

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. JÁN MAZÁK

presentadas el 10 de julio de 2007 1(1)

**Asunto C-442/05**

**Finanzamt Oschatz**

**contra**

**Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Alemania)]

«Tributación – Sexta Directiva IVA – Artículo 4, apartado 5 – Anexo D, número 2 – “Distribución de agua” – Artículo 12, apartado 3, letra a) – Tipo reducido – Anexo H, categoría 2 – “Suministro de agua”»

1. La presente petición de decisión prejudicial presentada con arreglo al artículo 234 CE versa sobre la interpretación de los términos «distribución de agua» del anexo D, número 2, y de los términos «suministro de agua» del anexo H, categoría 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (2) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). El órgano jurisdiccional remitente, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Federal de lo Tributario, Alemania), plantea, en concreto, la cuestión de si la conexión de la instalación de un inmueble a la red de distribución de agua a cambio de una remuneración calculada de forma separada está comprendida en estos términos.

**I. Normativa comunitaria pertinente**

2. El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

[...]»

3. El artículo 4 de la Sexta Directiva define el concepto de «sujeto pasivo» de la siguiente forma:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y

cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas [...]

[...].

5. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

[...]»

4. En el anexo D, la «distribución de agua» figura en la lista de las actividades a que se refiere el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva.

5. El artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva dispone:

«Cada Estado miembro fijará el tipo normal del impuesto sobre el valor añadido como un porcentaje de la base imponible que será el mismo para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios.

[...]

Asimismo, los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos. Estos tipos reducidos se fijarán como un porcentaje de la base imponible que no puede ser inferior al 5 % y se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías enumeradas en el anexo H.»

6. En el anexo H, el «suministro de agua» figura en la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que pueden estar sujetos a tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

## II. Normativa nacional pertinente

7. Según el artículo 1, apartado 1, número 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión aplicable en el momento de producirse los hechos del litigio principal, están sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un empresario en el territorio nacional en el marco de su empresa.

8. De conformidad con el artículo 2, apartado 3, primera frase, de la UStG, las entidades de

Derecho público sólo están sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios si ejercen una actividad empresarial de tipo comercial o industrial, tal como se define en el artículo 1, apartado 1, número 6, y en el artículo 4 de la Körperschaftsteuergesetz (Ley del impuesto sobre sociedades; en lo sucesivo, «KStG»). La distribución de agua al público es una de las actividades de naturaleza comercial o industrial que se relacionan en el artículo 4, apartado 3, de la KStG.

9. En el momento de los hechos, el tipo normal del impuesto en Alemania era, con arreglo al artículo 12, apartado 1, de la UStG, el 16 %.

10. Con arreglo al artículo 12, apartado 2, número 1, de la UStG, en relación con el número 34 del anexo de la UStG, el «suministro de agua» está sujeto al tipo reducido del 7 %.

### **III. Litigio principal y petición de cuestión prejudicial**

11. La Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (en lo sucesivo, «demandante») es una mancomunidad de Derecho público dedicada al suministro de agua potable y al tratamiento de aguas residuales. Son miembros de esta entidad diversas ciudades y municipios de una demarcación administrativa de Sajonia.

12. Además del suministro de agua a sus clientes, la demandante realiza, a petición de los propietarios, acometidas individuales de agua a cambio del reembolso de los gastos. Al instalar la acometida individual, la demandante conecta a su propia red de distribución de agua la instalación del propietario del inmueble. Las conducciones de acometida son propiedad de la demandante.

13. La demandante considera que el tipo reducido del 7 %, que se aplica al suministro de agua en Alemania, debería también aplicarse a la realización de las acometidas individuales de agua, ya que la acometida tiene por única finalidad permitir el suministro de agua al inmueble.

14. El Finanzamt Oschatz (administración tributaria de Oschatz; en lo sucesivo, «demandado») considera, por el contrario, que la realización de una acometida individual debe considerarse como un servicio independiente, consistente, concretamente, en la «puesta a disposición de una conexión a la red de distribución», y debe quedar sujeta al tipo normal. Este criterio se expuso en un escrito del Bundesministerium der Finanzen (Ministerio Federal de Hacienda) de 4 de julio de 2000.

15. El Finanzgericht (tribunal económico-tributario) acogió la demanda presentada por la demandante contra la demandada tras ser desestimada la reclamación interpuesta por aquélla contra una liquidación del impuesto realizada por la demandada. El Finanzgericht estimó que los servicios prestados por la demandante a los usuarios finales, esto es, el suministro de agua y la realización de la acometida individual de agua, constituyen en su conjunto la prestación unitaria de «suministro de agua», a la cual debería aplicarse, de conformidad con la ley alemana, el tipo impositivo reducido del 7 %.

16. El Bundesfinanzhof alberga dudas acerca de si la realización de una acometida individual de agua a cambio de una remuneración calculada de forma separada está comprendida en los términos «distribución de agua» del anexo D, número 2, de la Sexta Directiva. En el supuesto de que el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, en relación con el anexo D, número 2, de la Sexta Directiva no sea aplicable a la realización de una acometida individual de agua a cambio de una remuneración calculada de forma separada, surge, según el Bundesfinanzhof, la cuestión de determinar si al realizar esta acometida la demandante actuó en calidad de sujeto pasivo con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafos primero y segundo, de la Sexta Directiva.

17. Por otra parte, respecto de la cuestión del tipo impositivo aplicable, el Bundesfinanzhof se

inclina por considerar que la realización de una acometida individual de agua está comprendida en los términos «distribución de agua» y debe quedar sujeta, en consecuencia, al tipo reducido. No obstante, el Bundesfinanzhof considera que esta cuestión depende de la interpretación del Derecho comunitario.

18. Ante esta situación, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«La conexión de la instalación del propietario del inmueble a la red de distribución de agua (la denominada “acometida individual”) realizada por una empresa de suministro de agua a cambio de una remuneración calculada de forma separada, ¿está comprendida en el concepto [“distribución de agua”/“suministro de agua”] [ (3)] en el sentido de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (anexo D, número 2, y anexo H, categoría 2)?»

19. La demandante, la demandada, los Gobiernos alemán e italiano y la Comisión han presentado observaciones escritas. La demandante y la Comisión presentaron observaciones orales en la vista de 10 de mayo de 2007.

#### IV. Admisibilidad

20. El Gobierno alemán expresa sus dudas sobre la admisibilidad de la parte de la cuestión prejudicial relativa a la interpretación de los términos «distribución de agua» del anexo D, número 2, de la Sexta Directiva. El Gobierno alemán considera que la solución del litigio principal no depende de la interpretación del anexo D, número 2, de la Sexta Directiva, ya que no resulta controvertido que la demandante, al realizar acometidas individuales de agua, ha ejercido una actividad comercial o industrial en el sentido del artículo 2, apartado 3, primera frase, de la UStG. Así pues, afirma, la cuestión relativa al anexo D, número 2, de la Sexta Directiva no es relevante y es de carácter hipotético. La demandada considera que una decisión del Tribunal de Justicia en relación con el anexo D, número 2, de la Sexta Directiva únicamente tendría relevancia en relación con el litigio principal si se hubiera solicitado al Tribunal de Justicia que se pronunciase acerca de si, en el caso de que la realización de la acometida individual de agua no estuviera comprendida en los términos del anexo D, número 2, la demandante, al realizar tal actividad, ha actuado como sujeto pasivo conforme al artículo 4, apartado 5, de la Directiva. No se ha planteado al Tribunal de Justicia esta cuestión.

21. Cuando las cuestiones planteadas por un órgano jurisdiccional nacional se refieran a la interpretación del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse. (4) No obstante, corresponde al Tribunal de Justicia examinar, si es necesario, las circunstancias en las que el juez nacional se dirige a él, con objeto de verificar su propia competencia y, en particular, de comprobar si la interpretación del Derecho comunitario que se le pide guarda relación con la realidad y el objeto del litigio principal, de manera que no se conduzca a dicho Tribunal a formular opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas. Si resulta que la cuestión planteada manifiestamente no es pertinente para resolver dicho litigio, el Tribunal de Justicia deberá acordar el sobreseimiento. (5)

22. En mi opinión, en el presente asunto no resulta evidente que la interpretación del Derecho comunitario que solicita el órgano jurisdiccional nacional en relación con el anexo D, número 2, de la Sexta Directiva no guarde relación con el objeto del litigio principal o sea de carácter hipotético, como sostienen la demandada y el Gobierno alemán.

23. Se deduce claramente de la resolución de remisión del órgano jurisdiccional nacional y de

las observaciones del Gobierno alemán que la demandante, en la realización de acometidas individuales de agua, está obligada al pago del IVA con arreglo a la ley alemana. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente señaló en la resolución de remisión que podría resultar, al menos en principio, que la demandante no tuviera la condición de sujeto pasivo en virtud del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva. Así pues, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de si la actividad consistente en la realización de una acometida individual de agua a cambio de una remuneración calculada de forma separada es una actividad comprendida en los términos «distribución de agua» del anexo D, número 2, y de si, en consecuencia, la demandante puede ser considerada como sujeto pasivo con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva.

24. La cuestión central del litigio suscitado ante el órgano jurisdiccional nacional estaría, a la luz de su resolución de remisión, relacionada con la aplicación o no de un tipo reducido del impuesto a la actividad de realización de una acometida individual de agua con arreglo al artículo 12, apartado 3, letra a), tercer párrafo, de la Sexta Directiva en relación con el anexo H, categoría 2. No obstante, en mi opinión, sólo surge esta cuestión si el organismo que realiza la acometida actúa como sujeto pasivo cuando desarrolla esa actividad y siempre que ésta quede sujeta al IVA con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva.

25. Teniendo en cuenta que el órgano jurisdiccional nacional ha indicado, en el marco del litigio que se sustancia ante él, que la demandante podría no tener la condición de sujeto pasivo con arreglo al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva salvo que la realización de una acometida de agua a cambio de una remuneración calculada de forma separada estuviera comprendida en los términos del anexo D, número 2, considero que la cuestión de si la realización de una acometida individual de agua a cambio de una remuneración calculada de forma separada está incluida en los términos «distribución de agua» del anexo D, número 2, es relevante en relación con el litigio suscitado ante el órgano jurisdiccional remitente.

26. Así pues, considero que debe responderse a la parte de la cuestión relacionada con el anexo D, número 2, de la Sexta Directiva con el fin de proporcionar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación relacionados con el Derecho comunitario que puedan serle útiles para resolver el litigio principal. En consecuencia, se debe desestimar la excepción de inadmisibilidad planteada y declarar admisible la petición de decisión prejudicial en relación con el anexo D, número 2, de la Sexta Directiva.

## V. En cuanto al fondo

### A. Principales alegaciones de las partes

27. La demandante y el Gobierno italiano consideran que la realización de una acometida individual de agua está comprendida en los términos «distribución de agua» o «suministro de agua», tal como se dispone en el anexo D, número 2, y el anexo H, categoría 2, de la Sexta Directiva, respectivamente. Ambos consideran que la acometida individual de agua es indispensable para el suministro de agua. El Gobierno italiano sostiene que la realización de una acometida individual es una prestación accesoria respecto de la principal, esto es, del suministro de agua.

28. La demandante considera que la realización de una acometida individual no constituye una prestación independiente respecto del suministro de agua. Desde el punto de vista del cliente, la acometida individual de agua sólo sirve para permitir el suministro de agua, sin que tenga otra finalidad. A su juicio, refuerza esta conclusión el hecho de que el cliente, por razones jurídicas y prácticas, no puede obtener agua de otra empresa. La demandante considera que el hecho de que la realización de la acometida individual de agua se cobre de forma específica o mediante un pago único no es relevante a efectos del IVA. La circunstancia de que los costes asociados a la

realización de la acometida individual se deduzcan de la cuota mensual de costes fijos y de la cuota asociada al consumo efectivo de agua indica que existe un precio único para el suministro del agua, del cual una parte se calcula de forma específica. Por otra parte, si bien la acometida se realiza una sola vez, resulta indispensable para el suministro continuo de agua y, en consecuencia, no puede considerarse una prestación independiente. Lo que aumenta el valor del inmueble en cuestión de forma permanente no es sólo la acometida, sino también la existencia del suministro de agua. Contrariamente a lo alegado por la demandada, la suposición de que puede no consumirse agua en edificios con acometida no se ajusta a la realidad. La demandante añade que el (elevado) coste que representa la acometida individual no es un argumento válido para llegar a la conclusión de que representa una prestación independiente. Mientras que la acometida puede costar mil euros, el consumo de agua de un hogar puede elevarse a ocho o doce mil euros en un periodo de cuarenta a cincuenta años.

29. La demandada y el Gobierno alemán han limitado su argumentación a la interpretación del anexo H, categoría 2, de la Sexta Directiva. La demandada, el Gobierno alemán y la Comisión sostienen que la realización de una acometida individual de agua no está comprendida en los términos «suministro de agua» del anexo H, categoría 2, de la Sexta Directiva. Consideran que, puesto que las normas sobre la aplicación de un tipo reducido representan una excepción a los principios generales establecidos en la Sexta Directiva, estas normas deben, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, interpretarse restrictivamente. Así pues, los términos «suministro de agua» deben limitarse al suministro de agua *stricto sensu* y no deben incluir ningún servicio adicional como la realización de obras necesarias para el suministro de agua. En consecuencia, la demandada y el Gobierno alemán consideran que la realización de una acometida individual debe quedar sujeta al tipo normal.

30. El Gobierno alemán ha añadido que se vulneraría el principio de neutralidad del IVA si se interpretaran los términos «suministro de agua» de forma demasiado extensiva cuando prestaciones similares, como, por ejemplo, la realización de acometidas de gas natural o de electricidad, no están sujetas al tipo reducido del impuesto. Igualmente, la demandada alega que, si se aceptaran las alegaciones de la demandante, la realización de una acometida individual de agua por quien suministra el agua tributaría al tipo reducido, mientras que la realización de la acometida por una empresa independiente de obras tributaría al tipo normal.

31. Por otra parte, el Gobierno alemán señala que, de conformidad con el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros están facultados para decidir la aplicación de tipos reducidos.

32. Así pues, el Gobierno alemán y la Comisión consideran que la realización de una acometida individual de agua y el suministro de agua deben ser tratados como dos prestaciones principales, sujetas según el Gobierno alemán a tipos diferentes. En consecuencia, la acometida individual de agua no puede ser considerada como una prestación accesorio.

33. La Comisión acepta que la realización de una acometida individual es una condición previa y necesaria para el suministro de agua. No obstante, desde un punto de vista técnico, la realización de la acometida no guarda relación con el suministro de agua estrictamente considerado. La demandada, el Gobierno alemán y la Comisión consideran, en particular, que el hecho de que la persona obligada al pago de la acometida individual de agua sea el propietario del edificio mientras que el pago de las cuotas por el consumo efectivo de agua puede facturarse, por ejemplo, al inquilino del inmueble, demuestra que la acometida y el agua en sí misma no constituyen una prestación única. La demandada señala, igualmente, que la acometida representa un beneficio permanente para el inmueble. Por otra parte, según la demandada y la Comisión, la acometida se realiza una única vez y no guarda relación temporal con el suministro

de agua. El hecho de que la realización de la acometida individual tenga un coste medio de varios miles de euros mientras que el suministro de agua cueste, en general, sólo unos pocos cientos al año indica que la realización de la acometida no es una actividad accesoria. Así, según la Comisión, desde una perspectiva financiera, existen dos prestaciones distintas que el consumidor percibe como tales. Esta conclusión se ajusta a la distinción establecida entre la construcción y la puesta a disposición de una red y el suministro de agua a través de la red. (6)

34. El Gobierno alemán aduce que, si bien desde el punto de vista del consumidor medio, la realización de la acometida y el suministro de agua atienden al mismo objetivo económico, esta circunstancia no es suficiente por sí misma para que estas prestaciones sean consideradas como una única. Para que exista una única prestación, los diferentes elementos deben estar tan íntimamente relacionados que no resulte posible distinguirlos. En el presente asunto no se da tal circunstancia. El Gobierno alemán señala, igualmente, que puede realizarse la acometida individual sin que sea obligatorio utilizarla y, en consecuencia, sin que deba emplearse para el suministro de agua.

35. En relación con la interpretación de los términos «distribución de agua» del anexo D, la Comisión considera que el Tribunal de Justicia no dispone de elementos suficientes para determinar si el demandante en el asunto del que conoce el tribunal remitente es un organismo que cumple los criterios establecidos en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva. Por consiguiente, la Comisión considera que el Tribunal de Justicia debería responder a la parte de la cuestión relativa al anexo D declarando que el órgano jurisdiccional nacional deberá examinar si las actividades de la demandante están sujetas al impuesto.

#### B. *Apreciación*

36. La discrepancia de las partes en el presente procedimiento se centra en si los términos «distribución de agua» del anexo D, número 2, y «suministro de agua» del anexo H, categoría 2, de la Sexta Directiva incluyen la realización de una acometida individual de agua.

37. Debe tenerse en cuenta que la Sexta Directiva no define ni el concepto de «distribución de agua» del anexo D, número 2, ni el de «suministro de agua» del anexo H, categoría 2. El prólogo del anexo H de la Sexta Directiva dispone que los Estados miembros, al trasponer al Derecho nacional las categorías de bienes que figuran en el anexo H, podrán utilizar la nomenclatura combinada con objeto de delimitar con exactitud cada una de dichas categorías. La nomenclatura combinada establecida por el Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, (7) en su versión modificada, consiste, entre otras cosas, en una nomenclatura del sistema armonizado referida únicamente a los bienes. No obstante, no ofrece ninguna orientación acerca de cómo interpretar los términos «distribución de agua» o «suministro de agua».

38. Por otra parte, considero que las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia no pueden resolverse tomando únicamente en cuenta la redacción del anexo D, número 2, y del anexo H, categoría 2, de la Sexta Directiva. En todo caso, los términos de estas disposiciones son ambiguos, en particular cuando se examinan y comparan las diferentes versiones lingüísticas de la Sexta Directiva. Mientras que la redacción de determinadas versiones lingüísticas puede dar pie a una interpretación restrictiva de los términos incluidos en el anexo D, número 2, y en el anexo H, categoría 2, de la Sexta Directiva, de forma que únicamente quedaría comprendido el mero suministro de agua; otras versiones lingüísticas dan pie a una interpretación más amplia. (8) Teniendo en cuenta estas divergencias lingüísticas, no cabe determinar el alcance de los términos controvertidos a partir de una interpretación exclusivamente literal. Por consiguiente, han de tenerse en cuenta otros elementos de interpretación y, en particular, el sistema general y la finalidad de la normativa de la que forman parte las disposiciones de que se trata. (9)

39. Así pues, considero que es necesario analizar separadamente el anexo D y el anexo H en el sistema de la Sexta Directiva y tomar en consideración su finalidad concreta.

#### 1. Anexo D

40. El artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva dispone que los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos, tal como se definen en el artículo 4, apartado 1, en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas. (10) De conformidad con el artículo 4, apartado 5, segundo párrafo, los Estados miembros deberán garantizar que los organismos de Derecho público sean considerados como sujetos pasivos en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia. Por otra parte, con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros están obligados «en cualquier caso» a considerar a estos organismos de Derecho público como sujetos pasivos respecto de las operaciones enumeradas en el anexo D de esta Directiva, siempre que el volumen de éstas no sea insignificante.

41. Así pues, considero que el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, y el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, en relación con el anexo D de la Sexta Directiva representan excepciones o supuestos de inaplicación en relación con la «regla general» contenida en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero. Tanto el párrafo segundo como el párrafo tercero del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva tienen por objeto garantizar el respeto del principio de la neutralidad del impuesto en situaciones en las que organismos de Derecho público ejercen, en el marco del régimen jurídico que les es propio, actividades que pueden igualmente ser realizadas, en competencia con ellos, por particulares en un régimen de Derecho privado o basándose en concesiones administrativas. (11)

42. No obstante, respecto de las actividades que figuran en la lista del anexo D, no es necesario analizar la naturaleza jurídica del organismo que ejerce esa actividad ni la calidad en la que ésta se ejerce. Este análisis carece de relevancia ya que, si una actividad está comprendida en los términos del anexo D de la Sexta Directiva, la entidad que la ejerza queda, en principio, sujeta al impuesto que grava esa actividad. En mi opinión, esta conclusión se deriva de la expresión «en cualquier caso» contenida en esa disposición. Por otra parte, no es necesario, como lo sería en relación con el párrafo segundo del artículo 4, apartado 5, determinar si el hecho de no considerar a estos organismos públicos como sujetos pasivos lleva a distorsiones graves de la competencia. Si la actividad figura en el anexo D, se presume la distorsión grave de la competencia. Como señaló la Abogado General Kokott en las conclusiones presentadas en el asunto C-369/04, (12) la lista de operaciones del anexo D se refiere a actividades que pueden ser prestadas tanto por organismos públicos como por empresas privadas y en las que el «nexo

económico es primario y manifiesto». (13) El propósito del artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, en relación con el anexo D de la Sexta Directiva es el de garantizar que los organismos públicos y las empresas privadas se encuentran en plano de igualdad, en lo que a impuestos se refiere, en relación con las actividades enumeradas en el anexo D.

43. Respecto de la actividad de distribución de agua mencionada en el anexo D, número 2, de la Sexta Directiva, se deduce claramente de la Directiva 2004/17 (14) que empresas públicas y privadas operan en determinados Estados miembros en el sector del agua y compiten en «la puesta a disposición o la explotación de redes fijas destinadas a prestar un servicio al público en relación con la producción, transporte o distribución de agua potable» y «el suministro de agua potable a dichas redes». (15) Además, en la vista del presente asunto, la demandante confirmó que varias entidades de diferentes tipos, tanto de naturaleza privada como pública, realizan acometidas individuales de agua en Alemania. A mayor abundamiento, de las observaciones presentadas se deduce que la actividad consistente en realizar acometidas individuales de agua tiene una relevancia económica considerable, teniendo en cuenta los costes que implica.

44. En consecuencia, estimo que es acorde con el espíritu y la finalidad del artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, y del anexo D de la Sexta Directiva que la realización de una acometida individual esté comprendida en los términos «distribución de agua» del anexo D, número 2, de esta Directiva.

## 2. Anexo H

45. El artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva dispone que los Estados miembros podrán aplicar un tipo reducido de IVA a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías (16) enumeradas en el anexo H de esta Directiva. Estas disposiciones tienen el carácter de excepción al principio que exige la aplicación del tipo normal del IVA y, en consecuencia, se han de interpretar estrictamente. (17)

46. El anexo H se incluyó en la Sexta Directiva mediante la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA). (18) Además del «suministro de agua», el anexo H contiene otras dieciséis categorías de bienes y servicios a las que puede aplicarse el tipo reducido del impuesto.

47. Ni los considerandos de la Directiva 92/77 ni, ciertamente, los de la Sexta Directiva ofrecen ninguna explicación acerca de la finalidad y del alcance del anexo H. No obstante, considero que se desprende, en primer lugar, de las categorías de bienes y servicios que se enumeran en el propio anexo H y, en segundo lugar, del Dictamen del Comité Económico y Social sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE, aproximación de los tipos de impuestos sobre el valor añadido, (19) que la finalidad del anexo H, en relación con el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva, es la de permitir que los Estados miembros apliquen un tipo reducido del impuesto a los principales bienes y servicios de consumo corriente y a las actividades que atienden a fines sociales o públicos.

48. Según mi punto de vista, el agua limpia es un bien esencial de uso diario y el acceso al mismo sirve a los intereses de la salud humana. (20) Puesto que la realización de una acometida individual de agua no tiene otra finalidad que la de conectar un inmueble a una red de distribución de agua y es una condición previa y necesaria para obtener agua de esa red, considero que la posibilidad de que los Estados miembros apliquen un tipo reducido del impuesto a la puesta a disposición de estas acometidas es acorde con la finalidad perseguida por el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, y el anexo H de la Sexta Directiva.

49. En consecuencia, considero que los términos «suministro de agua» del anexo H, categoría 2, de la Sexta Directiva comprenden la actividad de realización de acometidas individuales de agua.

50. A mi juicio, queda por analizar en el presente asunto si cabe permitir la aplicación selectiva de un tipo reducido del IVA únicamente a determinados aspectos de la categoría «suministro de agua» y, en caso afirmativo, en el contexto del presente procedimiento, si está permitido excluir de ese tratamiento la realización de acometidas individuales de agua. (21) Se deduce claramente del tenor del artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva y del uso del término «podrán» en esta disposición, que la aplicación por los Estados miembros de un tipo reducido es opcional. Así pues, la decisión de aplicar o no un tipo reducido del impuesto es competencia de los Estados miembros.

51. En el asunto C-384/01, (22) el Tribunal de Justicia confirmó que el artículo 12, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, el cual autoriza la aplicación de un tipo reducido del IVA a los suministros de gas natural y electricidad, no impide una aplicación selectiva del tipo reducido a aspectos concretos y determinados, como la cuota fija que da derecho a una cantidad mínima de electricidad a los clientes, siempre que no conlleve riesgo alguno de distorsión de la competencia. (23)

52. Según mi punto de vista, el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva puede también ser interpretado en este sentido permitiendo, de este modo, que los Estados miembros apliquen un tipo reducido del IVA a aspectos distintos e independientes del suministro de agua, teniendo siempre en cuenta la importante salvedad de que se respete el principio de neutralidad fiscal, inherente al sistema común del IVA. Para determinar si la realización de una acometida individual de agua puede distinguirse o aislarse de otros aspectos de la categoría «suministro de agua», considero que procede traer a colación la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de prestaciones compuestas.

53. Como se desprende de esta jurisprudencia, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión para determinar si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única. Teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y que, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar, en primer lugar, los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor varias prestaciones principales distintas o una prestación única. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial. (24)

54. Además, se deduce claramente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que una prestación debe ser considerada accesoria respecto de una prestación principal, y, en consecuencia, recibir el mismo tratamiento fiscal de ésta, cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador. (25)
55. Considero que la realización de una acometida individual de agua no constituye un fin en sí para la persona que solicita la realización de la acometida. Como señalé anteriormente en el punto 48, la realización de una acometida individual de agua no tiene otra finalidad, desde el punto de vista tanto de la persona que la solicita como de la empresa que realiza tal acometida, que la de permitir el suministro de agua a un inmueble desde una red de distribución de agua. De hecho, el propio Gobierno alemán admite en sus observaciones que, desde el punto de vista del consumidor medio, la realización de la acometida y el suministro de agua atienden al mismo objetivo económico. (26) Considero enormemente forzado distinguir o aislar, por una parte, la realización de la acometida individual, y por otra, el agua efectivamente suministrada desde la red al inmueble en cuestión.
56. La existencia de una acometida individual de agua es un requisito esencial para obtener agua de la red de distribución y, en consecuencia, debería, según mi punto de vista, recibir el mismo tratamiento fiscal que el agua suministrada, la cual, según el órgano jurisdiccional remitente, está sujeta en Alemania a un tipo reducido del impuesto.
57. A este respecto, el hecho de que la acometida se realice en un único momento mientras que el agua pueda suministrarse a un inmueble a lo largo de un dilatado periodo de tiempo no incide, en mi opinión, en el análisis expuesto, dado el carácter permanente de la necesidad de la acometida para obtener agua de la red de distribución de agua. Además, el hecho de que, en el presente procedimiento, la realización de la acometida pueda tener un coste inicial elevado comparado, por ejemplo, con el coste del consumo mensual de agua no es, desde mi punto de vista, determinante y no permite deshacer el vínculo funcional intrínseco que existe entre la realización de la acometida y el suministro de agua al inmueble desde la red de distribución de agua.
58. Considero que los argumentos del Gobierno alemán y de la demandada resumidos en el anterior punto 30 son infundadas y que no existe riesgo de violación del principio de neutralidad fiscal (27) del sistema del IVA por incluir la realización de la acometida individual en los términos «suministro de agua» del anexo H, categoría 2, de la Sexta Directiva.
59. No considero que exista relación, a efectos del IVA, entre la realización de una acometida individual de agua y la realización, por ejemplo, de acometidas de gas natural o de electricidad. Puede admitirse la existencia de ciertas similitudes técnicas entre la realización de una acometida individual de agua y la realización de acometidas para el suministro de gas natural o de electricidad. No obstante, la Sexta Directiva establece un régimen jurídico diferente para el suministro de gas natural y el suministro de electricidad, por una parte, y el suministro de agua, por la otra. En este sentido, basta señalar que, mientras que la distribución de gas y la distribución de electricidad están incluidas en el anexo D, número 2, de la Sexta Directiva junto con la distribución de agua, únicamente figura el «suministro de agua», y no el suministro de gas ni el suministro de electricidad, entre las categorías de bienes y servicios de la lista del anexo H de la Sexta Directiva. Según mi punto de vista, el suministro de agua, por una parte, y el suministro de gas y el de electricidad, por la otra, no pueden, en consecuencia, considerarse como «prestaciones similares» a efectos del IVA.
60. Por consiguiente, los términos «suministro de agua» del anexo H, categoría 2, de la Sexta

Directiva comprenden la actividad de realización de acometidas individuales de agua. Por otra parte, la realización de una acometida individual de agua y el suministro de agua al inmueble en cuestión deben considerarse como una operación única a efectos del IVA.

## VI. Conclusión

61. Habida cuenta de todo lo expuesto, considero que el Tribunal de Justicia debería responder a la cuestión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof del siguiente modo:

«La conexión a la red de distribución de agua de la instalación del propietario del inmueble, realizada por una empresa de suministro de agua a cambio de una remuneración calculada de forma separada, está comprendida en el concepto “distribución de agua”/“suministro de agua” en el sentido de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (anexo D, número 2, y anexo H, categoría 2) y debe ser considerada, junto con el suministro de agua al inmueble en cuestión, como una operación única a efectos del IVA.»

1 – Lengua original: inglés.

2 – DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3 – Debe señalarse que en la versión original en alemán de la cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia, el órgano jurisdiccional nacional emplea los términos «Lieferungen von Wasser», los cuales reflejan la circunstancia de que el anexo D, número 2, y el anexo H, categoría 2, de la versión lingüística alemana de la Sexta Directiva emplean una terminología idéntica. No obstante, las versiones de estas dos disposiciones en algunos otros idiomas no mantienen esta identidad terminológica. Así, por ejemplo, la versión en lengua inglesa de la Sexta Directiva emplea la expresión «supply of water» [«distribución de agua», en la versión en lengua española] en el anexo D, número 2, mientras que se utiliza la expresión «water supplies» [«suministro de agua» en la versión en lengua española] en el anexo H, categoría 2.

4 – Véase sentencia de 13 de enero de 2000, TK-Heimdienst (C?254/98, Rec. p. I?151), apartado 13.

5 – Véase sentencia de 21 de febrero de 2006, Ritter-Coulais (C?152/03, Rec. p. I?1711), apartado 15.

6 – Véase el artículo 4 de la Directiva 2004/17/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre la coordinación de los procedimientos de adjudicación de contratos en los sectores del agua, de la energía, de los transportes y de los servicios postales (DO L 134, p. 1). Véase, igualmente, el artículo 9, apartado 2, letra e), noveno guión, de la Sexta Directiva, relativo a la cuestión del acceso a los sistemas de distribución de electricidad y de gas natural.

7 – DO L 256, p. 1.

8 – Por ejemplo, la versión en lengua alemana de los términos del anexo D, número 2, y del anexo H, categoría 2, de la Sexta Directiva puede implicar un alcance más restringido ya que las palabras «Lieferungen von Wasser» pueden interpretarse como alusivas al mero suministro de agua. Por otra parte, los términos empleados en las versiones lingüísticas en inglés (the supply of water), francés (la distribution d'eau), italiano (erogazione di acqua), español (distribución de agua) y eslovaco (zásobovanie vodou) del anexo D, número 2, de la Sexta Directiva permitirían una interpretación diferente y más amplia y podrían entenderse como comprensivos de la

actividad más amplia consistente en facilitar el acceso del público al agua.

9 – Véanse, en particular, las sentencias de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión (C-156/98, Rec. p. I-6857), apartado 50, y de 6 de julio de 2006, Comisión/Portugal (C-53/05, Rec. p. I-6215), apartado 20.

10 – Ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

11 – Este enfoque del párrafo segundo del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva fue recientemente confirmado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 8 de junio de 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, Rec. p. I-4999), apartado 24.

12 – Conclusiones presentadas el 7 de septiembre de 2006 en el asunto en el que recayó la sentencia de 26 de junio de 2007, Hutchison 3G y otros (Rec. p. I-0000).

13 – Véanse los puntos 93 y 94 de las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto Hutchison 3G y otros.

14 – Citada en la nota 6. El anexo III de la Directiva 2004/17, en el que figura una relación de entidades adjudicadoras en los sectores de producción, transporte o distribución de agua potable en los Estados miembros, se refiere a empresas tanto privadas como públicas. De los considerandos de la Directiva 2004/17, en particular del décimo considerando, se deduciría que esta Directiva fue aprobada, entre otras razones, para velar por que no se atente contra la igualdad de trato entre las entidades adjudicadoras del sector público y del sector privado.

15 – Véase el artículo 2 en relación con la definición de las entidades sujetas a la Directiva 2004/17 y el artículo 4, con la rúbrica «agua», en relación con la lista de actividades de este sector a las que resulta de aplicación la Directiva.

16 – El uso del término «categoría» en el párrafo tercero del artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva indica que los elementos enumerados en el anexo H de esta Directiva son títulos de grupos o de clases de bienes o servicios a los que puede aplicarse el tipo reducido del impuesto.

17 – Véase la sentencia de 18 de enero de 2001, Comisión/España (C-83/99, Rec. p. I-445), apartados 18 y 19.

18 – DO L 316, p. 1.

19 – DO 1988, C 237, p. 21.

20 – Véase, por ejemplo, el sexto considerando de la Directiva 98/83/CE del Consejo, de 3 de noviembre de 1998, relativa a la calidad de las aguas destinadas al consumo humano, DO L 330, p. 32.

21 – Esta cuestión se deriva del hecho de que, según el escrito del Bundesministerium der Finanzen de 4 de julio de 2000, debe aplicarse el tipo normal a la «puesta a disposición de una conexión a la red de distribución» mientras que, según el órgano jurisdiccional remitente, la Ley alemana establece la aplicación del tipo reducido al suministro de agua.

22 – Sentencia de 8 de mayo de 2003, Comisión/Francia, Rec. p. I-4395, apartados 24 y 26 a 28.

23 – En las conclusiones presentadas en el asunto en el que recayó la sentencia de 6 de julio de

2006, Talacre Beach Caravan Sales (C?251/05, Rec. p. I?6269), la Abogado General Kokott indicó, no obstante, que no debía malinterpretarse el planteamiento del Tribunal de Justicia en el asunto C?384/01, antes citado, relativo a un recurso basado en el artículo 226 CE. Según su punto de vista conviene recordar que, si bien el Tribunal de Justicia en la sentencia recaída en el asunto C?384/01 parece admitir que un «solo aspecto» de una entrega pueda estar gravado con un tipo impositivo reducido, lo que se examinó, principalmente, en aquel asunto fue si la Comisión había aportado la prueba de que la aplicación del tipo impositivo reducido conducía a una distorsión de la competencia en aquel caso concreto. Por tanto, según la Abogado General Kokott, de la sentencia del Tribunal de Justicia recaída en el asunto C?384/01 apenas pueden extraerse conclusiones. Véanse los puntos 33 y 34.

24 – Véase, en este sentido, la sentencia de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank (C?41/04, Rec. p. I?9433), apartados 19, 20 y 22.

25 – Véase la sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP (C?349/96, Rec. p. I?973), apartado 30, en el que se cita la sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C?308/96 y C?94/97, Rec. p. I?6229), apartado 24.

26 – Véase el anterior punto 34.

27 – Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de neutralidad se opone, en particular, a que mercancías o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA, de manera que dichas mercancías o dichas prestaciones de servicios deben ser gravadas con un tipo impositivo uniforme; véanse las sentencias de 23 de octubre de 2003, Comisión/Alemania (C?109/02, Rec. p. I?12691), apartado 20, y de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia (C?481/98, Rec. p. I?3369), apartados 21 y 22.