e l'allacciamento per la fornitura di gas o di energia elettrica possono presentare alcune analogie tecniche. Tuttavia, la fornitura di gas e di elettricità, da un lato, e l'erogazione di acqua, dall'altro, hanno uno status giuridico diverso nell'ambito della sesta direttiva. Al riguardo, va rilevato solo che, mentre la fornitura di gas e di elettricità rientrano nell'allegato D, n. 2, della sesta direttiva insieme all'erogazione di acqua, solo l'«erogazione di acqua», e non anche la fornitura di gas e di elettricità, rientra nelle categorie di beni e servizi elencate nell'allegato H della sesta direttiva. Pertanto, a mio parere, l'erogazione di acqua, da un lato, e la fornitura di gas e di elettricità, dall'altra, non possono essere considerate «prestazioni equiparabili» sotto il profilo dell'IVA.

60. Di conseguenza, l'espressione «erogazione di acqua» di cui all'allegato H, categoria 2, della sesta direttiva include l'attività consistente nell'effettuare l'allacciamento idrico di un'abitazione. Inoltre, tale allacciamento e l'erogazione di acqua all'abitazione di cui trattasi devono essere considerati un'unica operazione ai fini dell'IVA.

VI – Conclusione

61. Alla luce delle considerazioni che precedono, ritengo che la Corte debba risolvere come

segue la questione pregiudiziale sottoposta dal Bundesfinanzhof:

«La connessione di un impianto idrico di un immobile privato alla rete di distribuzione dell'acqua, effettuata da parte di un'impresa di erogazione dell'acqua a fronte di un corrispettivo fatturato separatamente, rientra nella nozione di "erogazione di acqua" ai sensi 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 (allegato D, n. 2, e allegato H, categoria 2), e dev'essere considerata, insieme all'erogazione di acqua all'abitazione di cui trattasi, come un'unica operazione ai fini dell'IVA».

1 – Lingua originale: l'inglese.

2 – GU L 145, p. 1.

3 – Va rilevato che, nella versione originale in lingua tedesca della questione sottoposta alla Corte, il giudice nazionale usa i termini «Lieferungen von Wasser», in quanto nell'allegato D, n. 2, e nell'allegato H, categoria 2, della versione tedesca della sesta direttiva è impiegata una terminologia identica. Tuttavia, in alcune versioni linguistiche, nelle due disposizioni citate non vengono utilizzati gli stessi termini. Ad esempio, nella versione inglese della sesta direttiva, nell'allegato D, n. 2, si impiegano i termini «supply of water», mentre nell'allegato H, categoria 2, si usa l'espressione «Water supplies».

4 – V. sentenza 13 gennaio 2000, causa C?254/98, TK-Heimdienst Sass (Racc. pag. I?151, punto 13).

5 – V. sentenza 21 febbraio 2006, causa C?152/03, Ritter-Coulais (Racc. pag. I?1711, punto 15).

6 – V. art. 4 della direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 31 marzo 2004, 2004/17/CE, che coordina le procedure di appalto degli enti erogatori di acqua e di energia, degli enti che forniscono servizi di trasporto e servizi postali (GU L 134, pag. 1). V. anche art. 9, n. 2, lett. e), nono trattino, della sesta direttiva, relativo alla questione dell'accesso alla rete elettrica e del gas.

7 – GU L 256, pag. 1.

8 – Ad esempio, la versione in lingua tedesca dell'allegato D, n. 2, e dell'allegato H, categoria 2, della sesta direttiva potrebbe avere una portata minore, dato che le parole «Lieferungen von Wasser» potrebbero essere interpretate nel senso che si riferiscono alla sola erogazione di acqua. D'altro canto, i termini utilizzati nelle versioni inglese (the supply of water), francese (la distribution d'eau), italiana (erogazione di acqua), spagnola (Distribución de agua) e slovacca (Zásobovanie vodou) dell'allegato D, n. 2, della sesta direttiva autorizzerebbero un'interpretazione diversa, più ampia, e potrebbero essere intesi nel senso che includono la più complessa attività consistente nel garantire al pubblico l'accesso all'acqua.

9 – V., in particolare, 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).

10 – Anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

11 – Tale approccio all'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva è stato recentemente confermato dalla Corte nella sentenza 8 giugno 2006, causa C?430/04, Feuerbestattungsverein Halle (Racc. pag. I?4999, punto 24).

12 – Conclusioni presentate il 7 settembre 2006 nella causa Hutchison 3G e a. (Racc. 2007, pag. I?0000).

13 – V. conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa Hutchison 3G e a., paragrafi 93 e 94.

14 – Citata alla nota 6. L'allegato III della direttiva 2004/17, che elenca gli enti aggiudicatori nei settori della produzione, del trasporto o della distribuzione di acqua potabile negli Stati membri, menziona sia le imprese private che quelle pubbliche. Dai 'considerando' della direttiva 2004/17, e in particolare dal decimo, sembrerebbe emergere che la direttiva è stata adottata, inter alia, per garantire che non venga compromessa la parità di trattamento tra gli enti aggiudicatori che operano nel settore pubblico e quelli che operano nel settore privato.

15 – V. art. 2, relativo alla definizione delle entità soggette alla direttiva 2004/17, nonché art. 4, intitolato «Acqua», relativo all'elenco delle attività di tale settore rientranti nell'ambito di applicazione della detta direttiva.

16 – L'uso del termine «categoria» all'art. 12, n. 3, lett. a), terzo comma della sesta direttiva indica che le voci elencate nell'allegato H di tale direttiva sono titoli riguardanti gruppi o classi di beni o servizi cui è applicabile un'aliquota ridotta.

17 – V. sentenza 18 gennaio 2001, causa C?83/99, Commissione/Spagna (Racc. pag. I?445, punti 18 e 19).

18 – GU L 316, pag. 1.

19 – GU 1988, C 237, pag. 21.

20 – V., ad esempio, sesto 'considerando' della direttiva del Consiglio 3 novembre 1998, 98/83/CE, concernente la qualità delle acque destinate al consumo umano (GU L 330, pag. 32).

21 – Ciò discende dal fatto che, secondo la circolare del Bundesministerium der Finanzen (Ministero federale delle Finanze) 4 luglio 2000, alla «realizzazione dell'allacciamento alla rete di distribuzione» sarebbe applicabile l'aliquota ordinaria, mentre secondo il giudice del rinvio, l'erogazione di acqua, ai sensi del diritto tedesco, sarebbe soggetta all'aliquota ridotta.

22 – Sentenza 8 maggio 2003, Commissione/Francia (Racc. pag. I?4395, punti 24 e 26?28).

23 – Nelle conclusioni relative alla causa C?251/05, Talacre Beach Caravan Sales (Racc. 2006, pag. I?6269), l'avvocato generale Kokott ha spiegato tuttavia che quanto ha dichiarato la Corte nella causa C?384/91, che era scaturita da un ricorso ex art. 226 CE, non dev'essere frainteso. A suo parere, benché nella sentenza pronunciata nella causa C-384/01 la Corte sembri ammettere che un «solo aspetto» di una fornitura sia soggetto ad un'aliquota d'imposta ridotta, tuttavia detta causa verteva principalmente sulla questione se la Commissione avesse prodotto prove che consentissero di concludere che l'applicazione dell'aliquota ridotta produceva effettivamente una distorsione della concorrenza nella singola fattispecie. Pertanto, secondo l'avvocato generale Kokott, dalla sentenza della Corte nella causa C?384/01 non si possono dedurre conclusioni di ampia portata. V. paragrafi 33 e 34.

24 – V., in tal senso, sentenza 27 ottobre 2005, causa C?41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank (Racc. pag. I?9433, punti 19, 20 e 22).

25 – V. sentenza 25 febbraio 1999, causa C?349/96, Card Protection Plan (CPP) (Racc. pag.

I?973, punto 30), che rinvia alla sentenza 22 ottobre 1998, cause riunite C?308/96 e C?94/97, Madgett e Baldwin (Racc. pag. I?6229, punto 24).

26 – V. supra, paragrafo 34.

27 – Come emerge dalla giurisprudenza della Corte, il principio di neutralità vieta in particolare di trattare merci e prestazioni di servizi analoghe, e quindi in concorrenza tra loro, in modo diverso ai fini dell'IVA, per cui tali merci o prestazioni devono essere assoggettate a un'aliquota uniforme; v. sentenze 23 ottobre 2003, causa C?109/02, Commissione/Germania (Racc. pag. I?12691, punto 20), e 3 maggio 2001, causa 481/98, Commissione/Francia (Racc. pag. I?3369, punti 21 e 22).