

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. JÁN MAZÁK

présentées le 10 juillet 2007 (1)

Affaire C-442/05

Finanzamt Oschatz

contre

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien

[demande de décision préjudicielle formée par le Bundesfinanzhof (Allemagne)]

«Fiscalité – Sixième directive TVA – Article 4, paragraphe 5 – Annexe D, point 2 – Notion de 'distribution d'eau' – Article 12, paragraphe 3, sous a) – Taux réduit – Annexe H, catégorie 2»

1. Cette demande de décision préjudicielle en vertu de l'article 234 CE porte sur l'interprétation de la notion de «distribution d'eau», au sens des annexes D, point 2, et H, catégorie 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (2) (ci-après la «sixième directive»). La juridiction de renvoi, le Bundesfinanzhof (Allemagne), pose notamment la question de savoir si le branchement individuel au réseau de distribution d'eau moyennant une redevance calculée de manière spécifique relève de cette notion.

I – La législation communautaire applicable

2. L'article 2 de la sixième directive dispose:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

[...]»

3. L'article 4 de la sixième directive définit qui doit être considéré comme «assujetti» dans les termes suivants:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur,

de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions [...]

[...]

5. Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes précités ont la qualité d'assujettis notamment pour les opérations énumérées à l'annexe D et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.

[...]»

4. À l'annexe D, la «distribution d'eau» figure dans la liste des activités visées à l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive.

5. L'article 12, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive dispose:

«Le taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée est fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services [...]

[...]

Les États membres peuvent également appliquer soit un, soit deux taux réduits. Ces taux réduits sont fixés à un pourcentage de la base d'imposition qui ne peut être inférieur à 5 % et ils s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories visées à l'annexe H.»

6. À l'annexe H, la «distribution d'eau» figure dans la liste des biens et services qui peuvent faire l'objet d'un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

II – La législation nationale applicable

7. En vertu de l'article 1er, paragraphe 1, premier alinéa, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz, ci-après l'«UStG»), dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits de l'affaire au principal, sont assujetties à la taxe sur le chiffre d'affaires les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux en Allemagne par un opérateur, dans le cadre de son activité professionnelle.

8. L'article 2, paragraphe 3, première phrase, de l'UStG prévoit qu'une personne morale de droit public n'est assujettie à la taxe sur le chiffre d'affaires que si elle exerce une activité ou une profession de nature commerciale telle que définie aux articles 1er, paragraphe 1, point 6, et 4, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuergesetz, ci-après le «KStG»). La distribution d'eau au public est une des activités de nature commerciale énumérées à l'article 4, paragraphe 3, du KStG.

9. Au moment des faits, le taux normal de TVA en Allemagne était de 16 %, conformément à

l'article 12, paragraphe 1, de l'UStG.

10. En vertu des dispositions combinées de l'article 12, paragraphe 2, point 1, de l'UStG et du point 34 de l'annexe de l'UStG, la «distribution d'eau» était soumise à un taux réduit de 7 %.

III – L'affaire au principal et l'ordonnance de renvoi

11. Le Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (ci-après le «requérant»), un organisme de droit public, fournit de l'eau potable et traite les eaux usées. Ses membres sont plusieurs villes et communes d'une région administrative du Land de Saxe.

12. Outre la fourniture en eau de ses clients, le requérant effectue à la demande des propriétaires des branchements individuels moyennant paiement. En posant des branchements individuels, le requérant raccorde l'installation individuelle d'un propriétaire à son réseau de distribution. Les conduites de raccordement restent la propriété du requérant.

13. Le requérant considère que le taux réduit de 7 % qui s'applique en Allemagne à la distribution d'eau doit également s'appliquer à la fourniture de raccordements individuels, car ceux-ci sont exclusivement destinés à assurer la distribution en eau de l'immeuble.

14. Le Finanzamt Oschatz (ci-après le «défendeur») considère toutefois que la pose d'un raccordement individuel doit être considérée comme un service indépendant, à savoir comme une prestation consistant à «offrir la possibilité de se brancher sur le réseau de distribution», et devrait être imposée au taux normal. Cette position a été fixée dans une lettre du Bundesministerium der Finanzen (ci-après le «BMF») du 4 juillet 2000.

15. Le Finanzgericht a fait droit à un recours formé par le requérant à la suite d'un recours gracieux infructueux à l'encontre d'une évaluation de la base d'imposition établie par le défendeur. Le Finanzgericht a jugé que les prestations fournies par le requérant au consommateur final, à savoir la distribution d'eau et la pose de branchements individuels, constituent globalement une prestation unique de «distribution d'eau» qui, selon la loi allemande, devrait être imposée au taux réduit de 7 %.

16. Le Bundesfinanzhof se demande si la pose d'un branchement individuel moyennant une redevance calculée de manière spécifique relève de la notion de «distribution d'eau» figurant à l'annexe D, point 2, de la sixième directive. Selon le Bundesfinanzhof, dans l'hypothèse où les dispositions combinées de l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, et de l'annexe D, point 2, de la sixième directive ne s'appliqueraient pas, il se pose la question de savoir si, lorsqu'il pose des branchements individuels, le requérant agit en tant qu'assujetti en vertu de l'article 4, paragraphe 5, premier et deuxième alinéas, de la sixième directive.

17. En outre, en ce qui concerne la question du taux d'imposition à appliquer, le Bundesfinanzhof est enclin à penser que la pose de branchements individuels doit être considérée comme relevant de la notion de «distribution d'eau» et devrait donc être imposée au taux réduit. Il estime toutefois que cette question dépend de l'interprétation du droit communautaire.

18. C'est dans ces conditions que le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de saisir la Cour de la question suivante:

«Le raccordement de l'installation du propriétaire de l'immeuble (dit 'branchement individuel') au réseau de distribution d'eau par une société de distribution d'eau moyennant une redevance calculée de manière spécifique relève-t-il de la notion de 'distribution d'eau' [(3)] au sens de la

sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (annexes D, point 2 et H, catégorie 2)?»

19. Des observations écrites ont été déposées par le requérant, le défendeur, les gouvernements allemand et italien et la Commission des Communautés européennes. Le requérant et la Commission ont fait des observations orales lors de l'audience du 10 mai 2007.

IV – Sur la recevabilité

20. Le gouvernement allemand a exprimé des doutes quant à la recevabilité de la partie de la question relative à l'interprétation de la notion de «distribution d'eau» figurant à l'annexe D, point 2, de la sixième directive. Il estime que la solution du litige au principal ne dépend pas de l'interprétation de l'annexe D, point 2, de la sixième directive, car il n'est pas contesté que, lorsqu'il pose des branchements individuels, le requérant agit en tant qu'entreprise en vertu de l'article 2, paragraphe 3, première phrase, de l'UStG. La question ne serait donc pas pertinente et est de nature hypothétique. Le défendeur considère qu'une décision de la Cour concernant l'annexe D, point 2, de la sixième directive ne présenterait une pertinence pour la solution du litige au principal que si la Cour avait été interrogée sur le point de savoir si, dans l'hypothèse où la pose d'un branchement individuel ne relève pas de l'annexe D, point 2, le requérant agit lorsqu'il pose de tels branchements en tant qu'assujetti en vertu de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive. Or, cette question n'a pas été posée à la Cour.

21. Lorsque les questions déférées par une juridiction nationale portent sur l'interprétation du droit communautaire, la Cour est, en principe, tenue de statuer (4). Il n'en demeure pas moins qu'il appartient à la Cour, en cas de besoin, d'examiner les conditions dans lesquelles elle est saisie par le juge national, en vue de vérifier sa propre compétence et, en particulier, de déterminer si l'interprétation du droit communautaire qui est sollicitée présente un rapport avec la réalité et l'objet du litige au principal, de telle sorte que la Cour ne soit pas amenée à formuler des opinions consultatives sur des questions générales ou hypothétiques. S'il apparaît que la question posée n'est manifestement pas pertinente pour la solution de ce litige, la Cour doit constater le non-lieu à statuer (5).

22. Dans la présente affaire, il ne nous paraît pas évident que l'interprétation sollicitée par le juge national concernant l'annexe D, point 2, de la sixième directive ne présente aucun rapport avec l'objet du litige au principal ou qu'elle est de nature hypothétique ainsi que le soutiennent le défendeur et le gouvernement allemand.

23. Il ressort clairement de l'ordonnance de renvoi et des observations du gouvernement allemand que, lorsqu'il pose des branchements individuels, le requérant est assujetti à la TVA en vertu du droit allemand. Toutefois, la juridiction nationale a indiqué dans l'ordonnance de renvoi que, tout du moins en principe, le requérant ne serait pas une personne assujettie en vertu de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive. Par conséquent, la juridiction de renvoi n'est pas certaine que l'activité consistant à poser des branchements individuels moyennant une redevance calculée de manière spécifique soit une activité relevant de la notion de «distribution d'eau» figurant à l'annexe D, point 2, et que le requérant puisse donc être considéré comme assujetti en vertu de l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive.

24. Au vu de l'ordonnance de renvoi du juge national, la question centrale dans le litige pendant devant lui semble porter sur l'application ou non d'un taux réduit d'imposition à l'activité consistant à poser des branchements individuels, conformément aux dispositions combinées de l'article 12, paragraphe 3, sous a), et de l'annexe H, catégorie 2, de la sixième directive. À notre

avis toutefois, cette question ne se pose que si l'entité qui pose les branchements agit en tant qu'assujettie lorsqu'elle exerce cette activité et qu'elle est soumise à la TVA en vertu de l'article 2 de la sixième directive.

25. Eu égard au fait que le juge national a indiqué, au vu de la procédure qui lui est soumise, que le requérant ne serait assujéti en vertu de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive qu'à condition que la pose de branchements individuels moyennant une redevance calculée de manière spécifique relève de la notion de «distribution d'eau» visée à l'annexe D, point 2, nous estimons que la question de savoir si la pose de branchements individuels moyennant une redevance calculée de manière spécifique relève de la notion de «distribution d'eau» visée à l'annexe D, point 2, présente une pertinence pour la solution du litige soumis à la juridiction de renvoi.

26. En conséquence, nous estimons qu'il convient de répondre à la partie de la question concernant l'annexe D, point 2, de la sixième directive afin de fournir à la juridiction de renvoi tous les éléments d'interprétation relevant du droit communautaire qui peuvent être utiles au jugement de l'affaire dont elle est saisie. L'exception d'irrecevabilité soulevée doit donc être rejetée et la demande de décision préjudicielle concernant l'annexe D, point 2, de la sixième directive doit être déclarée recevable.

V – Sur le fond

A – Principaux arguments des parties

27. Le requérant et le gouvernement italien considèrent que la pose de branchements individuels relève de la notion de «distribution d'eau», au sens des annexes D, point 2, et H, catégorie 2, de la sixième directive. Le gouvernement italien fait valoir que la pose de branchements individuels est accessoire à la prestation principale, à savoir la distribution d'eau.

28. Selon le requérant, la pose d'un branchement individuel ne constitue pas une prestation indépendante de la distribution d'eau. Du point de vue du consommateur, le branchement individuel ne sert qu'à permettre la distribution d'eau et n'a aucune autre finalité. Cela est d'autant plus vrai que, pour des motifs juridiques et factuels, le client n'a pas la possibilité de s'approvisionner en eau auprès d'une autre entreprise. Selon lui, le fait que la pose d'un branchement individuel soit facturée de manière spécifique ou en une seule fois est sans incidence au regard de la TVA. Le fait que le coût de la pose d'un branchement individuel soit imputé sur la redevance de base et celle calculée en fonction de la consommation indique qu'il existe un prix unique pour la distribution d'eau qui est en partie calculé de manière spécifique. En outre, même si le branchement est effectué en une fois, il est indispensable pour pouvoir distribuer l'eau de manière continue et ne peut donc pas être considéré comme une prestation indépendante. Ce n'est pas seulement le branchement, mais la présence même d'un approvisionnement en eau qui augmente durablement la valeur de l'immeuble en question. Contrairement à ce qui a été soutenu par le défendeur, présumer qu'il ne serait pas consommé d'eau dans des immeubles disposant d'un branchement individuel ne reflète pas la réalité. De plus, le montant (élevé) de la redevance facturée pour la pose d'un branchement individuel ne constitue pas une base solide pour en déduire qu'il s'agit d'une prestation indépendante. Alors que le coût du branchement individuel peut s'élever à un millier d'euros, les frais de consommation d'eau peuvent atteindre 8 000 à 12 000 euros sur une période de 40 à 50 ans.

29. Le défendeur et le gouvernement allemand ont limité leur argumentation à l'interprétation de l'annexe H, catégorie 2, de la sixième directive. Le défendeur, le gouvernement allemand et la Commission font valoir que la pose d'un branchement individuel n'est pas couverte par la notion de «distribution d'eau» visée à l'annexe H, catégorie 2, de la sixième directive. Selon eux, les

dispositions relatives à l'application d'un taux réduit dérogeant à la règle générale de la sixième directive, elles doivent, conformément à la jurisprudence de la Cour, être strictement interprétées. La notion de «distribution d'eau» doit donc se limiter à la distribution d'eau stricto sensu et ne devrait pas englober des prestations supplémentaires telles que des travaux de construction afin d'assurer la distribution d'eau. Le défendeur et le gouvernement allemand considèrent en conséquence que la pose d'un branchement individuel devrait être imposée au taux normal.

30. Le gouvernement allemand a ajouté que le principe de neutralité de la TVA serait remis en cause si la notion de «distribution d'eau» était interprétée de manière trop large, dès lors que des prestations comparables, telles que la pose d'un raccordement aux réseaux de gaz ou d'électricité, ne sont pas imposées à un taux réduit. Le défendeur fait également valoir que, si l'argumentation du requérant était retenue, la pose de branchements individuels par le fournisseur d'eau serait imposée à taux réduit, alors que le raccordement effectué par une entreprise de construction indépendante serait imposé au taux normal.

31. Le gouvernement allemand souligne en outre que, conformément à l'article 12, paragraphe 3, sous a), troisième alinéa, de la sixième directive, les États membres sont libres de décider d'appliquer ou non un taux réduit.

32. Par conséquent, selon le gouvernement allemand et la Commission, la pose d'un branchement individuel et la distribution d'eau doivent être traitées comme deux prestations principales soumises, selon le gouvernement allemand, à des taux différents. La pose d'un branchement individuel ne peut donc pas être considérée comme une prestation accessoire.

33. La Commission admet que la pose d'un branchement individuel est une condition préalable et nécessaire pour distribuer l'eau. Néanmoins, d'un point de vue technique, la construction du raccordement est sans rapport avec la distribution d'eau stricto sensu. Le défendeur, le gouvernement allemand et la Commission estiment notamment que le fait que la personne tenue au paiement du branchement individuel est le propriétaire de l'immeuble, alors que les redevances au titre de la consommation effective d'eau peuvent être facturées par exemple au locataire, démontre que le raccordement et l'eau elle-même ne constituent pas une prestation unique. Le défendeur souligne également que le raccordement profite durablement à l'immeuble. En outre, selon le défendeur et la Commission, le raccordement n'est posé qu'une seule fois et n'a aucun lien dans le temps avec la distribution d'eau. Le fait que la pose d'un branchement individuel coûte en moyenne quelques milliers d'euros, alors que, en règle générale, l'approvisionnement en eau ne coûte que quelques centaines d'euros par an, démontre que la pose du raccordement n'est pas une activité accessoire. Par conséquent, selon la Commission, d'un point de vue financier, il s'agit de deux prestations distinctes qui sont perçues comme telles par le consommateur. Cette conclusion est conforme à la distinction opérée entre, d'une part, la construction et la mise à disposition d'un réseau et, d'autre part, la distribution d'eau au moyen de ce réseau (6).

34. Le gouvernement allemand fait valoir que, même si du point de vue du consommateur moyen la pose du branchement individuel et la distribution d'eau remplissent le même objectif économique, cela ne suffit pas en soi pour les considérer comme une prestation unique. Pour qu'il puisse s'agir d'une prestation unique, il faut que les différents éléments soient si étroitement liés qu'ils ne puissent être distingués. Tel n'est pas le cas dans la présente affaire. Le gouvernement allemand souligne également qu'un branchement individuel peut être posé sans qu'il y ait obligation de l'utiliser et donc d'être approvisionné en eau.

35. Concernant l'interprétation de la notion de «distribution d'eau» visée à l'annexe D, la Commission estime que la Cour ne dispose pas de suffisamment d'éléments de preuve pour déterminer si le requérant dans l'affaire soumise à la juridiction de renvoi est une entité qui remplit les critères fixés à l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive. La Commission estime par

conséquent que la Cour devrait répondre à la partie de la question relative à l'annexe D en déclarant que c'est au juge national d'examiner si les activités du requérant sont imposables.

B – *Appréciation*

36. Dans la présente affaire, le litige entre les parties porte pour l'essentiel sur le point de savoir si la notion de «distribution d'eau» visée aux annexes D, point 2, et H, catégorie 2, de la sixième directive englobe la pose d'un branchement individuel au réseau de distribution d'eau.

37. Il convient d'observer que la sixième directive ne définit pas la notion de «distribution d'eau» visée aux annexes D, point 2, et H, catégorie 2. L'introduction de l'annexe H de la sixième directive prévoit que, en transposant dans leur législation nationale les catégories visées à l'annexe H qui se réfèrent à des produits, les États membres peuvent recourir à la nomenclature combinée pour délimiter avec précision la catégorie concernée. La nomenclature combinée instaurée par le règlement (CEE) n° 2658/87 du Conseil, du 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun (7), telle que modifiée, consiste, entre autres, en une nomenclature du système harmonisé qui ne concerne que les biens. Toutefois, elle n'est d'aucune utilité pour définir la notion de «distribution d'eau».

38. En outre, selon nous, la question posée à la Cour ne peut pas être résolue uniquement sur la base du libellé des annexes D, point 2, et H, catégorie 2, de la sixième directive. En tout état de cause, les termes utilisés dans ces dispositions sont ambigus, en particulier lorsqu'on examine et compare les différentes versions linguistiques de la sixième directive. Alors que le libellé de certaines versions linguistiques peut plaider en faveur d'une interprétation stricte des notions figurant aux annexes D, point 2, et H, catégorie 2, de la sixième directive qui limiterait leur champ d'application à la seule livraison d'eau, d'autres versions linguistiques plaident en faveur d'une interprétation plus large (8). Eu égard aux différences linguistiques, la portée des notions en cause ne peut pas être déterminée sur la base d'une interprétation exclusivement textuelle. Il convient donc de prendre en compte d'autres critères d'interprétation, notamment le contexte et les objectifs poursuivis par la réglementation dont la disposition en cause fait partie (9).

39. Selon nous, il est nécessaire d'examiner séparément l'annexe D et l'annexe H dans le contexte du régime instauré par la sixième directive et leurs objectifs particuliers.

1. Annexe D

40. En vertu de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive, les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis, tels que définis à l'article 4, paragraphe 1, pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques (10). En vertu de l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, les États membres sont tenus de s'assurer que les organismes de droit public soient traités comme des assujettis lorsque, dans le cas contraire, cela conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. En outre, en vertu de l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive, les États membres sont tenus «en tout état de cause» de traiter les organismes de droit public comme des assujettis pour les opérations énumérées à l'annexe D de ladite directive, dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.

41. Par conséquent, selon nous, les dispositions combinées de l'article 4, paragraphe 5, deuxième et troisième alinéas, et de l'annexe D de la sixième directive constituent des exceptions ou dérogent à la «règle générale» figurant à l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa. La finalité des deuxième et troisième alinéas de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive est de garantir que la neutralité fiscale est préservée dans des situations dans lesquelles des organismes de droit public exercent, dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, des activités ou des

opérations qui peuvent être également accomplies, en concurrence avec eux, par des particuliers sous un régime de droit privé ou sur la base de concessions administratives (11).

42. Toutefois, lorsqu'une activité est énumérée à l'annexe D, il n'y a pas lieu d'examiner le statut juridique de l'organisme qui exerce cette activité ou la qualité dans laquelle cette activité est exercée. Un tel exercice serait superflu puisque, dès lors qu'une activité relève de l'annexe D de la sixième directive, l'entité qui l'exerce est, en principe, assujettie pour cette activité. Cela découle selon nous de l'expression «en tout état de cause» utilisée dans cette disposition. En outre, il n'y a pas lieu d'examiner, comme c'est le cas en ce qui concerne le deuxième alinéa de l'article 4, paragraphe 5, si le fait de traiter un organisme de droit public comme non assujetti conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. Lorsque l'activité relève de l'annexe D, une distorsion d'une certaine importance de la concurrence est présumée. Ainsi que l'a souligné l'avocat général Kokott dans ses conclusions dans l'affaire Hutchison 3 G, e.a. (12), l'annexe D énumère les activités qui peuvent être exercées à la fois par les organismes de droit public et par les entreprises du secteur privé et pour lesquelles le bénéfice économique est essentiel et manifeste (13). Les dispositions combinées de l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, et de l'annexe D de la sixième directive sont destinées à garantir que les organismes de droit public et les entreprises du secteur privé soient placés sur un pied d'égalité à des fins fiscales au regard des activités énumérées à l'annexe D.

43. En ce qui concerne l'activité de distribution d'eau énumérée à l'annexe D, point 2, de la sixième directive, il ressort clairement de la directive 2004/17 (14) que, dans certains États membres, les entreprises publiques et privées opèrent dans le secteur de l'eau et sont en concurrence en ce qui concerne «la mise à disposition ou l'exploitation de réseaux fixes destinés à fournir un service au public dans le domaine de la production, du transport ou de la distribution d'eau potable» et «l'alimentation de ces réseaux en eau potable» (15). En outre, lors de l'audience publique dans la présente affaire, le requérant a confirmé que plusieurs entités de type différent, tant de nature privée que publique, posent des branchements individuels en Allemagne. De plus, il semble ressortir des plaidoiries que l'activité d'installation de branchements individuels a une importance économique considérable eu égard aux coûts impliqués.

44. Selon nous, il serait donc conforme à l'esprit et à la finalité de l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, et de l'annexe D de la sixième directive que la pose de branchements individuels relève de la notion de «distribution d'eau» visée à l'annexe D, point 2, de ladite directive.

2. Annexe H

45. L'article 12, paragraphe 3, sous a), troisième alinéa, de la sixième directive prévoit que les États membres peuvent appliquer un taux réduit de TVA aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories (16) visées à l'annexe H. Ces dispositions ont le caractère de dérogation au principe selon lequel le taux normal est applicable et doivent donc être interprétées de manière stricte (17).

46. L'annexe H a été ajoutée à la sixième directive par la directive 92/77/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, complétant le système commun de taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388 (rapprochement des taux de TVA) (18). Outre la distribution d'eau, l'annexe H contient seize autres catégories de produits ou de services pouvant faire l'objet d'un taux réduit de TVA.

47. Ni l'exposé des motifs de la directive 92/77 ni d'ailleurs celui de la sixième directive ne fournissent d'explications sur la finalité et la portée de l'annexe H. Toutefois, selon nous, il semble ressortir, premièrement des catégories de biens et de services énumérées à l'annexe H, et, deuxièmement, de l'avis du Comité économique et social sur la proposition de directive du Conseil

complétant le système commun de taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388, rapprochement des taux de TVA (19), que la finalité des dispositions combinées de l'annexe H et de l'article 12, paragraphe 3, sous a), troisième alinéa, de la sixième directive est de permettre aux États membres d'appliquer un taux réduit de TVA à d'importants biens et services courants ainsi qu'à des activités ayant des finalités sociales ou publiques.

48. À notre avis, l'eau potable est un bien essentiel d'usage quotidien dont l'accès va incontestablement dans l'intérêt de la santé humaine (20). Dès lors que la mise en place d'un branchement individuel n'a pas d'autre but que de raccorder l'habitation au réseau de distribution d'eau et est une condition préliminaire et nécessaire pour s'approvisionner en eau à partir de ce réseau, la possibilité pour les États membres d'appliquer un taux réduit de TVA pour la mise à disposition de tels branchements est, à notre avis, conforme à la finalité visée par l'article 12, paragraphe 3, sous a), et par l'annexe H de la sixième directive.

49. Nous estimons donc que la notion de «distribution d'eau» visée à l'annexe H, catégorie 2, de la sixième directive englobe l'activité consistant à poser un branchement individuel.

50. Selon nous, il reste à examiner dans la présente affaire si l'application sélective d'un taux réduit de TVA à certains aspects seulement de la catégorie «distribution d'eau» est autorisée et, dans l'affirmative, d'examiner, dans le contexte de la présente affaire, s'il est permis de soustraire à ce traitement l'activité consistant à poser des branchements individuels (21). Il ressort clairement du libellé de l'article 12, paragraphe 3, sous a), troisième alinéa, de la sixième directive et de l'utilisation dans cette disposition du terme «peuvent» que l'application par les États membres d'un taux réduit a une nature optionnelle. La décision d'appliquer ou non un taux réduit relève donc de la compétence des États membres.

51. Dans son arrêt du 8 mai 2003 (22), la Cour a confirmé que le libellé de l'article 12, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, lequel autorise l'application d'un taux réduit aux fournitures de gaz naturel et d'électricité, n'interdit pas l'application sélective du taux réduit de la TVA à des aspects concrets et spécifiques, tels que l'abonnement donnant droit à une quantité minimale d'électricité pour les abonnés, à condition qu'elle n'entraîne aucun risque de distorsion de concurrence (23).

52. Selon nous, l'article 12, paragraphe 3, sous a), troisième alinéa, de la sixième directive peut également être interprété de cette manière, et autorise donc les États membres à appliquer un taux réduit de TVA à des aspects distincts et indépendants de la distribution d'eau, ce toutefois sous l'importante réserve de ne pas porter atteinte au principe de neutralité fiscale, inhérent au régime commun de la TVA. Pour déterminer si la pose de branchements individuels peut être distinguée et isolée d'autres aspects de la catégorie «distribution d'eau», nous pensons que l'on peut utilement appliquer la jurisprudence de la Cour concernant les prestations complexes.

53. En vertu de cette jurisprudence, lorsqu'une opération est constituée par un faisceau d'éléments et d'actes, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question, aux fins de déterminer si l'on se trouve en présence de deux ou de plusieurs prestations distinctes ou d'une prestation unique. Compte tenu de la double circonstance que, d'une part, il découle de l'article 2, point 1, de la sixième directive que chaque opération doit normalement être considérée comme distincte et indépendante et que, d'autre part, l'opération constituée d'une seule prestation sur le plan économique ne doit pas être artificiellement décomposée pour ne pas altérer la fonctionnalité du système de la TVA, il importe donc, en premier lieu, de rechercher les éléments caractéristiques de l'opération en cause pour déterminer si l'assujetti livre au consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, plusieurs prestations principales distinctes ou une prestation unique. À cet égard, la Cour a jugé que l'on est en présence d'une prestation unique lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes

fournis par l'assujetti au consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel (24).

54. De plus, il ressort clairement de la jurisprudence de la Cour qu'une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale, et en conséquence partager le sort fiscal de la prestation principale, lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire (25).

55. Selon nous, la pose d'un branchement individuel ne constitue pas une fin en soi pour la personne ou l'organisme qui demande le raccordement. Ainsi que cela a été souligné ci-dessus au point 48, du point de vue de la personne demandant le raccordement et de l'entreprise installant le branchement individuel, la pose d'un branchement individuel a pour seul but de permettre d'approvisionner l'habitation en eau à partir du réseau de distribution. Le gouvernement allemand a d'ailleurs lui-même reconnu dans ses observations que, du point de vue du consommateur moyen, la pose du branchement individuel et la distribution d'eau remplissent le même objectif économique (26). Il nous paraîtrait fortement artificiel de distinguer ou d'isoler la pose du branchement individuel, d'un côté, et, d'un autre côté, l'eau qui est effectivement livrée à partir du réseau à l'habitation en question.

56. L'existence d'un branchement individuel est une condition essentielle pour pouvoir obtenir de l'eau du réseau de distribution et devrait donc, selon nous, jouir du même traitement fiscal que la livraison d'eau, laquelle semble, d'après la juridiction de renvoi, être imposée à un taux réduit en Allemagne.

57. À cet égard, le fait que le branchement ne soit posé qu'une seule fois, alors que l'habitation peut être approvisionnée en eau sur une longue période, ne nous paraît pas remettre en cause l'analyse faite ci-dessus, eu égard à la nécessité durable d'être raccordé pour pouvoir s'approvisionner en eau à partir du réseau de distribution. En outre, le fait que la pose du branchement individuel peut faire l'objet par avance d'une redevance élevée par comparaison, par exemple, à la redevance mensuelle au titre de la consommation d'eau ne nous paraît pas décisif et n'est pas de nature à couper le lien intrinsèque et fonctionnel existant entre la pose d'un branchement individuel et l'approvisionnement en eau de l'habitation à partir du réseau de distribution d'eau.

58. Selon nous, les arguments du gouvernement allemand et du défendeur évoqués ci-dessus au point 30 sont mal fondés et il n'existe aucun risque de porter atteinte au principe de neutralité fiscale (27) du régime de la TVA en englobant la pose d'un branchement individuel dans la notion de «distribution d'eau» visée à l'annexe H, catégorie 2, de la sixième directive.

59. Du point de vue de la TVA, il n'existe selon nous aucun rapport entre la pose d'un branchement individuel au réseau de distribution d'eau et la pose, par exemple d'un raccordement au gaz ou à l'électricité. Il peut certes exister des similitudes techniques entre la pose d'un branchement individuel au réseau de distribution d'eau et le raccordement au réseau de distribution du gaz ou de l'électricité. Toutefois, la distribution de gaz et d'électricité, d'une part, et la distribution d'eau, d'autre part, ont un statut juridique différent en vertu de la sixième directive. À cet égard, il suffit de constater que, alors que la distribution de gaz et d'électricité est incluse à l'annexe D, point 2, de la sixième directive, à côté de la distribution d'eau, seule la «distribution d'eau», et non pas la distribution de gaz et la distribution d'électricité, figure parmi les catégories de produits et de services énumérées à l'annexe H de la sixième directive. Selon nous, la distribution d'eau, d'un côté, et la distribution de gaz et la distribution d'électricité, d'un autre côté, ne peuvent donc pas être considérées comme des «prestations comparables» du point de vue de la TVA.

60. En conséquence, la notion de «distribution d'eau» visée à l'annexe H, catégorie 2, de la sixième directive englobe l'activité consistant à poser des branchements individuels de raccordement au réseau de distribution d'eau. En outre, la pose de branchements individuels et l'approvisionnement en eau de l'habitation en question doivent être considérés comme une opération unique aux fins de la TVA.

VI – Conclusion

61. Au vu de ce qui précède, à notre avis, la Cour devrait répondre comme suit à la question préjudicielle posée par le Bundesfinanzhof:

«Le raccordement de l'installation du propriétaire de l'immeuble au réseau de distribution d'eau par une société de distribution d'eau moyennant une redevance calculée de manière spécifique relève de la notion de 'distribution d'eau', au sens de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (annexes D, point 2, et H, catégorie 2), et doit être considéré, avec l'approvisionnement en eau de l'habitation en question, comme formant une seule opération aux fins de la TVA.»

1 – Langue originale: l'anglais.

2 – JO L 145, p. 1.

3 – Il convient de souligner que, dans la question posée en langue allemande à la Cour, la juridiction emploie le terme «Lieferungen von Wasser», car la terminologie employée dans la version allemande aux annexes D, point 2, et H, catégorie 2, est identique. Toutefois, dans certaines versions linguistiques de ces dispositions, la terminologie employée n'est pas identique. Par exemple dans la version anglaise, le terme «supply of water» est employé à l'annexe D, point 2, alors que c'est le terme «water supplies» qui est utilisé à l'annexe H, catégorie 2. [Ndt: comme dans la version allemande, dans la version française, la terminologie employée dans les dispositions en cause est elle aussi identique (dans les deux cas, il est question de «distribution d'eau»)].

4 – Voir arrêt du 13 janvier 2000, TK-Heimdienst (C-254/98, Rec. p. I-151, point 13).

5 – Voir arrêt du 21 février 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Rec. p. I-1711, point 15).

6 – Voir article 4 de la directive 2004/17/CE du Parlement européen et du Conseil, du 31 mars

2004, portant coordination des procédures de passation des marchés dans les secteurs de l'eau, de l'énergie, des transports et des services postaux (JO L 134, p. 1). Voir également article 9, paragraphe 2, sous e), neuvième tiret, de la sixième directive relatif à la question de l'accès au réseau en ce qui concerne l'électricité et le gaz.

7 – JO L 256, p. 1.

8 – Par exemple, les termes employés dans la version allemande des annexes D, point 2, et H, catégorie 2, de la sixième directive peuvent impliquer un champ d'application plus étroit, car les termes «Lieferungen von Wasser» pourraient être interprétés comme se référant à la simple livraison d'eau. D'un autre côté, les termes employés dans les versions anglaise («the supply of water»), française (la distribution d'eau), italienne («erogazione di acque»), espagnole («distribucion de agua») et slovaque («zásobovanie vodou») de l'annexe D, point 2, de la sixième directive pourraient permettre une interprétation différente et plus large et être interprétés comme englobant la mission plus large d'assurer l'accès du public à l'eau.

9 – Voir arrêts du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission (C-156/98, Rec. p. I-6857, point 50), et du 6 juillet 2006, Commission/Portugal (C-53/05, Rec. p. I-6215, point 20).

10 – Et ce même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

11 – Cette approche de l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive a très récemment été confirmée par la Cour dans l'arrêt du 8 juin 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, Rec. p. I-4999, point 24).

12 – Conclusions lues le 7 septembre 2006 (arrêt du 26 juin 2007, C-369/04, Rec. p. I-5247).

13 – Voir points 93 et 94 des conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire Hutchison 3 G e.a.

14 – L'annexe III de la directive 2004/17, laquelle énumère les entités adjudicatrices dans les secteurs de la production, du transport ou de la distribution d'eau potable des États membres, mentionne à la fois des entreprises privées et des entreprises publiques. Il semble, au vu des considérants de la directive 2004/17, et notamment du dixième considérant, que cette directive a été adoptée, entre autres, pour veiller à ce qu'il ne soit pas porté atteinte à l'égalité de traitement entre les entités adjudicatrices du secteur public et du secteur privé.

15 – Voir article 2, relatif à la définition des entités visées par la directive 2004/17, et article 4, intitulé «Eau», relatif aux activités visées par ladite directive.

16 – L'emploi du terme «catégorie» dans l'article 12, paragraphe 3, sous a), troisième alinéa, de la sixième directive indique que les éléments énumérés à l'annexe H de ladite directive sont des intitulés pour des groupes ou des classes de produits ou de services qui peuvent faire l'objet d'un taux réduit de TVA.

17 – Voir arrêt du 18 janvier 2001, Commission/Espagne (C-83/99, Rec. p. I-445, points 18 et 19).

18 – JO L 316, p. 1.

19 – JO 1988, C 237, p. 21.

20 – Voir par exemple, sixième considérant de la directive 98/83/CE du Conseil, du 3 novembre 1998, relative à la qualité des eaux destinées à la consommation humaine (JO L 330, p. 32).

21 – Cette question se pose selon nous, car, selon la lettre du BMF du 4 juillet 2004, «la mise à disposition d'un raccordement au réseau de distribution» doit être imposée au taux normal, alors que, d'après la juridiction de renvoi, selon la législation allemande, la distribution d'eau fait l'objet d'un taux réduit.

22 – Arrêt Commission/France (C-384/01, Rec. p. I-4395, points 24 et 26 à 28).

23 – Dans ses conclusions dans l'affaire Talacre Beach Caravan Sales (arrêt du 6 juillet 2006, C?251/05, Rec. p. I-6269), l'avocat général Kokott a cependant indiqué que la position adoptée par la Cour dans l'arrêt Commission/France, précité, qui concernait une procédure sur le fondement de l'article 226 CE, ne devait pas être mal interprétée. Selon elle, bien que la Cour semble avoir accepté dans cet arrêt qu'un «seul aspect» d'une livraison se voie appliquer un taux réduit, cette affaire portait principalement sur le point de savoir si la Commission avait apporté la preuve de ce que l'application du taux réduit entraînait une distorsion de la concurrence. Selon elle, pour cette raison, on peut difficilement tirer de cette décision des conclusions générales. Voir points 33 et 34.

24 – Voir arrêt du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank (C-41/04, Rec. p. I-9433, points 19, 20 et 22).

25 – Voir arrêt du 25 février 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973, point 30), citant l'arrêt du 22 octobre 1998, Madgett et Baldwin (C-308/96 et C?94/97, Rec. p. I-6229, point 24).

26 – Voir ci-dessus, point 34.

27 – Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, le principe de neutralité fiscale s'oppose notamment à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA, de sorte que lesdites marchandises ou lesdites prestations doivent être soumises à un taux uniforme. Voir arrêts du 23 octobre 2003, Commission/Allemagne (C-109/02, Rec. p. I?12691, point 20), et du 3 mai 2001, Commission/France (C-481/98, Rec. p. I?3369, points 21 et 22).