

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

3 de Abril de 2008^{*}

No processo C-442/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 3 de Novembro de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de Dezembro de 2005, no processo

Finanzamt Oschatz

contra

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien,

sendo interveniente:

Bundesministerium der Finanzen,

^{*} Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, L. Bay Larsen, J. Makarczyk (relator), P. Kūris e J.-C. Bonichot, juízes,

advogado-geral: J. Mazák,
secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 10 de Maio de 2007,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Finanzamt Oschatz, por T. Martin, na qualidade de agente,
- em representação da Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, por F. Schmidt, Steuerberater,
- em representação do Governo alemão, por M. Lumma e U. Forsthoff, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. Fiengo, avvocato dello Stato,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 10 de Julho de 2007,

profere o presente

Acórdão

- ¹ O pedido de decisão prejudicial tem por objecto, no essencial, a interpretação do conceito de «distribuição de água», que figura no anexo D, ponto 2, e de «abastecimento de água», que figura 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), tal como alterada pela Directiva 2001/4/CE do Conselho, de 19 de Janeiro de 2001 (JO L 22, p. 17, a seguir «Sexta Directiva»).
- ² Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt Oschatz (a seguir «Finanzamt») à Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (associação intermunicipal de distribuição de água potável e de evacuação das águas residuais da circunscrição de Torgau-Westelbien, a seguir «Zweckverband»), relativamente à aplicação ou não de uma taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») à instalação de um ramal de ligação individual da instalação hidráulica de um imóvel à rede de distribuição de água.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«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, ponto 2, da referida directiva figura designadamente a distribuição de água.

5 O artigo 12.º, n.º 3, alínea a), desta directiva prevê:

«A taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado é fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica quer para as entregas de bens quer para as prestações 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 apenas ao fornecimento de bens e à prestação de serviços das categorias referidas no anexo H.

[...]»

6 O anexo H da Sexta Directiva, que tem por epígrafe «Lista dos bens e serviços a que se poderão aplicar taxas reduzidas de IVA», menciona, na categoria 2, o abastecimento de água.

Legislação nacional

- 7 Segundo o § 1, n.º 1, ponto 1, da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 1999 (Umsatzsteuergesetz 1999, a seguir «UStG»), 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 sua empresa.
- 8 Nos termos do § 2, n.º 3, ponto 1, da UStG, uma pessoa colectiva de direito público apenas actua a título comercial e profissional no âmbito dos seus estabelecimentos de natureza comercial. Por força do § 4, n.º 3, da lei relativa ao imposto sobre as sociedades (Körperschaftsteuergesetz), incluem-se designadamente como estabelecimentos de natureza comercial aqueles que têm por objecto o abastecimento de água à população.
- 9 Segundo o § 12, n.º 1, da UStG, o imposto ascende, para cada volume de negócios tributável, a 16% do valor tributável.
- 10 Contudo, o n.º 2 da referida disposição prevê que a taxa de tributação é reduzida para 7% no caso de volumes de negócios relativos a fornecimento, importação e aquisição intracomunitária dos objectos designados no anexo 2 da referida lei, entre os quais, no n.º 34 do referido anexo, se inclui a água.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

- 11 A Zweckverband assegura a distribuição de água potável e a evacuação das águas residuais por conta de várias cidades e autarquias da circunscrição de Torgau-Westelbien. Para o efeito, as actividades da referida associação abrangem designadamente a captação, adução, tratamento e distribuição de água potável aos seus clientes, que são os proprietários dos imóveis ligados à rede de distribuição de água. Nesse âmbito, esta associação realiza, a pedido dos seus clientes, a instalação do ramal de ligação individual às redes de distribuição de água, pela qual cobra um montante único correspondente ao custo da referida operação. Este ramal de ligação fica propriedade da Zweckverband.
- 12 Considerando que esse ramal de ligação é distinto da distribuição de água, o Finanzamt decidiu aplicar-lhe a taxa normal de IVA prevista na legislação nacional.
- 13 Após um recurso gracioso a que foi negado provimento pelo Finanzamt, a Zweckverband recorreu para o Finanzgericht Sachsen, sustentando que o referido ramal de ligação individual devia ficar sujeito à mesma taxa reduzida de IVA que é aplicada à distribuição/abastecimento de água.
- 14 O Finanzgericht Sachsen deu provimento ao recurso da Zweckverband, entendendo que a distribuição/abastecimento de água e o ramal de ligação individual às redes de distribuição de água constituíam uma prestação única de «distribuição/abastecimento de água» na acepção da legislação nacional que transpôs a Sexta Directiva.
- 15 O Finanzamt interpôs recurso de «Revision» desta decisão para o Bundesfinanzhof.

- 16 À semelhança das partes, o órgão jurisdicional de reenvio parte do princípio de que, ao proceder à instalação do ramal de ligação individual, a Zweckverband actua como empresa, de acordo com a regulamentação nacional. Não obstante, a referida jurisdição esclarece que resulta das observações das partes na audiência havida no processo principal que a Zweckverband actua ao abrigo de um estatuto de direito público e de acordo com as formalidades do direito público, o que vai contra a sujeição da referida associação ao IVA, face às disposições do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva.
- 17 Quanto à taxa de IVA aplicável, o referido órgão jurisdicional lembra que, até à carta do Bundesministerium der Finanzen (Ministério Federal das Finanças) de 4 de Julho de 2000, o ramal de ligação individual era considerado uma prestação acessória à distribuição/abastecimento de água.
- 18 Esse órgão jurisdicional entende também que o referido ramal de ligação está abrangido pelo abastecimento de água, mas entende que esta questão depende da interpretação das disposições do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva e do anexo H, categoria 2, da mesma.
- 19 Nestas condições, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«A ligação da rede de distribuição de água às instalações do proprietário do imóvel (designad[a] ‘ramal de ligação’) efectuada por uma empresa de abastecimento de água mediante o pagamento de um montante calculado em separado está abrangida pelo conceito de ‘distribuição de água/abastecimento de água’ na acepção da Sexta Directiva [...] (anexo D, ponto 2, e anexo H, categoria [2])?»

Quanto à questão prejudicial

Quanto à admissibilidade

- 20 Nas suas observações, o Finanzamt e o Governo alemão exprimiram dúvidas quanto à pertinência da questão prejudicial na parte em que versa sobre o anexo D, ponto 2, da Sexta Directiva, por o litígio no processo principal não estar relacionado com a sujeição da Zweckverband ao IVA.
- 21 A este propósito importa recordar que, de acordo com jurisprudência assente, uma recusa por parte do Tribunal de Justiça de se pronunciar sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional só é possível quando é manifesto que a interpretação do direito comunitário solicitada não tem qualquer relação com a realidade ou com o objecto no litígio do processo principal, quando o problema tem natureza hipotética ou ainda quando o Tribunal não dispõe dos elementos de facto e de direito necessários para responder utilmente às questões que lhe são colocadas (v., designadamente, acórdãos de 19 de Fevereiro de 2002, Arduino, C-35/99, Colect., p. I-1529, n.º 25, e de 11 de Julho de 2006, Chacón Navas, C-13/05, Colect., p. I-6467, n.º 33).
- 22 No entanto, nenhum destes requisitos se verifica no presente processo.
- 23 Com efeito, o órgão jurisdicional nacional a que foi submetido o litígio em matéria de IVA descreve detalhadamente, na decisão de reenvio, o quadro factual e jurídico do litígio no processo principal.

- 24 Além disso, questiona o Tribunal de Justiça sobre o direito comunitário aplicável ao IVA, em especial quanto ao conceito de «distribuição/abastecimento de água» que figura no anexo D e no anexo H da Sexta Directiva, para poder apreciar se a operação de instalação do ramal de ligação individual de um imóvel à rede de distribuição de água se deve considerar compreendida na referida distribuição/abastecimento.
- 25 Embora o litígio no processo principal verse fundamentalmente sobre a aplicação de uma taxa reduzida de IVA à referida operação, como excepção à aplicação da taxa normal de IVA, resulta do pedido de decisão prejudicial que o órgão jurisdicional de reenvio se interroga também sobre a sujeição da Zweckverband ao IVA, condição prévia à aplicação de uma taxa de IVA a esta operação.
- 26 A interpretação solicitada do direito comunitário apresenta, assim, uma relação com a realidade e o objecto do litígio no processo principal, sem ser hipotética.
- 27 Por conseguinte, a questão submetida é admissível.

Quanto ao mérito

- 28 Há que responder à questão prejudicial, em primeiro lugar, na parte em que se refere ao artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva e ao anexo D, ponto 2 desta, e, em segundo lugar, na parte em que se refere à aplicação de uma das taxas reduzidas de IVA previstas no artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da referida directiva, interpretado em conjugação com o anexo H, categoria 2, desta.

Quanto ao artigo 4.º, n.º 5, e ao anexo D, ponto 2, da Sexta Directiva

29 Com esta questão o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o ramal de ligação individual às redes de distribuição de água está abrangido pelo conceito de distribuição de água referido no anexo D, ponto 2, da Sexta Directiva.

30 Na ausência de definição na Sexta Directiva, importa lembrar que, na interpretação de uma disposição de direito comunitário, como a do anexo D, ponto 2, da referida directiva, cabe atender não apenas aos respectivos termos mas também ao seu contexto e aos objectivos prosseguidos pela regulamentação em que está integrada (v., nomeadamente, neste sentido, acórdãos de 19 de Setembro de 2000, Alemanha/Comissão, C-156/98, Colect., p. I-6857, n.º 50, e de 6 de Julho de 2006, Comissão/Portugal, C-53/05, Colect., p. I-6215, n.º 20).

31 Resulta do artigo 4.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Directiva que, ao estabelecer que os organismos de direito público serão sempre considerados sujeitos passivos no que se refere às operações enumeradas no anexo D, desde que as mesmas não sejam insignificantes, a referida disposição representa uma limitação à regra da não tributação desses organismos, que se soma às decorrentes da condição enunciada no primeiro parágrafo deste artigo, consistente em se tratar de actividades exercidas na qualidade de autoridade pública, e da derrogação prevista no segundo parágrafo do mesmo artigo, quando a não sujeição das actividades em causa conduza a distorções da concorrência significativas. O terceiro parágrafo do dito artigo pretende, assim, garantir que determinadas categorias de actividades económicas cuja importância decorre do seu objecto não sejam subtraídas ao IVA por serem exercidas por organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas (v. acórdão de 17 de Outubro de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e o., 231/87 e 129/88, Colect., p. 3233, n.º 26).

- 32 No presente caso, há que salientar que a distribuição de água se caracteriza pela colocação de água à disposição do público e que, como realça o advogado-geral no n.º 43 das suas conclusões, a referida distribuição se efectua mediante redes fixas destinadas a fornecer um serviço a esse público.
- 33 Além disso, resulta da decisão de reenvio, bem como das observações apresentadas ao Tribunal de Justiça, que o ramal de ligação individual às redes fixas de distribuição de água consiste na colocação, pela Zweckverband, de uma canalização que permite a ligação da instalação hidráulica de um imóvel às referidas redes.
- 34 É pacífico que, sem a realização deste ramal de ligação, a distribuição de água ao proprietário ou à pessoa que ocupa o referido imóvel é impossível. Assim, o referido ramal de ligação é indispensável à disponibilização da água.
- 35 Na medida em que, antes de mais, o objectivo do terceiro parágrafo do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva, lembrado no n.º 31 do presente acórdão, é assegurar que não sejam subtraídas ao IVA, devido à qualidade de pessoa pública do prestatário, as categorias de actividades económicas que não sejam insignificantes mencionadas no anexo D, entre as quais figura a distribuição de água, em que, além disso, a distribuição de água se caracteriza pela colocação de água à disposição do público, e em que, por último, o ramal de ligação individual é indispensável para essa colocação de água à disposição, deve considerar-se que o referido ramal de ligação está abrangido pelo conceito de distribuição de água referido no ponto 2 do dito anexo.
- 36 Daí resulta que, mesmo na hipótese de a Zweckverband realizar o ramal de ligação individual na qualidade de autoridade pública, na acepção do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, ela teria, por aplicação do terceiro parágrafo do referido artigo, a qualidade de sujeito passivo relativamente ao dito ramal de ligação.

37 Face ao que precede, é de responder à questão prejudicial que o artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva e o anexo D, ponto 2, desta devem ser interpretados no sentido de que está abrangida pelo conceito de distribuição de água, constante do referido anexo, a operação de instalação do ramal de ligação individual que consiste, como no processo principal, na instalação de uma canalização que permite a ligação da instalação hidráulica de um imóvel às redes fixas de distribuição de água, de modo que um organismo de direito público que actua na qualidade de autoridade pública tem a qualidade de sujeito passivo no que diz respeito à referida operação.

Quanto ao artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva e ao anexo H, categoria 2, da mesma directiva

38 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta também se o ramal de ligação individual às redes de distribuição de água está abrangido pelo conceito de abastecimento de água referido no anexo H, categoria 2, da Sexta Directiva.

39 Resulta do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva que a aplicação de uma ou de duas taxas reduzidas de IVA é uma possibilidade reconhecida aos Estados-Membros por derrogação ao princípio segundo o qual é aplicável a taxa normal. Além disso, de acordo com esta disposição, as taxas reduzidas de IVA podem unicamente ser aplicadas às entregas de bens e às prestações de serviços referidas no anexo H.

40 Embora a Sexta Directiva não contenha a definição de distribuição/abastecimento de água, também não resulta das suas disposições que este conceito deva ser objecto de interpretações diferentes consoante o anexo em que vem mencionado. Sendo o ramal de ligação individual indispensável para a colocação da água à disposição ao público, como resulta do n.º 34 do presente acórdão, deve considerar-se que está abrangido igualmente pelo conceito de abastecimento de água mencionado na categoria 2 do anexo H da Sexta Directiva.

- 41 Todavia, há também que referir que nada na redacção do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva impõe que essa disposição seja interpretada no sentido de exigir que só se aplique a taxa reduzida se esta abranger todos os aspectos do abastecimento de água referidos no anexo H da mesma directiva, de modo que não se pode excluir uma aplicação selectiva da taxa reduzida, desde que essa interpretação não crie um risco de distorção da concorrência (v., por analogia, acórdão de 8 de Maio de 2003, Comissão/França, C-384/01, Colect., p. I-4395, n.º 27).
- 42 Com efeito, importa lembrar que a introdução e a manutenção de taxas reduzidas de IVA inferiores à taxa normal fixada no artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva só são admissíveis se não violarem o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, o qual se opõe 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 (v., designadamente, acórdãos de 3 de Maio de 2001, Comissão/França, C-481/98, Colect., p. I-3369, n.ºs 21 e 22, bem como de 23 de Outubro de 2003, Comissão/Alemanha, C-109/02, Colect., p. I-12691, n.º 20).
- 43 Com a ressalva de respeitar o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, os Estados-Membros têm a possibilidade de aplicar uma taxa reduzida de IVA a aspectos concretos e específicos do abastecimento de água referido no anexo H, categoria 2, da Sexta Directiva, tal como a instalação de um ramal de ligação individual.
- 44 Nestas condições, é de responder também à questão prejudicial que o artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva e o anexo H, categoria 2, desta devem ser interpretados no sentido de que está abrangida pelo conceito de abastecimento de água a operação de instalação do ramal de ligação individual que consiste, como no processo principal, na instalação de uma canalização que permite a ligação da instalação hidráulica de um imóvel às redes fixas de abastecimento de água. Além disso, os Estados-Membros podem aplicar uma taxa reduzida de IVA a aspectos concretos

e específicos do abastecimento de água, como a operação de instalação do ramal de ligação individual em causa no processo principal, desde que seja respeitado o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA.

Quanto às despesas

- 45 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

- 1) O artigo 4.º, n.º 5, 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, e o anexo D, ponto 2, desta directiva, devem ser interpretados no sentido de que está abrangida pelo conceito de distribuição de água, constante do referido anexo, a operação de instalação do ramal de ligação individual que consiste, como no processo principal, na instalação de uma canalização que permite a ligação da instalação hidráulica de um imóvel às redes fixas de distribuição de água, de modo que um organismo de direito público que actua na qualidade de autoridade pública tem a qualidade de sujeito passivo no que diz respeito à referida operação.

- 2) O artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva 77/388 e o anexo H, categoria 2, desta devem ser interpretados no sentido de que está abrangida pelo conceito de abastecimento de água a operação de instalação do ramal de ligação individual que consiste, como no processo principal, na instalação de uma canalização que permite a ligação da instalação hidráulica de um imóvel às redes fixas de abastecimento de água. Além disso, os Estados-Membros podem aplicar uma taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado a aspectos concretos e específicos do abastecimento de água, como a operação de instalação do ramal de ligação individual em causa no processo principal, desde que seja respeitado o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

Assinaturas