

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 5 de mayo de 2022 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (TVA) — Directiva 2006/112/CE — Tipos impositivos — Disposiciones temporales para determinados servicios de gran intensidad de mano de obra — Anexo IV, punto 2 — Renovación y reparación de viviendas particulares — Aplicación de un tipo reducido del IVA a los servicios de reparación y mantenimiento de ascensores en inmuebles de uso residencial»

En el asunto C-218/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal), mediante resolución de 17 de febrero de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de abril de 2021, en el procedimiento entre

Autoridade Tributária e Aduaneira

y

DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por la Sra. I. Ziemele, Presidenta de Sala, y los Sres. T. von Danwitz y A. Kumin (Ponente), Jueces,

Abogada General: Sra. T. ?apeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA, por el Sr. J. Vilaça da Fonseca, advogado;
- en nombre del Gobierno portugués, inicialmente por la Sra. P. Barros da Costa y los Sres. L. Inez Fernandes y R. Campos Laires, y posteriormente por la Sra. P. Barros da Costa y el Sr. R. Campos Laires, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. M. Afonso y el Sr. V. Uher, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del anexo IV, punto 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal; en lo sucesivo, «Administración tributaria») y DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA (en lo sucesivo, «DSR») en relación con el tipo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) aplicable a los servicios de reparación y mantenimiento de ascensores prestados por dicha sociedad.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 La Directiva del IVA incluye un título VIII, con el epígrafe «Tipos impositivos», que contiene un capítulo 2, que lleva la rúbrica «Estructura y niveles de los tipos». En este capítulo figuran, en particular, los artículos 96 y 98 de dicha Directiva.

4 El artículo 96 de la citada Directiva establece lo siguiente:

«Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.»

5 El artículo 98, apartados 1 y 2, de esta Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.

2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.

[...]»

6 En la fecha en que se produjeron los hechos del litigio principal, el título VIII de la Directiva del IVA contenía un capítulo 3, con el epígrafe «Disposiciones temporales para determinados servicios de gran intensidad de mano de obra». En este capítulo figuraban, en particular, los artículos 106 y 107 de dicha Directiva.

7 El artículo 106 de la citada Directiva disponía:

«El Consejo [de la Unión Europea], por unanimidad y a propuesta de la Comisión [Europea], podrá autorizar a un Estado miembro a que aplique, hasta el 31 de diciembre de 2010 a más tardar, a los servicios que figuran en el anexo IV los tipos reducidos previstos en el artículo 98.

Los tipos reducidos podrán aplicarse a servicios de un máximo de dos de las categorías que figuran en el anexo IV.

En casos excepcionales se podrá autorizar a los Estados miembros a aplicar el tipo reducido a servicios de tres de las categorías mencionadas.»

8 El artículo 107 de la misma Directiva establecía:

«Los servicios contemplados en el artículo 106 deberán cumplir las condiciones siguientes:

- a) ser de gran intensidad de mano de obra;
- b) prestarse en gran medida directamente a los consumidores finales;
- c) tener un carácter fundamentalmente local y sin posibilidades de falsear la competencia.

Además, deberá existir una relación estrecha entre la disminución de precios derivada de la reducción del tipo y el previsible aumento de la demanda y del empleo. La aplicación de un tipo reducido no deberá perturbar el buen funcionamiento del mercado interior.»

9 El anexo IV de la Directiva del IVA contenía la lista de los servicios a que se refería el artículo 106 de esta. El punto 2 de dicho anexo tenía el siguiente tenor:

«Renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que forman parte significativa del valor del suministro».

10 El capítulo 3 del título VIII de la Directiva del IVA y el anexo IV de esta Directiva fueron derogados por la Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009, por la que se modifica la Directiva [2006/112] en lo que respecta a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido (DO 2009, L 116, p. 18). En cambio, la Directiva 2009/47 introdujo un punto 10 *bis* en el anexo III de la Directiva del IVA, que contiene la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que pueden estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere el artículo 98 de dicha Directiva. El contenido de este punto 10 *bis* es idéntico al del punto 2 del antiguo anexo IV de la Directiva del IVA.

Derecho portugués

Código del IVA

11 El artículo 18, apartado 1, del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del Impuesto Sobre el Valor Añadido), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Código del IVA»), establecía:

«Los tipos impositivos serán los siguientes:

- a) para las importaciones, entregas de bienes y prestaciones de servicios mencionadas en la lista I anexa al presente Código, el tipo será del 5 %;

[...]

- c) para las demás importaciones, entregas de bienes y prestaciones de servicios, el tipo será del 21 %. [...]

12 El punto 2.24 de la lista I anexa al Código del IVA disponía:

«El arrendamiento de obra para fines de mejora, reconstrucción, renovación, restauración, reparación y conservación de inmuebles y partes autónomas de inmuebles de uso residencial, excepto los servicios de limpieza, mantenimiento de espacios verdes y arrendamiento de obra relativos a bienes inmuebles que comprendan en todo o en parte elementos consistentes en piscinas, saunas, pistas de tenis, terrenos de golf o minigolf e instalaciones similares.

El tipo reducido no se aplicará a los materiales incorporados, salvo que su valor no supere el 20 % del valor total del servicio prestado.»

Código Civil

13 A tenor del artículo 204 del Código Civil:

«1. Son bienes inmuebles:

[...]

e) las partes integrantes de los bienes inmuebles agrícolas y urbanos.

[...]

3. Se considerará parte integrante todo bien mueble vinculado materialmente al bien inmueble de manera permanente.»

14 El artículo 1207 de dicho Código dispone:

«El arrendamiento de obra es aquel contrato por el que una de las partes se obliga respecto de la otra a realizar una determinada tarea a cambio de un precio.»

15 En virtud del artículo 1421, apartado 2, letra b), de dicho Código, se presume que los ascensores son partes comunes de un edificio.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16 DSR es una sociedad que se dedica a la fabricación de ascensores, montacargas y cintas transportadoras y que también presta servicios de reparación y mantenimiento de ascensores.

17 Durante el año 2007, aplicó un tipo reducido del IVA a los servicios de reacondicionamiento y reparación de ascensores que prestaba, facturando al mismo tiempo los materiales incorporados en el marco de dichas prestaciones al tipo normal del IVA.

18 A raíz de una inspección tributaria llevada a cabo en 2011, la Administración tributaria concluyó que DSR había aplicado erróneamente el tipo reducido del IVA a dichos servicios.

19 DSR interpuso recurso contra las liquidaciones complementarias practicadas a raíz de dicha inspección ante el Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Tributario de Oporto, Portugal), que lo estimó mediante sentencia de 16 de octubre de 2017. A este respecto, dicho órgano jurisdiccional consideró, en particular, que los ascensores forman parte integrante de los edificios en los que están instalados y que, en consecuencia, no cabe excluir la aplicación del tipo reducido del IVA a los servicios de reparación y mantenimiento de tales ascensores, siempre que dichos servicios se presten en el marco de un contrato de arrendamiento de obra y que ese tipo se aplique únicamente a la mano de obra.

20 La Administración tributaria interpuso recurso contra la sentencia de 16 de octubre de 2017

ante el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal), órgano jurisdiccional remitente.

21 En apoyo de su recurso, la Administración tributaria alega que, en virtud del punto 2.24 de la lista I anexa al Código del IVA, el tipo reducido del IVA se aplica a determinados arrendamientos de obra que tengan por objeto bienes inmuebles de uso residencial, excluidos los materiales que constituyen una parte significativa del servicio prestado. Con el fin de aclarar el contenido de dicho punto 2.24, la Direcção de Serviços do IVA (Dirección de Servicios del IVA, Portugal) publicó varias circulares, cuyo contenido es vinculante para la Administración tributaria.

22 A este respecto, según la Administración tributaria, de la circular n.º 30036, de 4 de abril de 2001, se desprende que la expresión «inmuebles de uso residencial», que figura en el citado punto 2.24, debe interpretarse de manera restrictiva, ya que la *ratio legis* de esta disposición no permite considerar que esta resulte aplicable a los servicios de reparación y mantenimiento de equipos que formen parte integrante de inmuebles. Aduce que, en consecuencia, los servicios de reparación y mantenimiento de ascensores deben liquidarse al tipo normal del IVA, sin que sea pertinente en este contexto la definición contenida en el artículo 1421, apartado 2, letra b), del Código Civil, que incluye a los ascensores en las partes comunes de los bienes inmuebles.

23 Por otra parte, la Administración tributaria sostiene que su interpretación es conforme con el Derecho de la Unión, dado que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular de la sentencia de 8 de mayo de 2003, Comisión/Francia (C-384/01, EU:C:2003:264), se desprende que los Estados miembros tienen la posibilidad de limitar la aplicación de un tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos de una entrega de bienes o de una prestación de servicios, posibilidad que es coherente con el principio según el cual las exenciones o excepciones deben interpretarse de manera restrictiva.

24 El órgano jurisdiccional remitente observa que la aplicación de un tipo reducido del IVA se inscribe en una materia armonizada y que, en el caso de autos, resulta pertinente el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA, según el cual podrá aplicarse un tipo reducido del IVA a la renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que forman una parte significativa del valor del suministro. Pues bien, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas acerca de si los servicios de reacondicionamiento y reparación de ascensores de que se trata están comprendidos en el referido anexo IV, punto 2.

25 Según dicho órgano jurisdiccional, aceptar el punto de vista más restrictivo de la Administración tributaria implicaría rechazar la tesis sostenida en la sentencia de 16 de octubre de 2017, según la cual el tipo reducido del IVA es aplicable a determinados «arrendamientos de obra» relativos a «inmuebles» «de uso residencial», según los términos que figuran en el punto 2.24 de la lista I anexa al Código del IVA, interpretados, además, con arreglo a otras disposiciones nacionales, como el artículo 204, apartados 1, letra e), y 3, o los artículos 1207 o 1421, apartado 2, letra b) del Código Civil.

26 En estas circunstancias, el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es compatible con el Derecho de la Unión [...], en particular con el anexo IV de la Directiva del IVA, una aplicación del punto [2.24] de la lista I anexa al Código del IVA entendido en el sentido de que incluye la reparación y el mantenimiento de ascensores efectuados por la empresa a la que se refieren los hechos resumidos anteriormente y de que supone la aplicación del tipo de IVA reducido?

2) ¿Es compatible con el Derecho [de la Unión], en particular con el anexo IV de la Directiva del IVA, una aplicación de dicha disposición del Código del IVA que tenga además en cuenta otras disposiciones de Derecho nacional —artículos 1207, 204, apartados 1, letra [e]), y 3, y 1421, apartado 2, letra [b]), del Código Civil (disposiciones relativas a los conceptos de contrato de obra y de bien inmueble y a la presunción de que el ascensor es parte común de los edificios en régimen de propiedad horizontal)—?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

27 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de están comprendidos en el concepto de «renovación y reparación de viviendas particulares», a efectos de esta disposición, los servicios de reparación y renovación de ascensores de inmuebles de uso residencial.

28 El anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 106 de esta, autorizaba a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido del IVA a los servicios relacionados con la «renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que forman parte significativa del valor del suministro».

29 A falta de remisión al Derecho de los Estados miembros y de definición pertinente en la Directiva del IVA, los términos que figuran en el anexo IV, punto 2, de esta Directiva deben interpretarse de manera uniforme y con independencia de las calificaciones empleadas en los Estados miembros, de conformidad con su sentido habitual en el lenguaje corriente, teniendo en cuenta el contexto en el que se utilizan y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forman parte (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de julio de 2020, *AJPF Cara?-Severin y DGRFP Timi?oara*, C?716/18, EU:C:2020:540, apartado 30 y jurisprudencia citada, y de 17 de diciembre de 2020, *BAKATI PLUS*, C?656/19, EU:C:2020:1045, apartado 42).

30 Para empezar, en la medida en que, a tenor del anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA, el tipo reducido del IVA no se aplica a los materiales que forman una parte significativa del valor del suministro, basta señalar que esta cuestión no es objeto de debate en el caso de autos, ya que DSR facturó al tipo normal todos los materiales incorporados y el tipo reducido solo se aplicó a la mano de obra.

31 Una vez precisado lo anterior, del tenor de ese anexo IV, punto 2, se desprende, por una parte, que esta disposición se refiere a dos actividades distintas, a saber, la renovación y la reparación, y, por otra parte, que estas actividades han de referirse a viviendas particulares.

32 En lo que concierne a los términos «renovación» y «reparación», procede señalar que éstos se refieren, respectivamente, a la renovación de un objeto y a la restauración de un objeto dañado.

33 Pues bien, tales servicios se caracterizan, en particular, por su carácter ocasional, de modo que no puede considerarse que los meros servicios de mantenimiento, prestados de manera regular y continuada, estén comprendidos en el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA.

34 En cuanto a la expresión «viviendas particulares», procede señalar que el término «vivienda» designa generalmente un bien inmueble —e incluso mueble—, o una parte de éste, destinado a uso residencial y que, por tanto, sirve de residencia a una o varias personas. Por otra parte, el adjetivo «particular» permite distinguir tales viviendas de aquellas no particulares, como las viviendas de servicio o los hoteles.

35 En consecuencia, los servicios de renovación y reparación a que se refiere el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA deben tener por objeto bienes utilizados como vivienda particular, mientras que los servicios que tengan por objeto bienes utilizados con otros fines, como, por ejemplo, fines comerciales, no están comprendidos en el ámbito de aplicación de esta disposición.

36 En este contexto, el Gobierno portugués alega, en esencia, que la expresión «vivienda particular», en la medida en que es menos amplia que expresiones como «edificio» o «bien inmueble de uso residencial», remite de manera individualizada a cada una de las fracciones autónomas de un bien inmueble efectivamente destinadas a la vivienda, sobre las que el propietario o arrendatario ejerce un dominio total, y que deben distinguirse de los espacios de acceso común de tal inmueble. Así, según esta concepción, los servicios de renovación y reparación relativos a las instalaciones compartidas, incluidos los ascensores, no están comprendidos en el ámbito de aplicación del anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA.

37 A este respecto, procede señalar, no obstante, que, en el caso de un inmueble de uso residencial constituido por varios apartamentos, las instalaciones compartidas son, por regla general, importantes, e incluso indispensables, para la utilización de los apartamentos individuales.

38 En estas circunstancias, procede considerar que, en el caso de tales inmuebles de uso residencial, las instalaciones compartidas están cubiertas por la expresión «viviendas particulares», en el sentido del anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA, de modo que los servicios de renovación y reparación relativos a esas instalaciones están comprendidos en el ámbito de aplicación de esta disposición. Como tales, los ascensores, que forman parte integrante de los edificios que disponen de ellos, están comprendidos en dichas instalaciones.

39 En consecuencia, procede concluir del tenor del anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA que están comprendidos en el ámbito de aplicación de esta disposición los servicios de reparación y renovación de ascensores de inmuebles de uso residencial, excluidos los servicios de mantenimiento de tales ascensores.

40 Por lo que respecta al contexto en el que se inscribe el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA, esta disposición, en la medida en que permite aplicar un tipo reducido del IVA, constituye una excepción al principio de aplicación del tipo normal y debe, por tanto, ser objeto de una interpretación estricta [véase, en este sentido, la sentencia de 1 de octubre de 2020, *Staatssecretaris van Financiën (Tipo reducido de IVA para afrodisíacos)* C-331/19, EU:C:2020:786, apartado 30 y jurisprudencia citada].

41 Pues bien, la interpretación expuesta en el apartado 39 de la presente sentencia, en la medida en que se basa en la importancia de las instalaciones compartidas para la utilización de los apartamentos individuales de un inmueble de uso residencial, es conforme con esta exigencia.

42 No obstante, procede añadir que, dado que los servicios de renovación y reparación prestados en edificios utilizados para fines que no sean residenciales deben seguir sujetos a la aplicación del tipo normal del IVA, en el caso de que se presten servicios de renovación y reparación relativos a instalaciones compartidas de edificios de uso mixto —que incluyan partes destinadas a uso residencial y partes destinadas a otros fines, como los fines comerciales—, deberá procederse a un reparto proporcional.

43 La interpretación expuesta en el apartado 39 de la presente sentencia también concuerda con el objetivo perseguido por el anexo IV de la Directiva del IVA, ya que de la rúbrica del título VIII, capítulo 3, de esta Directiva se desprende que el legislador de la Unión ha previsto una reducción del IVA destinada específicamente a los servicios de gran intensidad de mano de obra,

como es el caso de los servicios de reparación y renovación de ascensores.

44 No obstante, tal y como afirma el Gobierno portugués, el Tribunal de Justicia ha declarado que los Estados miembros tienen la posibilidad de proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido del IVA siempre que, por una parte, aislen únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de prestaciones de que se trate, y, por otra parte, respeten el principio de neutralidad fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de septiembre de 2019, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, apartados 42 y 43 y jurisprudencia citada).

45 En el caso de autos, si bien incumbe, en definitiva, al órgano jurisdiccional remitente interpretar el Derecho nacional y, por lo tanto, examinar si el legislador portugués traspuso de manera selectiva el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA, en la medida en que supuestamente excluyó del ámbito de aplicación del tipo reducido del IVA servicios relativos a los ascensores de inmuebles de uso residencial, nada en el texto de la disposición nacional que aplica ese punto 2, a saber, el punto 2.24 de la lista I anexa al Código del IVA parece indicar que ese legislador haya procedido de este modo, ya que la postura de la Administración tributaria parece basarse, por el contrario, en la interpretación restrictiva preconizada por instrucciones internas.

46 Pues bien, dado que las disposiciones de una directiva deben ser ejecutadas con indiscutible fuerza imperativa y con la especificidad, precisión y claridad exigidas, un Estado miembro no puede invocar simples prácticas administrativas, por naturaleza modificables a discreción de la Administración y desprovistas de una publicidad adecuada, para demostrar una transposición selectiva de una disposición de la Directiva del IVA que autoriza la aplicación de un tipo reducido del IVA para una categoría de servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de junio de 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, EU:C:2009:345, apartados 42 y 43 y jurisprudencia citada).

47 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que están comprendidos en el concepto de «renovación y reparación de viviendas particulares», a efectos de esta disposición, los servicios de reparación y renovación de ascensores de inmuebles de uso residencial, excluidos los servicios de mantenimiento de tales ascensores.

Costas

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

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

El anexo IV, punto 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que están comprendidos en el concepto de «renovación y reparación de viviendas particulares», a efectos de esta disposición, los servicios de reparación y renovación de ascensores de inmuebles de uso residencial, excluidos los servicios de mantenimiento de tales ascensores.

Firmas

- * Lengua de procedimiento: portugués.