

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 3 de abril de 2008*

En el asunto C-442/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el le Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 3 de noviembre de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de diciembre de 2005, en el procedimiento entre

Finanzamt Oschatz

y

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien,

en el que interviene:

Bundesministerium der Finanzen,

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. L. Bay Larsen, J. Makarczyk (Ponente), P. Kūris y J.-C. Bonichot, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;
Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de mayo de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Finanzamt Oschatz, por el Sr. T. Martin, en calidad de agente;

— en nombre del Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, por el Sr. F. Schmidt, Steuerberater;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y U. Forsthoff, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. Fiengo, avvocato dello Stato;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de julio de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

- ¹ La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, esencialmente, la interpretación del concepto de «distribución de agua» que figura en los anexos D, punto 2, y 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2001/4/CE del Consejo, de 19 de enero de 2001 (DO L 22, p. 17) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- ² Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Finanzamt Oschatz (en lo sucesivo, «Finanzamt») y el Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (mancomunidad municipal de distribución de agua potable y de evacuación de las aguas residuales de la comarca de Torgau-Westelbien; en lo sucesivo, «Zweckverband»), en relación con la aplicación o no de un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») a la operación de conectar la instalación hidráulica de un inmueble a la red de distribución de agua (en otros términos, la instalación de la acometida individual).

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 3 El artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva es del siguiente tenor literal:

«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, punto 2, de dicha Directiva, figura expresamente la distribución de agua.

5 El artículo 12, apartado 3, letra a), de dicha Directiva establece:

«Cada Estado miembro fijará el tipo impositivo normal del impuesto sobre el valor añadido en un porcentaje de la base imponible que se aplicará tanto a las entregas de bienes como a 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 El anexo H de la Sexta Directiva, titulado «Lista de entregas de bienes y prestación de servicios que podrán estar sujetos a tipos reducidos del IVA», menciona el suministro de agua en su categoría 2.

Normativa nacional

- 7 En virtud del artículo 1, apartado 1, primera frase, de la Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios de 1999 (Umsatzsteuergesetz 1999; en lo sucesivo, «UStG»), en la versión aplicable en el momento de los hechos del asunto principal, están sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las entregas y otras prestaciones realizadas a título oneroso en el interior del país por un empresario en el seno de su empresa.
- 8 Con arreglo al artículo 2, apartado 3, primera frase, de la UStG, las personas jurídicas de Derecho público sólo desarrollan una actividad empresarial o profesional en el seno de sus establecimientos de carácter mercantil. En virtud del artículo 4, apartado 3, de la Ley relativa al impuesto sobre sociedades (Körperschaftsteuergesetz), forman parte de los establecimientos de carácter mercantil, entre otros, aquéllos cuyo objeto consiste en el abastecimiento de agua a la población.
- 9 Según el artículo 12, apartado 1, de la UStG, para cada volumen de negocios imponible, el impuesto asciende a un 16 % de la base imponible.
- 10 No obstante, el apartado 2 de dicho artículo establece que el tipo impositivo se reduce a un 7 % en el caso de los volúmenes de negocios relativos a la entrega, la importación y la adquisición intracomunitaria de los objetos a los que se refiere el anexo 2 de dicha Ley, entre los cuales figura el agua, en el punto 34 de dicho anexo.

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 11 El Zweckverband tiene a su cargo el suministro del agua potable y la evacuación de las aguas residuales por cuenta de varias ciudades y municipios de la comarca de Torgau-Westelbien. A tal fin, las actividades de dicha mancomunidad abarcan, en particular, la captación, la aducción, el tratamiento y el suministro de agua potable a sus clientes, a saber, los propietarios de los inmuebles conectados a la red de distribución de agua. En este contexto, dicha mancomunidad realiza, a petición de sus clientes, la instalación de la acometida individual, por la que percibe una remuneración única correspondiente al coste de dicha operación. El Zweckverband conserva la propiedad de la acometida.

- 12 Al considerar que la instalación de tal acometida no formaba parte de la actividad de distribución de agua, el Finanzamt decidió aplicarle el tipo normal del IVA establecido en la normativa nacional.

- 13 Tras un recurso de reposición ante el Finanzamt que no prosperó, el Zweckverband acudió ante el Finanzgericht Sachsen, sosteniendo que la acometida individual debía estar sujeta al mismo tipo reducido del IVA que se aplica al suministro de agua.

- 14 El Finanzgericht Sachsen acogió el recurso del Zweckverband, estimando que el suministro de agua y la instalación de la acometida individual a la red de distribución de agua constituían una prestación única de «suministro de agua», en el sentido de la normativa nacional que adaptó el ordenamiento jurídico interno a la Sexta Directiva.

- 15 El Finanzamt interpuso entonces un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof contra dicha resolución.

- 16 Al igual que las partes, el órgano jurisdiccional remitente parte de la base de que, al realizar la acometida individual, el Zweckverband actúa como empresa, de conformidad con la normativa nacional. No obstante, dicho Tribunal puntualiza que de las observaciones de dichas partes en el acto de la vista del asunto principal se desprende que el Zweckverband actúa en virtud de un estatuto jurídico público y en régimen de Derecho público, lo cual, a su juicio, milita en contra de la sujeción de dicha mancomunidad al IVA, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.
- 17 En cuanto al tipo del IVA aplicable, dicho órgano jurisdiccional recuerda que, hasta un escrito del Bundesministerium der Finanzen (Ministerio Federal de Hacienda) de 4 de julio de 2000, la instalación de la acometida individual se consideraba una prestación accesoria al suministro de agua.
- 18 Dicho órgano jurisdiccional se inclina a pensar igualmente que la instalación de tal acometida forma parte de la actividad de suministro de agua, pero considera que esta cuestión depende de la interpretación del artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva y del anexo H, categoría 2, de ésta.
- 19 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«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 de “distribución de agua” en el sentido de la Sexta Directiva [...] (anexo D, punto 2, y anexo H, categoría 2)?»

Sobre la cuestión prejudicial

Admisibilidad

- 20 En sus observaciones, el Finanzamt y el Gobierno alemán manifestaron algunas dudas en cuanto a la pertinencia de la cuestión prejudicial en la medida en que se refiere al anexo D, punto 2, de la Sexta Directiva, ya que el litigio principal no tiene, a su juicio, relación alguna con la sujeción al IVA del Zweckverband.
- 21 A este respecto, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, la negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véanse, en particular, las sentencias de 19 de febrero de 2002, Arduino, C-35/99, Rec. p. I-1529, apartado 25, y de 11 de julio de 2006, Chacón Navas, C-13/05, Rec. p. I-6467, apartado 33).
- 22 No obstante, en el presente asunto no concurre ninguno de dichos requisitos.
- 23 En efecto, en su resolución de remisión, el órgano jurisdiccional nacional, que conoce de un litigio en materia de IVA, describe de manera detallada el contexto fáctico y jurídico del litigio principal.

24 Además, plantea un interrogante al Tribunal de Justicia sobre el Derecho comunitario aplicable al IVA, y en particular sobre el concepto de «distribución de agua» que figura tanto en el anexo D como en el anexo H de la Sexta Directiva, a fin de poder apreciar si procede considerar que la instalación de la acometida individual de un inmueble a la red de distribución de agua forma parte de la referida distribución.

25 Si bien el litigio principal versa principalmente sobre la aplicación de un tipo reducido de IVA a dicha operación, como excepción a la aplicación del tipo normal del IVA, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el órgano jurisdiccional remitente alberga asimismo ciertas dudas en cuanto a la sujeción al IVA del Zwec-kverband, requisito previo para la aplicación de alguno de los tipos impositivos del IVA a dicha operación.

26 Por consiguiente, sin ser hipotética, la interpretación del Derecho comunitario solicitada guarda relación con la realidad y con el objeto del litigio principal.

27 En consecuencia, procede admitir la cuestión planteada.

Sobre el fondo

28 Conviene responder a la cuestión prejudicial, en primer lugar, en la medida en que se refiere al artículo 4, apartado 5, y al anexo D, punto 2, de la Sexta Directiva y a continuación, en segundo lugar, en la medida en que trata de la aplicación de uno de los tipos reducidos del IVA mencionados en el artículo 12, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, en relación con el anexo H, categoría 2, de dicha norma.

Sobre el artículo 4, apartado 5, y el anexo D, punto 2, de la Sexta Directiva

- 29 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende esencialmente que se dilucide si instalación de la acometida individual a la red de distribución de agua forma parte de la actividad de distribución de agua contemplada en el anexo D, punto 2, de la Sexta Directiva.
- 30 A falta de definición en la Sexta Directiva, debe recordarse que, para la interpretación de una disposición de Derecho comunitario, como el anexo D, punto 2, de dicha Directiva, es preciso tener en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véanse, en particular, en este sentido, 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).
- 31 Del artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva se desprende que, al establecer que los organismos de Derecho público tendrán en cualquier caso la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el anexo D, excepto si el volumen de éstas fuera insignificante, la citada disposición impone una limitación a la norma que niega la condición de sujetos pasivos a estos organismos, que se suma a las que resultan del requisito establecido en el párrafo primero de dicho apartado, a saber, que se trate de actividades desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas, y de la excepción prevista en el párrafo segundo del mismo apartado, para el caso de que la no sujeción al impuesto de las actividades de que se trate provoque distorsiones graves de la competencia. El párrafo tercero de dicho apartado pretende garantizar que determinadas categorías de actividades económicas cuya importancia resulta de su objeto no queden excluidas del IVA por ser desarrolladas por organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas (véase la sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 26).

32 En el caso de autos, procede señalar que lo que caracteriza al suministro de agua es el hecho de poner el agua a disposición del público y que, como señala el Abogado General en el punto 43 de sus conclusiones, dicho suministro se efectúa mediante redes fijas destinadas a prestar un servicio a dicho público.

33 Además, tanto de la resolución de remisión como de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia se desprende que la instalación de una acometida individual a la red fija de suministro de agua consiste en la colocación, por parte del Zweckverband, de una canalización que permita conectar la instalación hidráulica de un inmueble a dicha red.

34 Ha quedado acreditado que resulta imposible poner el agua a disposición del propietario u ocupante del inmueble sin instalar dicha acometida. Por lo tanto, tal acometida es indispensable para la puesta a disposición de agua.

35 Dado que, en primer lugar, el objetivo del párrafo tercero del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, recordado en el apartado 31 de la presente sentencia, consiste en garantizar que la condición de persona pública del prestador del servicio no impida someter al IVA las categorías de actividades económicas de una cierta importancia mencionadas en el anexo D, entre las que figura la distribución de agua; que, en segundo lugar, lo que caracteriza la distribución de agua es poner el agua a disposición del público y que, por último, la acometida individual es indispensable para la puesta a disposición del agua, procede considerar que la instalación de dicha acometida forma parte de la actividad de distribución de agua contemplada en el punto 2 de dicho anexo.

36 De ello se deduce que, incluso en el supuesto de que el Zweckverband instalase la acometida individual en el ejercicio de sus funciones públicas, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, tendría la condición de sujeto pasivo en lo que respecta a la instalación de dicha acometida, en virtud del párrafo tercero de dicho apartado.

37 Habida cuenta de las consideraciones expuestas, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva y el anexo D, apartado 2, de ésta deben interpretarse en el sentido de que forma parte de la actividad de distribución de agua, que figura en dicho anexo, la instalación de la acometida individual, que consiste, como en el asunto principal, en colocar una canalización que permita conectar la instalación hidráulica de un inmueble a la red fija de suministro de agua, de modo que un organismo de Derecho público que actúe en el ejercicio de sus funciones públicas tiene la condición de sujeto pasivo en lo que respecta a dicha operación.

Sobre el artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva y el anexo H, categoría 2, de ésta

38 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide igualmente que se dilucide si la instalación de la acometida individual a la red fija de distribución de agua forma parte de la actividad de suministro de agua contemplada en el anexo H, categoría 2, de la Sexta Directiva.

39 Del artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva se desprende que la aplicación de uno o de dos tipos reducidos del IVA es una posibilidad ofrecida a los Estados miembros como excepción al principio que exige aplicar el tipo normal. Además, según dicha disposición, los tipos reducidos de IVA únicamente pueden aplicarse a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios contemplados en el anexo H.

40 Si bien la Sexta Directiva no contiene ninguna definición del suministro de agua, tampoco resulta de sus disposiciones que dicha expresión deba interpretarse de manera distinta según el anexo en el que se mencione. Toda vez que, como se deduce del apartado 34 de la presente sentencia, la acometida individual es indispensable para poner el agua a disposición del público, procede considerar, por tanto, que la instalación de dicha acometida forma parte de la actividad de suministro de agua mencionada en la categoría 2 del anexo H de la Sexta Directiva.

- 41 No obstante, procede señalar igualmente que nada en el texto del artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva obliga a interpretar tal disposición en el sentido de que sólo permite aplicar el tipo reducido cuando éste recaiga sobre todos los aspectos del suministro de agua mencionado en el anexo H de dicha Directiva, de modo que no cabe excluir una aplicación selectiva del tipo reducido, siempre que no conlleve riesgo alguno de distorsión de la competencia (véase, por analogía, la sentencia de 8 de mayo de 2003, Comisión/Francia, C-384/01, Rec. p. I-4395, apartado 27).
- 42 En efecto, procede recordar que sólo cabe admitir la introducción y el mantenimiento de tipos reducidos del IVA, inferiores al tipo normal fijado en el artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, si no violan el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, principio que prohíbe dispensar un trato distinto desde el punto de vista del IVA a mercancías o prestaciones de servicios similares, que, por tanto, compiten entre sí (véanse, en particular, las sentencias de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia, C-481/98, Rec. p. I-3369, apartados 21 y 22, así como de 23 de octubre de 2003, Comisión/Alemania, C-109/02, Rec. p. I-12691, apartado 20).
- 43 Por consiguiente, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, los Estados miembros pueden aplicar un tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos del suministro de agua mencionado en el anexo H, categoría 2, de la Sexta Directiva, tales como la instalación de la acometida individual.
- 44 Dadas estas circunstancias, procede responder igualmente a la cuestión prejudicial que el artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva y el anexo H, categoría 2, de ésta deben interpretarse en el sentido de que forma parte de la actividad de suministro de agua la instalación de la acometida individual, que consiste, como en el asunto principal, en colocar una canalización que permita conectar la instalación hidráulica de un inmueble a la red fija de suministro de agua. Además, los Estados miembros pueden aplicar un tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos

de la actividad de suministro de agua, tales como la instalación de la acometida individual controvertida en el asunto principal, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.

Costas

- ⁴⁵ Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

- 1) **El artículo 4, apartado 5, 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, y el anexo D, punto 2, de ésta deben interpretarse en el sentido de que forma parte de la actividad de distribución de agua, que figura en dicho anexo, la instalación de la acometida individual, que consiste, como en el asunto principal, en colocar una canalización que permita conectar la instalación hidráulica de un inmueble a la red fija de suministro de agua, de modo que un organismo de Derecho público que actúe en el ejercicio de sus funciones públicas tiene la condición de sujeto pasivo en lo que respecta a dicha operación.**

- 2) El artículo 12, apartado 3, letra a), de la Directiva 77/388, y el anexo H, categoría 2, de ésta deben interpretarse en el sentido de que forma parte de la actividad de suministro de agua la instalación de la acometida individual, que consiste, como en el asunto principal, en colocar una canalización que permita conectar la instalación hidráulica de un inmueble a la red fija de suministro de agua. Además, los Estados miembros pueden aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a aspectos concretos y específicos de la actividad de suministro de agua, tales como la instalación de la acometida individual controvertida en el asunto principal, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Firmas