

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 11 de enero de 2024 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Anexo IV — Punto 2 — Disposiciones temporales para determinados servicios de gran intensidad de mano de obra — Tipo reducido del IVA aplicable a los servicios de renovación y reparación de viviendas particulares — Concepto de “viviendas particulares”»

En el asunto C-433/22,

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 8 de junio de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de junio de 2022, en el procedimiento entre

Autoridade Tributária e Aduaneira

y

HPA — Construções SA,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por la Sra. K. Jürimäe, Presidenta de la Sala Tercera, en funciones de Presidenta de la Sala Octava (Ponente), y los Sres. M. Safjan y M. Gavalec, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno portugués, por las Sras. P. Barros da Costa, C. Bento y A. Rodrigues, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Björkland y la Sra. I. Melo Sampaio, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 7 de septiembre de 2023;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del punto 2 del anexo IV 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 (Administración Tributaria y Aduanera, Portugal; en lo sucesivo, Administración tributaria) y HPA Construções SA (en lo sucesivo, «HPA»), en relación con el tipo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) aplicable a los servicios prestados por dicha sociedad para la restauración de determinados inmuebles.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 La Directiva del IVA incluye un título VIII, con el epígrafe «Tipos impositivos», en cuyo capítulo 2 («Estructura y niveles de los tipos») figuran, entre otros, los artículos 96 y 98.

4 El artículo 96 de esta 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 dicha 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 El título VIII de la misma Directiva contiene un capítulo 3, con el epígrafe «Disposiciones temporales para determinados servicios de gran intensidad de mano de obra», en el que figuran, entre otros, los artículos 106 y 107 de la Directiva del IVA. Con posterioridad a los hechos del litigio principal, el capítulo 3 del título VIII y el anexo IV de la 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/CE en lo que respecta a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido (DO 2009, L 116, p. 18).

7 El artículo 106 de la Directiva del IVA dispone:

«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 esta Directiva establece:

«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;

[...]».

9 El anexo IV de dicha Directiva contiene la lista de los servicios a que se refiere el artículo 106 de esta misma Directiva. El punto 2 de dicho anexo tiene el siguiente tenor:

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

Derecho portugués

10 El artículo 18, apartado 1, del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del impuesto sobre el valor añadido), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Código del IVA»), establece:

«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 %.»

11 El punto 2.24 de la lista I anexa al Código del IVA dispone:

«Los arrendamientos de obra para fines de mejora, remodelación, renovación, restauración, reparación y conservación de inmuebles o partes autónomas de estos afectados a vivienda, excepto los servicios de limpieza, mantenimiento de espacios verdes y arrendamientos 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.»

12 A efectos de la interpretación de la expresión «inmuebles o partes autónomas de estos afectados a vivienda» empleada en dicho punto de la lista I anexa al Código del IVA, la Administración tributaria ha emitido directrices administrativas, en particular, la Circular n.º 30025 de 7 de agosto de 2000. Según esta Circular, se considerará que un inmueble está afectado a vivienda «si se está utilizando como tal al inicio de las obras y si, una vez finalizadas estas, sigue utilizándose efectivamente como vivienda particular».

Litigio principal y cuestión prejudicial

13 HPA es una sociedad mercantil, cuyo objeto es, entre otras cosas, la prestación de servicios de construcción civil y de arrendamiento de obra. En 2007, dicha sociedad celebró cinco contratos de obra, para la remodelación de tres fincas urbanas, con tres sociedades mercantiles, propietarias de las fincas objeto de las obras previstas en dichos contratos.

14 En las facturas emitidas por los servicios de renovación y reparación prestados en el marco de esos mismos contratos, HPA aplicó el tipo reducido del IVA del 5 %, en virtud del punto 2.24 de la lista I anexa al Código del IVA.

15 El 19 de enero de 2011, la Direção de Finanças de Lisboa (Dirección de Hacienda de Lisboa, Portugal) sometió a HPA a una inspección tributaria en relación con el ejercicio 2007. Con dicha inspección, se pretendía determinar si se cumplían los requisitos para aplicar ese tipo impositivo reducido, en particular, el requisito de que la prestación de servicios tuviese por objeto inmuebles afectados a vivienda.

16 A raíz de dicha inspección, el Serviço de Finanças de Sintra-1 (Oficina Tributaria de Sintra 1, Portugal), considerando que HPA no podía beneficiarse del tipo reducido, practicó, el 10 de mayo de 2011, liquidaciones complementarias en concepto del IVA a dicha sociedad por un importe de 374 750,77 euros.

17 HPA impugnó las liquidaciones ante el Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Tribunal de lo Contencioso Administrativo y de lo Tributario de Sintra, Portugal). Mediante sentencia de 26 de junio de 2020, dicho órgano jurisdiccional estimó el recurso de la sociedad y anuló las referidas liquidaciones. La Administración tributaria interpuso un recurso contra esa sentencia ante el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal), que es el órgano jurisdiccional remitente.

18 Ante dicho órgano jurisdiccional, la Administración tributaria sostiene que el punto 2.24 de la lista I anexa al Código del IVA, según la interpretación que cabe darle con arreglo a la Circular n.º 30025, de 7 de agosto de 2000, se aplica únicamente a los servicios de renovación de inmuebles que estén efectivamente habitados, tanto antes como después de la prestación de esos servicios. En su opinión, el tipo reducido del IVA previsto en el punto 2.24 de la lista I anexa al Código del IVA no es aplicable, por tanto, a servicios de renovación de inmuebles que, como sucede en el caso de los inmuebles que fueron objeto de los cinco contratos de obra a los que se he hecho referencia en el apartado 13 de la presente sentencia, únicamente se «destinan» a vivienda, en el sentido de que disponen de una autorización para tal fin, pero no están efectivamente habitados en el momento de la prestación de dichos servicios.

19 Habida cuenta de que el punto 2.24 de la lista I anexa al Código del IVA transpone al ordenamiento jurídico portugués el punto 2 del anexo IV de la Directiva del IVA, el órgano jurisdiccional remitente considera que es necesario solicitar al Tribunal de Justicia que interprete esta última disposición. Según ese mismo órgano jurisdiccional, es preciso esclarecer, en particular, en qué situaciones una prestación de servicios de renovación puede beneficiarse del tipo reducido aplicable a las actividades de «renovación y reparación de viviendas particulares» que menciona dicha disposición de la Directiva del IVA.

20 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que el Tribunal de Justicia declaró, en la sentencia de 5 de mayo de 2022, DSR. — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355), que el punto 2 del anexo IV de la Directiva del IVA, por un lado, se refiere a dos actividades distintas, a saber, la renovación y la reparación, y, por otro, se aplica a viviendas particulares, es decir, a inmuebles que sirven para la residencia particular y no se utilizan con fines comerciales o de servicio o para ocupaciones temporales, como los hoteles. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente considera que el Tribunal de Justicia no se pronunció sobre la interpretación del concepto de «viviendas particulares».

21 En estas circunstancias, el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia

la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA a una disposición de Derecho nacional en virtud de la cual el tipo reducido del IVA solo puede aplicarse a los contratos de obra para fines de reparación y renovación de inmuebles en viviendas particulares que estén habitadas en el momento en que se realicen esas operaciones?»

Sobre la cuestión prejudicial

22 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide, en esencia, si el punto 2 del anexo IV de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que prevé la posibilidad de aplicar un tipo reducido del IVA a servicios de reparación y renovación de viviendas particulares a condición de que estas se estén utilizando efectivamente como vivienda en la fecha en que se realicen esas operaciones.

23 Hasta su derogación por la Directiva 2009/47, el punto 2 del anexo IV 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».

24 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 punto 2 del anexo IV 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 (sentencia de 5 de mayo de 2022, DSR. — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, apartado 29 y jurisprudencia citada).

25 En primer lugar, por lo que respecta al sentido habitual de los términos empleados en esta disposición, en concreto, de la expresión «viviendas particulares», procede señalar que el término «vivienda» designa generalmente un bien inmueble —e incluso mueble—, o una parte de este, 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 (sentencia de 5 de mayo de 2022, DSR. — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, apartado 34).

26 De ello se desprende que los servicios de renovación y reparación a que se refiere el punto 2 del anexo IV 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 (sentencia de 5 de mayo de 2022, DSR. — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, apartado 35).

27 Habida cuenta de que, con arreglo a la jurisprudencia mencionada en los apartados 25 y 26 de la presente sentencia, los servicios a que se refiere el punto 2 del anexo IV de la Directiva del IVA atañen a bienes que sirven de residencia a una o varias personas y que se utilizan como vivienda particular, del tenor de esta disposición se desprende que esta tiene por objeto que dichos bienes se destinen efectivamente a vivienda. Tanto el concepto de residencia como la exigencia de utilización de un bien remiten a una explotación concreta de este.

28 Por lo tanto, a la vista del tenor del punto 2 del anexo IV de la Directiva del IVA, por un lado, debe considerarse que un inmueble que, aun disponiendo de una autorización para fines residenciales, no se esté utilizando de manera efectiva con tal fin en la fecha en que se prestan

los servicios de renovación o reparación de que se trate no está comprendido en el ámbito de aplicación de esta disposición. Por otro lado, quedan excluidos del ámbito de aplicación de dicha disposición los servicios de renovación o reparación relativos a bienes que, en la fecha de prestación de los referidos servicios, sean utilizados por su propietario con fines comerciales o de inversión.

29 En segundo lugar, el contexto en el que se inscribe el punto 2 del anexo IV de la Directiva del IVA corrobora la interpretación de que el tipo reducido del IVA se aplica únicamente a los servicios de renovación y reparación que tengan por objeto bienes que se utilicen efectivamente como vivienda.

30 En primer término, 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de diciembre de 2019, *Segler/Vereniging Cuxhaven*, C-7715/18, EU:C:2019:1138, apartado 25, y de 5 de mayo de 2022, *DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes*, C-218/21, EU:C:2022:355, apartado 40).

31 En segundo término, de una lectura conjunta de los artículos 106 y 107 de la Directiva del IVA se desprende que, para poder beneficiarse de un tipo reducido del IVA, los servicios enumerados en el punto 2 del anexo IV de esta Directiva debían prestarse en gran medida directamente a los consumidores finales. Ahora bien, no puede considerarse que un servicio de renovación o reparación prestado a una sociedad o a una persona física que posee una vivienda autorizada para un fin residencial que no se utiliza efectivamente para tal fin se preste a un consumidor final, del mismo modo que carece de esa consideración un servicio de renovación prestado a una sociedad o a una persona física que utiliza, para el ejercicio de su actividad profesional, un bien con fines comerciales y no como vivienda.

32 En tercer lugar, como se desprende de los puntos 31 a 33 de las conclusiones presentadas por la Abogada General, interpretar el punto 2 del anexo IV de la Directiva del IVA en el sentido de que únicamente están comprendidos en el ámbito de aplicación de dicha disposición los servicios de renovación y reparación que tienen por objeto bienes efectivamente habitados en la fecha en que se realicen las obras es coherente con las finalidades que persigue la adopción de un tipo reducido, que tiene como objetivo favorecer al consumidor.

33 Para un empresario, que tiene derecho a deducir el IVA soportado, es indiferente que las prestaciones de los servicios de renovación o reparación estén gravadas mediante el tipo normal o mediante el tipo reducido, porque, en cualquier caso, quedará liberado de la carga tributaria relativa a esas prestaciones al ejercer su derecho a la deducción del IVA. En cambio, la aplicación de un tipo reducido a dichas prestaciones favorece al consumidor final que vive efectivamente en el inmueble en el que se realizan obras y que no tiene derecho a deducir el IVA soportado.

34 De este modo, gracias a la aplicación de ese tipo reducido, el consumidor puede obtener servicios de renovación y reparación de la vivienda que utiliza efectivamente para uso residencial a un coste inferior al que soportaría si esos servicios estuviesen gravados al tipo normal. Así pues, el elemento que permite determinar si el consumidor puede beneficiarse de la aplicación del tipo reducido de IVA es que, en el momento en que se genere el coste, ese bien esté siendo utilizado efectivamente como vivienda por dicho consumidor.

35 Por último, en cuarto lugar, debe puntualizarse que, para considerar que un inmueble está efectivamente habitado, no es necesario que, mientras se realicen las obras, esté ocupado por las personas que viven en él de forma permanente o esporádica. Por un lado, la destinación efectiva del bien a vivienda no se ve modificada por el hecho de que dicho bien se utilice solo durante

algunos períodos del año. Por otro lado, el hecho de que una vivienda particular esté desocupada durante un determinado período no altera su carácter de vivienda particular.

36 Habida cuenta del conjunto de las consideraciones expuestas, procede responder a la cuestión prejudicial que el punto 2 del anexo IV de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que prevé la posibilidad de aplicar un tipo reducido del IVA a servicios de reparación y renovación de viviendas particulares a condición de que estas se estén utilizando efectivamente como vivienda en la fecha en que se realicen esas operaciones.

Costas

37 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Octava) declara:

El punto 2 del anexo IV 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,

no se opone a una normativa nacional que prevé la posibilidad de aplicar un tipo reducido del IVA a servicios de reparación y renovación de viviendas particulares a condición de que estas se estén utilizando efectivamente como vivienda en la fecha en que se realicen esas operaciones.

Firmas

* Lengua de procedimiento: portugués.