

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

JÁN MAZÁK

apresentadas em 10 de Julho de 2007 1(1)

Processo C?442/05

Finanzamt Oschatz

contra

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau?Westelbien

[Pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha)]

«Fiscalidade – Sexta Directiva IVA – Artigo 4.º, n.º 5 – anexo D, n.º 2 – ‘distribuição de água’ – Artigo 12.º, n.º 3, alínea a) – Taxa reduzida – anexo H, categoria 2 – ‘Abastecimento de água’»

1. O presente pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE tem por objecto a interpretação das expressões «distribuição de água» prevista no anexo D, n.º 2, e «Abastecimento de água» prevista no anexo H, categoria 2 da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados?Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (2) (a seguir «Sexta Directiva»). O órgão jurisdicional de reenvio, o Bundesfinanzhof (Alemanha), pretende saber, em especial, se a ligação de uma residência à rede de distribuição de água mediante o pagamento de um montante calculado em separado está abrangida por estes conceitos.

I – Direito comunitário aplicável

2. O artigo 2.º da Sexta Directiva prevê:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]»

3. A definição de sujeito passivo é feita no artigo 4.º da Sexta Directiva nos termos seguintes:

«1. Por «sujeito passivo» entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

2. As actividades económicas referidas no n.º 1 são todas as actividades de produção, de

comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas [...]

[...]

5. Os Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não serão considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando em conexão com essas mesmas actividades ou operações cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, se exercerem tais actividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente a tais actividades ou operações, desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

As entidades acima referidas serão sempre consideradas sujeitos passivos, designadamente no que se refere às operações enumeradas no Anexo D, desde que as mesmas não sejam insignificantes.

[...]»

4. No anexo D, a «distribuição de água» é enumerada como uma das actividades referidas no n.º 5, terceiro parágrafo, do artigo 4.º da Sexta Directiva.

5. O artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva prevê:

«Os Estados-Membros fixarão a taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado sob a forma de uma percentagem da matéria colectável, igual para o fornecimento de bens e a prestação de serviços [...]

[...]

Os Estados-Membros podem igualmente aplicar uma ou duas taxas reduzidas. Essas taxas serão fixadas sob a forma de uma percentagem da matéria colectável que não pode ser inferior a 5% e serão aplicáveis ao fornecimento de bens e à prestação de serviços das categorias referidas no anexo H.»

6. No anexo H, o «abastecimento de água» é enumerado entre os bens e serviços a que se poderão aplicar taxas reduzidas de imposto sobre o valor acrescentado («IVA»).

II – Legislação nacional aplicável

7. Segundo o § 1, n.º 1, primeiro parágrafo, da Umsatzsteuergesetz, (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), na versão aplicável à época dos factos no processo principal, estão sujeitos ao imposto sobre o volume de negócios os fornecimentos e outras prestações que um empresário realiza a título oneroso no território nacional no âmbito da empresa.

8. O § 2, n.º 3, primeira frase, da UStG prevê que uma pessoa colectiva de direito público só está sujeita ao imposto sobre o volume de negócios se exercer uma actividade ou profissão de natureza comercial na acepção do § 1, n.º 1, sexto parágrafo e § 4 da Körperschaftsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre as sociedades, a seguir «KStG»). O abastecimento de água à população inclui-se nas actividades de natureza comercial enumeradas no § 4, n.º 3, da KStG.

9. À época dos factos, a taxa normal do imposto na Alemanha era, nos termos do § 12, n.º 1,

da UStG, de 16%.

10. A «distribuição de água» está sujeita, por força do § 12, n.º 2, primeiro parágrafo, da UStG, conjugado com o n.º 34 do anexo da UStG, à taxa reduzida de 7%.

III – O processo principal e a decisão de reenvio

11. A Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau?Westelbien (a seguir «recorrente»), uma associação de direito público, tem por objecto o abastecimento de água potável e o tratamento de esgotos. Os seus membros são diversas cidades e autarquias de uma circunscrição administrativa da Saxónia.

12. Além de fornecer água aos clientes, a recorrente coloca, a pedido de proprietários de imóveis, ramais de ligação, contra reembolso das despesas. Ao instalar os ramais de ligação, a recorrente liga a sua rede de distribuição de água à respectiva instalação do proprietário do imóvel. As canalizações do ramal de ligação são propriedade da recorrente.

13. A recorrente considera que a taxa reduzida de 7%, aplicável à distribuição de água na Alemanha, também deve ser aplicável ao fornecimento dos ramais de ligação uma vez que estes se destinam exclusivamente a garantir a distribuição de água até ao imóvel.

14. O Finanzamt Oschatz (a seguir «recorrido») considera, no entanto, que a instalação de um ramal de ligação deve ser considerada uma prestação principal autónoma, a saber «o fornecimento de ligação à rede de abastecimento», e ser tributada à taxa normal. Esta posição é defendida no ofício do Bundesministerium der Finanzen (ministério federal das Finanças) de 4 de Julho de 2000.

15. O Finanzgericht (tribunal tributário) deu provimento ao recurso nessa matéria interposto pela recorrente contra o recorrido, na sequência do indeferimento da reclamação apresentada pela recorrente contra a liquidação feita pelo recorrido. O Finanzgericht alegou que os serviços prestados pela recorrente aos respectivos consumidores finais, designadamente a distribuição de água e a instalação do ramal de ligação, representam, no seu conjunto, a prestação unitária «distribuição de água» e que, de acordo com a lei alemã, devem ser tributados à taxa reduzida de 7%.

16. O Bundesfinanzhof questiona-se sobre se a instalação de um ramal de ligação mediante o pagamento de um montante calculado em separado está abrangida pelo conceito «distribuição de água» previsto no anexo D, n.º 2, da Sexta Directiva. Caso o artigo 4.º, n.º 5, terceiro parágrafo, conjugado com o anexo D, n.º 2, da Directiva 77/388/CEE não seja aplicável à instalação de um ramal de ligação mediante o pagamento de um montante calculado em separado, está em causa saber, segundo o Bundesfinanzhof, se a recorrente, ao instalar este ramal, agiu, nos termos do artigo 4.º, n.º 5, primeiro e segundo parágrafos, da Directiva 77/388/CEE, como sujeito passivo.

17. Além disso, em relação à questão da taxa de imposto a aplicar, o Bundesfinanzhof inclina-se para considerar a instalação de ramais de ligação incluída na expressão «Abastecimento de água», devendo, assim, ser tributada à taxa reduzida. No entanto, considera que esta questão depende da interpretação do direito comunitário.

18. Nestas condições, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a decisão e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«A ligação da rede de distribuição de água às instalações do proprietário do imóvel (designado ramal de ligação) efectuada por uma empresa de abastecimento de água mediante o pagamento

de um montante calculado em separado está abrangida pelo conceito [“a distribuição de água”/“Abastecimento de água”] (3) na acepção da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (anexo D, n.º 2, e anexo H, categoria 2)?»

19. Foram apresentadas observações escritas pela recorrente, pelo recorrido, pelos Governos alemão e italiano e pela Comissão. A recorrente e a Comissão apresentaram observações orais na audiência de 10 de Maio de 2007.

IV – Admissibilidade

20. O Governo alemão tem dúvidas quanto à admissibilidade da parte da questão relativa à interpretação da expressão «distribuição de água» prevista no anexo D, n.º 2, da Sexta Directiva. Considera que o desfecho do processo principal não depende de uma interpretação do anexo D, n.º 2, da Sexta Directiva, pois o facto de que a recorrente, quando instalava ramais de ligação, exercia uma actividade nos termos do § 2, n.º 3, primeira frase, da UStG não é contestado. Assim, a questão relativa ao anexo D, n.º 2, da Sexta Directiva não é relevante e tem carácter hipotético. O recorrido considera que a decisão do Tribunal de Justiça relativamente ao anexo D, n.º 2, da Sexta Directiva só seria relevante para o litígio no processo principal se lhe tivesse sido submetida a questão de saber se, no caso de a instalação de um ramal de ligação não ser abrangida pela expressão prevista no anexo D, n.º 2, a recorrente, ao exercer esta actividade, actuava como um sujeito passivo nos termos do artigo 4.º, n.º 5, da referida directiva. Esta questão não foi submetida ao Tribunal de Justiça.

21. Sempre que as questões colocadas pelo juiz nacional tenham por objecto a interpretação do direito comunitário, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a decidir (4). No entanto, compete ao Tribunal de Justiça, em caso de necessidade, analisar as condições em que é solicitado a intervir pelo órgão jurisdicional nacional, tendo em vista verificar a sua própria competência e, em especial, determinar se a interpretação do direito comunitário que lhe é solicitada tem alguma relação com a realidade e com o objecto do litígio no processo principal, de modo que o Tribunal de Justiça não seja levado a emitir opiniões consultivas sobre questões gerais ou hipotéticas. Se concluir que a questão submetida não é manifestamente pertinente para a resolução do litígio, o Tribunal de Justiça não pode pronunciar-se sobre as questões prejudiciais (5).

22. No presente processo, não é óbvio, na minha opinião, que a interpretação do direito comunitário solicitada pelo órgão jurisdicional nacional em relação ao anexo D, n.º 2, da Sexta Directiva não tenha qualquer relação com o objecto do processo principal ou que seja de carácter hipotético, conforme sustentado pelo recorrido e pelo Governo alemão.

23. Resulta claramente da decisão de reenvio do órgão jurisdicional nacional e das alegações do Governo alemão que a recorrente, quando instala ramais de ligação, está obrigada a pagar IVA, nos termos da legislação alemã. No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio referiu na decisão jurisdicional de reenvio que a recorrente, pelo menos em princípio, não é sujeito passivo por força do primeiro parágrafo do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva. Assim, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à questão de saber se a actividade de instalação de um ramal de ligação, mediante o pagamento de um montante calculado em separado, constitui uma actividade abrangida pela expressão «distribuição de água» do anexo D, n.º 2, e se a recorrente pode, assim, ser considerada um sujeito passivo, nos termos do terceiro parágrafo do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

24. A questão essencial no processo pendente no órgão jurisdicional nacional, de acordo com a respectiva decisão de reenvio, parece dizer respeito à aplicação ou não da taxa reduzida do

imposto à actividade de instalação de um ramal de ligação nos termos do terceiro parágrafo do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), em conjugação com o anexo H, categoria 2, da Sexta Directiva. No entanto, na minha opinião, esta questão só se coloca se a entidade que instala a ligação actua como um sujeito passivo quando exerce esta actividade e se esta sujeita a IVA nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva.

25. Dado que o órgão jurisdicional nacional referiu, com base no processo que lhe foi submetido, que a recorrente só pode ser um sujeito passivo, nos termos do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva, se a instalação de um ramal de ligação mediante o pagamento de um montante calculado em separado for abrangida pela expressão prevista no anexo D, n.º 2, considero que a questão de saber se a instalação de um ramal de ligação mediante o pagamento de um montante calculado em separado é abrangida pela expressão «distribuição de água» prevista no anexo D, n.º 2, é relevante para o processo submetido ao órgão jurisdicional de reenvio.

26. De igual modo, considero que deve ser dada resposta à parte da questão relativa ao anexo D, n.º 2, da Sexta Directiva, tendo em vista fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio todos os elementos de interpretação do direito comunitário que possam ser úteis para a decisão do processo que lhe está submetido. Assim, a excepção de inadmissibilidade deve ser julgada improcedente e o pedido de decisão prejudicial relativo ao anexo D, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser declarado admissível.

V – Quanto ao mérito

A – Principais argumentos das partes

27. A recorrente e o Governo italiano consideram que a instalação de um ramal de ligação é abrangida pelas expressões «distribuição de água» ou «Abastecimento de água» previstas no anexo D, n.º 2, e no anexo H, categoria 2, respectivamente, da Sexta Directiva. Consideram que o ramal de ligação da água é indispensável para a distribuição de água. O Governo italiano alega que a instalação do ramal de ligação é acessória em relação ao fornecimento principal, a saber a distribuição de água.

28. A recorrente considera que a instalação do ramal de ligação não constitui um fornecimento separado da distribuição de água. Do ponto de vista dos clientes, o ramal de ligação da água só serve para permitir a distribuição de água e não tem outra finalidade. Isto é realçado pelo facto de, por razões legais e práticas, os clientes não poderem obter água de outra empresa. A recorrente considera que o facto de a instalação do ramal de ligação da água ser cobrada de uma determinada forma ou uma única vez não é relevante na perspectiva do IVA. O facto de os custos relativos à instalação do ramal de ligação serem deduzidos da tarifa mensal relativa aos custos fixos e a tarifa associada ao consumo efectivo de água indicam que existe um único preço para a distribuição de água, parte do qual é calculado de uma forma específica. Além disso, embora a ligação só seja feita uma vez, é indispensável para a distribuição de água de forma continuada e, portanto, não pode ser considerada um fornecimento independente. Não é apenas a ligação, mas também a presença do fornecimento da água, que aumenta o valor do local em causa de forma continuada. Ao contrário do alegado pelo recorrido, a presunção de que, nos edifícios com ligação, pode não ser consumida água, não reflecte a realidade. Além disso, o montante (elevado) cobrado pelo ramal de ligação não constitui um fundamento válido para concluir que se trata de um fornecimento independente. Embora uma ligação possa custar mil euros, o consumo de água numa residência poderá ser de oito a doze mil euros num período de quarenta a cinquenta anos.

29. O recorrido e o Governo alemão limitaram os seus argumentos à interpretação do anexo H, categoria 2, da Sexta Directiva. O recorrido, o Governo alemão e a Comissão alegam que a instalação de um ramal de ligação não está abrangida pela expressão «Abastecimento de água»

do anexo H, categoria 2, da Sexta Directiva. Como as regras sobre a aplicação da taxa reduzida derrogam as regras gerais da Sexta Directiva, consideram que estas, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, devem ser interpretadas de forma estrita. Por conseguinte, a expressão «Abastecimento de água» deve ser limitada à distribuição de água *stricto sensu* e não deve incluir quaisquer serviços adicionais tais como os trabalhos de construção destinados a assegurar o fornecimento da água. O recorrido e o Governo alemão consideram, portanto, que a instalação do ramal de ligação deve ser tributada à taxa normal.

30. O Governo alemão acrescentou que o princípio da neutralidade do IVA seria violado se a expressão «Abastecimento de água» fosse interpretada de forma demasiado lata, porque a desempenhos comparáveis, tais como, por exemplo, as ligações da instalação do gás ou da electricidade, não se aplica a taxa reduzida do imposto. O recorrido também alega que, se forem aceites os argumentos da recorrente, a instalação do ramal de ligação pelo fornecedor da água será tributada à taxa reduzida enquanto a mesma instalação por uma empresa privada será tributada à taxa normal.

31. Além disso, o Governo alemão observa que os Estados-Membros, de acordo com o terceiro parágrafo do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva, podem decidir livremente a aplicação da taxa reduzida.

32. Assim, o Governo alemão e a Comissão consideram que a instalação do ramal de ligação da água e a distribuição de água devem ser tratadas como dois fornecimentos principais, aos quais se aplicam, de acordo com o Governo alemão, taxas diferentes. Por conseguinte, o ramal de ligação da água não pode ser considerado um fornecimento acessório.

33. A Comissão aceita que a instalação de um ramal de ligação constitui uma condição preliminar e necessária à distribuição de água. No entanto, do ponto de vista técnico, a construção da ligação não tem qualquer relação com a distribuição de água, em termos estritos. O recorrido, o Governo alemão e a Comissão consideram, em especial, que o facto de o responsável pelo pagamento do ramal de ligação da água ser o proprietário do imóvel, enquanto a taxa do consumo efectivo de água pode ser cobrada, por exemplo, ao locatário do edifício, demonstra que a ligação e a própria água não constituem um fornecimento único. O recorrido também observa que a ligação beneficia o edifício de forma continuada. Além disso, segundo o recorrido e a Comissão, a ligação só é colocada uma vez e não tem um nexo temporal com a distribuição de água. O facto de a instalação do ramal de ligação custar, em média, alguns milhares de euros, enquanto a distribuição dos custos da água é, em geral, de apenas algumas centenas por ano, sugere que a instalação da ligação não é uma actividade acessória. Assim, segundo a Comissão, do ponto de vista financeiro, existem dois fornecimentos distintos que são apreendidos como tal pelos consumidores. Esta conclusão está em conformidade com a distinção feita entre a construção e o fornecimento de uma rede e a distribuição de água através da rede (6).

34. O Governo alemão alega que, embora do ponto de vista de um consumidor médio, a instalação da ligação e a distribuição de água sirvam o mesmo objectivo económico, tal facto não é em si mesmo suficiente para que sejam consideradas um único fornecimento. Para que exista um único fornecimento, os diferentes elementos devem estar tão estreitamente ligados que não se possam distinguir entre si. Não é assim no processo em apreço. O Governo alemão também observa que o ramal de ligação pode ser instalado sem qualquer obrigação de utilização e, portanto, de abastecimento de água.

35. No que diz respeito à interpretação da expressão «distribuição de água» prevista no anexo D, a Comissão considera que não existem suficientes elementos disponíveis que permitam ao Tribunal de Justiça determinar se a recorrente no processo submetido ao órgão jurisdicional de

reenvio é um organismo que cumpre os critérios previstos no artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva. Por conseguinte, a Comissão considera que o Tribunal de Justiça deve responder à parte da questão sobre o anexo D, declarando que o órgão jurisdicional nacional deve averiguar se as actividades da recorrente são tributáveis.

B – *Apreciação*

36. As partes no processo em apreço estão essencialmente em desacordo quanto à questão de saber se as expressões «distribuição de água» prevista no anexo D, n.º 2, e «Abastecimento de água» prevista no anexo H, categoria 2, da Sexta Directiva, incluem a instalação de um ramal de ligação.

37. Refira-se que a Sexta Directiva não define nem a expressão «distribuição de água» do anexo D, n.º 2, nem a expressão «Abastecimento de água» do anexo H, categoria 2. O preâmbulo do anexo H da Sexta Directiva prevê que, ao transpor para o direito nacional as categorias de bens referidas no anexo H, os Estados-Membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada para definir o alcance exacto de cada categoria. A Nomenclatura Combinada instituída pelo Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de Julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (7), na sua redacção alterada, é constituída, designadamente, por uma nomenclatura do sistema harmonizado que apenas se refere a bens. No entanto, não dá qualquer ajuda para a definição da expressão «Abastecimento de água», nem da expressão «distribuição de água».

38. Além disso, a meu ver, as questões submetidas ao Tribunal de Justiça não podem ser resolvidas apenas com base na redacção do anexo D, n.º 2, e do anexo H, categoria 2, da Sexta Directiva. Em todo o caso, a redacção destas disposições é ambígua, em especial quando examinadas e comparadas as diferentes versões linguísticas da Sexta Directiva. Enquanto a redacção de certas versões linguísticas poderá favorecer uma interpretação estrita da expressão contida no anexo D, n.º 2 e anexo H, categoria 2, da Sexta Directiva, que limita o seu âmbito de aplicação ao mero fornecimento de água, outras versões linguísticas favorecem uma interpretação mais ampla (8). Tendo em vista as diferenças linguísticas, o alcance da expressão em questão não pode ser determinado com base numa interpretação exclusivamente textual. Por conseguinte, é adequado ter em conta outros critérios de interpretação, em especial o regime geral e a finalidade da regulamentação de que fazem parte as disposições em questão (9).

39. Considero, assim, que é necessário examinar separadamente os anexos D e H no regime da Sexta Directiva e averiguar o seu objectivo específico.

1. Anexo D

40. O primeiro parágrafo do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva prevê que os Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não serão considerados sujeitos passivos, na acepção do artigo 4.º, n.º 4, relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas (10). Por força do segundo parágrafo do artigo 4.º, n.º 5, os Estados-Membros devem assegurar que os organismos de direito público são tratados como sujeitos passivos sempre que um tratamento contrário possa conduzir a distorções de concorrência significativas. Além disso, nos termos do terceiro parágrafo do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva, é «sempre» imposta aos Estados-Membros a obrigação de tratarem os organismos de direito público como sujeitos passivos, designadamente no que se refere às operações enumeradas no Anexo D, desde que as mesmas não sejam insignificantes.

41. Assim, o segundo parágrafo do artigo 4.º, n.º 5, e o terceiro parágrafo do artigo 4.º, n.º 5, em conjugação com o anexo D, todos da Sexta Directiva, constituem, a meu ver, excepções ou

derrogações da «regra geral» prevista no primeiro parágrafo do artigo 4.º, n.º 5. O objectivo do segundo e do terceiro parágrafo do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva é garantir que a neutralidade fiscal seja preservada nas situações em que os organismos de direito público exercem, no quadro do regime jurídico que lhes é próprio, actividades que podem ser igualmente exercidas, em concorrência com eles, por particulares no regime de direito privado ou com base em concessões administrativas (11).

42. No entanto, sempre que uma actividade é enumerada no anexo D não há necessidade de examinar o estatuto legal do organismo que exerce essa actividade ou a qualidade na qual a exerce. Tal exercício é inútil, pois se uma actividade for abrangida pelo anexo D da Sexta directiva, a entidade que exerce esta actividade é, em princípio, sujeito passível em relação a esta actividade. Isto decorre, na minha opinião, da palavra «sempre» utilizada na disposição. Além disso, não há necessidade de determinar, como no caso do segundo parágrafo do artigo 4.º, n.º 5, se o tratamento de um organismo público como sujeito não passivo conduziria a distorções de concorrência significativas. Sempre que a actividade esteja abrangida pelo anexo D, presume-se a existência de distorções de concorrência significativas. Tal como assinalou a advogada-geral J. Kokott nas conclusões que apresentou no processo Hutchison 3G e o. (12), o anexo D enumera as actividades que podem ser exercidas tanto pelos organismos públicos como pelas empresas privadas e que apresentam uma «relevância económica primordial e manifesta» (13). O terceiro parágrafo do artigo 4.º, n.º 5, em conjugação com o anexo D da Sexta Directiva destina-se a garantir que os organismos públicos e as empresas privadas são colocados em pé de igualdade para efeitos fiscais relativamente às actividades enumeradas no anexo D.

43. No que diz respeito à actividade de distribuição de água enunciada no anexo D, n.º 2, da Sexta Directiva, resulta claramente da Directiva 2004/17 (14) que, em certos Estados-Membros, as empresas públicas e privadas operam no sector da água e competem na «abertura ou [...] exploração de redes fixas destinadas à prestação de serviços ao público no domínio da produção, do transporte ou da distribuição de água potável» e da «alimentação dessas redes com água potável» (15). Além disso, na audiência no presente processo, a recorrente confirmou que, na Alemanha, um conjunto de diferentes tipos de entidades, de natureza pública e privada, instalam ramais de ligação. Além disso, parece resultar das alegações que a actividade de instalação de ramais de ligação tem uma relevância económica considerável, dados os custos envolvidos.

44. Assim, a inclusão da instalação de um ramal de ligação na expressão «distribuição de água» prevista no anexo D, n.º 2, da referida directiva parece, na minha opinião em conformidade com o espírito e o objectivo do terceiro parágrafo do artigo 4.º, n.º 5, e do anexo D da Sexta Directiva.

2. Anexo H

45. O terceiro parágrafo do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva prevê que os Estados-Membros podem aplicar a taxa reduzida de IVA ao fornecimento de bens e à prestação de serviços das categorias (16) referidas no anexo H. Estas disposições têm a natureza de derrogações do princípio segundo o qual é aplicável a taxa normal do IVA e, por conseguinte, são de interpretação estrita (17).

46. O anexo H foi introduzido na Sexta Directiva pela Directiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a Directiva 77/388/CEE (aproximação das taxas do IVA) (18). Para além do «Abastecimento de água», o anexo H contém dezasseis outras categorias de bens e serviços a que se poderão aplicar taxas reduzidas do imposto.

47. Nem os considerandos da Directiva 92/77 nem, de facto, a Sexta Directiva fornecem

qualquer explicação do objectivo e do âmbito de aplicação do anexo H. No entanto, parece resultar, em primeiro lugar, das categorias de bens e serviços enumeradas no próprio anexo H e, em segundo lugar, do Parecer do Comité Económico e Social sobre a proposta de Directiva do Conselho que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a Directiva 77/388/CEE, aproximação das taxas do imposto sobre o valor acrescentado (19), que o objectivo do anexo H, em conjugação com o terceiro parágrafo do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), ambos da Sexta Directiva, é permitir que os Estados-Membros apliquem uma taxa reduzida do imposto aos principais bens e serviços e às actividades com fins sociais ou públicos.

48. Em meu entender, a água potável constitui um bem essencial de utilização quotidiana e o acesso a este bem promove, indubitavelmente, os interesses da saúde humana (20). Como a instalação de um ramal de ligação não serve outro fim que não seja o de ligar uma residência a uma rede de distribuição de água e constitui uma condição preliminar e necessária para obter água dessa rede, a possibilidade de os Estados-Membros aplicarem uma taxa reduzida do imposto ao fornecimento de tal ligação parece-me estar em conformidade com o objectivo do terceiro parágrafo do artigo 12.º, n.º 3, alínea a) e anexo H da Sexta Directiva.

49. Considero, por conseguinte, que a expressão «Abastecimento de água» referida no anexo H, categoria 2, da Sexta Directiva inclui a actividade de instalação de um ramal de ligação.

50. Na minha opinião, falta examinar, no presente processo, a questão de saber se a aplicação selectiva da taxa reduzida do IVA a apenas determinados aspectos da categoria «Abastecimento de água» é permitida e, em caso afirmativo, no contexto do presente processo, se é permitida a exclusão da instalação de um ramal de ligação desse tratamento (21). Resulta claramente da redacção do terceiro parágrafo do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva e da utilização do termo «podem» nesta disposição, que a aplicação pelos Estados-Membros da taxa reduzida tem carácter opcional. Assim, a decisão de aplicar ou não uma taxa reduzida do imposto é da competência dos Estados-Membros.

51. No acórdão de 8 de Maio de 2003, Comissão/França (22), o Tribunal de Justiça confirmou que o texto do artigo 12.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, que autoriza a aplicação de uma taxa reduzida do IVA aos fornecimentos de gás natural e de electricidade, não proíbe a aplicação selectiva da taxa reduzida a aspectos concretos e específicos, como a subscrição que dá direito a uma quantidade mínima de electricidade para os clientes, desde que essa aplicação não crie um risco de distorção da concorrência (23).

52. Na minha opinião, o terceiro parágrafo do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva também pode ser interpretado desta forma, permitindo, assim, aos Estados-Membros cobrar a taxa reduzida do IVA sobre aspectos distintos e independentes da distribuição de água, sem prejuízo, no entanto, da importante ressalva de que o princípio da neutralidade fiscal, inerente ao sistema comum do IVA, não seja comprometido. A fim de determinar se a instalação de um ramal de ligação se pode distinguir ou isolar de outros aspectos da categoria «Abastecimento de água», considero que se poderá aplicar a jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre fornecimentos compostos.

53. Como decorre dessa jurisprudência, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de actos, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para se determinar se se está na presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única. Tendo em atenção a dupla circunstância de que, por um lado, do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva decorre que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e que, por outro, a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, importa assim, em primeiro lugar, procurar encontrar os

elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor diversas prestações principais distintas ou uma prestação única. A este propósito, o Tribunal já declarou que se está na presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor, entendido como consumidor médio, estão tão estreitamente conexos que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial (24).

54. Além disso, resulta claramente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal e, assim, partilhar do tratamento fiscal da prestação principal, quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador (25).

55. Considero que a instalação de um ramal de ligação não constitui um fim em si para a pessoa que a solicita. Conforme anteriormente assinalado no n.º 48, o único objectivo da instalação de um ramal de ligação, do ponto de vista da pessoa que a solicita e, certamente, da empresa que efectua a ligação, é permitir o fornecimento de água da rede de distribuição de água a uma residência. De facto, o próprio Governo alemão admite nas suas alegações que, do ponto de vista do consumidor médio, a instalação do ramal de ligação e a distribuição de água servem o mesmo objectivo económico (26). Penso que seria muito artificial distinguir ou isolar a instalação do ramal de ligação da água fornecida a partir da rede à residência em questão.

56. A existência de um ramal de ligação é um requisito essencial para se obter água a partir da rede de distribuição de água e deve, assim, na minha opinião, beneficiar do mesmo tratamento fiscal que a água fornecida que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, é tributada na Alemanha a uma taxa reduzida do imposto.

57. Neste contexto, o facto de a ligação ser instalada apenas uma vez, enquanto a água pode ser fornecida à residência ao longo de um período de tempo extenso, não altera, na minha opinião, a análise anterior, dada a necessidade continuada da ligação para obter a água a partir da rede de distribuição de água. Além disso, no processo em apreço, o facto de a instalação da ligação poder constituir uma despesa inicial elevada em comparação, por exemplo, com a cobrança mensal do consumo de água, não é, na minha opinião, decisivo e não permite eliminar o nexo intrínseco, funcional, entre a instalação da ligação e a distribuição de água a partir da rede de distribuição à residência.

58. Considero que os argumentos do Governo alemão e do recorrido referidos no n.º 30 *supra* não procedem e que não há risco de violação do princípio da neutralidade fiscal (27) do regime do IVA se a instalação de um ramal de ligação for incluída na expressão «Abastecimento de água» do anexo H, categoria 2, da Sexta Directiva.

59. Na minha opinião, não há relação entre a instalação de um ramal de ligação e a instalação, por exemplo, de ligações de gás ou de electricidade na perspectiva do IVA. Poderão existir, é certo, determinadas semelhanças técnicas entre a instalação de um ramal de ligação e a instalação de ligações para o fornecimento de gás ou electricidade. No entanto, o fornecimento de gás e o fornecimento de electricidade, por um lado, e a distribuição de água por outro, beneficiam de um estatuto legal diferente no âmbito da Sexta Directiva. Neste contexto, basta observar que, enquanto o fornecimento de gás e o fornecimento de electricidade estão incluídos no anexo D, n.º 2, da Sexta Directiva, a par da distribuição de água, só o «Abastecimento de água», e não o fornecimento de gás e o fornecimento de electricidade, figuram entre as categorias de bens e de serviços enumerados no anexo H da Sexta Directiva. A meu ver, a distribuição de água, por um lado, e o fornecimento de gás e o fornecimento de electricidade, por outro, não podem, por conseguinte, ser consideradas «prestações comparáveis» na perspectiva do IVA.

60. Consequentemente, a expressão «Abastecimento de água» referida no anexo H, categoria 2, da Sexta Directiva inclui a actividade de instalação de um ramal de ligação. Além disso, a instalação do ramal de ligação da água e a água fornecida à residência em questão devem ser consideradas como uma única transacção para efeitos de IVA.

VI – Conclusão

61. À luz das observações expostas, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à questão submetida a título prejudicial pelo Bundesfinanzhof da seguinte forma:

A ligação da rede de distribuição de água às instalações do proprietário do imóvel efectuada por uma empresa de abastecimento de água mediante o pagamento de um montante calculado em separado está abrangida pelo conceito [“a distribuição de água”/“Abastecimento de água”] na acepção da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (anexo D, n.º 2, e anexo H, categoria 2) e deve ser considerada, juntamente com a água fornecida à residência em questão, como uma única transacção para efeitos de IVA.

1 – Língua original: inglês.

2 – JO L 145, p. 1; EE9 F01 p. 54.

3 – Importa observar que, na versão original alemã da questão submetida ao Tribunal de Justiça, o órgão jurisdicional nacional utiliza a expressão «Lieferungen von Wasser» que reflecte o facto de ser utilizada terminologia idêntica no Anexo D, n.º 2, e no Anexo H, Categoria 2, da redacção em língua alemã da Sexta Directiva. Contudo, em algumas outras versões linguísticas não é utilizada terminologia idêntica nas duas disposições. Por exemplo, na redacção em língua inglesa da Sexta Directiva, é utilizada no Anexo D, n.º 2, a expressão «supply of water», enquanto se utiliza a expressão «water supplies» no Anexo H, Categoria 2.

4 – V. acórdão de 13 de Janeiro de 2000, TK-Heimdienst (C-254/98, Colect., p. I-151), n.º 13.

5 – V. acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Colect., p. I-1711), n.º 15.

6 – V. artigo 4.º da Directiva 2004/17/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 31 de Março de 2004, relativa à coordenação dos processos de adjudicação de contratos nos sectores da água, da energia, dos transportes e dos serviços postais (JO 2004 L 134, p. 1). V. também artigo 9.º, n.º 2, alínea e), nono parágrafo, da Sexta Directiva, que se refere à questão do acesso à rede de electricidade e de gás.

7 – JO 1987 L 256, p. 1.

8 – Por exemplo, a versão alemã da expressão prevista no anexo D, n.º 2, e no anexo H, categoria 2, da Sexta Directiva pode implicar um âmbito mais estreito, uma vez que as palavras «Lieferungen von Wasser» podem ser interpretadas como referindo-se ao mero fornecimento de água. Por outro lado, a expressão utilizada nas versões linguísticas inglesa (the supply of water), francesa (la distribution d'eau), italiana (Erogazione di acqua), espanhola (Distribución de agua) e eslovaca (Zásobovanie vodou) do anexo D, n.º 2, da Sexta Directiva permite uma interpretação diferente, mais ampla, que pode incluir a tarefa mais abrangente de assegurar o acesso público à água.

9 – V., em especial, acórdão de 19 de Setembro de 2000, Alemanha/Comissão (C-156/98, Colect., I-6857, n.º 50), e acórdão de 6 de Julho de 2006, Comissão/Portugal (C-53/05, Colect.,

I?6215, n.º 20).

10 – Isto é assim mesmo quando em conexão com essas mesmas actividades ou operações cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

11 – Esta abordagem ao segundo parágrafo do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva foi confirmada pelo Tribunal de Justiça, mais recentemente, no acórdão de 8 de Junho de 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C?430/04, Colect., I?4999, n.º 24).

12 – Conclusões apresentadas em 7 de Setembro de 2006 no processo Hutchison 3G e o. (acórdão de 2 de Junho de 2007, C?369/04, Colect. p. I?0000).

13 – V. n.os 93 e 94 das conclusões apresentadas pela advogada?geral J. Kokott no processo Hutchison 3G e o.

14 – Já referida na nota 6. O anexo III da Directiva 2004/17, que enumera entidades adjudicantes nos sectores da produção, do transporte ou distribuição de água potável nos Estados?Membros refere?se tanto a empresas privadas como a empresas públicas. Parece resultar dos considerandos da Directiva 2004/17, em especial do décimo considerando, que esta Directiva foi adoptada, designadamente, para garantir que a igualdade de tratamento das entidades adjudicantes que operam no sector público e as que operam no sector privado não seja prejudicada.

15 – V. artigo 2.º sobre a definição das entidades objecto da Directiva 2004/17 e o artigo 4.º intitulado «Água» sobre a lista de actividades deste sector abrangidas pela directiva.

16 – A utilização do termo «categoria» no terceiro parágrafo do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva, indica que os itens enumerados no anexo H dessa Directiva são títulos de grupos ou classes de bens e serviços a que se poderão aplicar taxas reduzidas do imposto.

17 – V. acórdão de 18 de Janeiro de 2001, Comissão/Espanha (C?83/99, Colect., I?445, n.os 18 e 19).

18 – JO 1992 L 316, p. 1.

19 – JO C 237, 12.9.1988, p. 21.

20 – V., por exemplo, o sexto considerando da Directiva 98/83/CE, de 3 de Novembro de 1998, relativa à qualidade da água destinada ao consumo humano (JO 1998 L 330, p. 32).

21 – Esta questão coloca?se uma vez que, nos termos do ofício do Bundesministerium der Finanzen, de 4 de Julho de 2000, o «fornecimento da ligação à rede de abastecimento» devia ser tributada à taxa normal, enquanto, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, nos termos da legislação alemã, a distribuição de água está sujeita à taxa reduzida.

22 – (C?384/01, Colect., p. I?4395, n.os 24 e 26 a 28).

23 – No entanto, nas suas conclusões de 4 de Maio de 2006, no processo Talacre Beach Caravan Sales (C?251/05, Colect., p. I?6269) a advogada?geral J. Kokott salientou que a posição do Tribunal de Justiça, no acórdão de 8 de Maio de 2003, Comissão/França (C?384/01), no âmbito de um processo nos termos do artigo 226.º CE, não deve ser mal interpretada. No seu entender, se é certo que o Tribunal de Justiça, nesse acórdão, parece permitir que a um «único aspecto» de uma entrega seja aplicada uma taxa reduzida do imposto, o processo discutiu principalmente a questão de saber se a Comissão tinha ou não feito prova de que a aplicação da

taxa reduzida conduzia a uma distorção da concorrência. Assim, segundo a advogada-geral J. Kokott, é difícil extrair desse acórdão respostas conclusivas. V. n.os 33 e 34.

24 – V., neste sentido, o acórdão de 27 de Outubro de 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank* (C-41/04, Colect., I-9433, n.os 19, 20 e 22).

25 – V. acórdão de 25 de Fevereiro de 1999, *Card Protection Plan (CPP)/Commissioners of Customs & Excise* (C-349/96, Colect., I-973, n.º 30), que refere o acórdão de 22 de Outubro de 1998, *Madgett e Baldwin*, C-308/96 e C-94/97, Colect., p. I-6229, n.º 24.

26 – V. n.º 34 *supra*.

27 – Tal como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o princípio da neutralidade opõe-se, nomeadamente, a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA, de modo que os referidos produtos devem ser submetidos a uma taxa uniforme; v. acórdão de 23 de Outubro de 2003, *Comissão/Alemanha* (C-109/02, Colect., I-12691, n.º 20), e acórdão de 3 de Maio de 2001, *Comissão/França* (C-481/98, Colect., I-3369, n.os 21 e 22).