

62022CJ0433

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

11 janvier 2024 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Annexe IV – Point 2 – Dispositions temporaires pour certains services à forte intensité de main d’œuvre – Taux réduit de TVA applicable aux services de rénovation et de réparation de logements privés – Notion de “logements privés” »

Dans l’affaire C-433/22,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême, Portugal), par décision du 8 juin 2022, parvenue à la Cour le 30 juin 2022, dans la procédure

Autoridade Tributária e Aduaneira

contre

HPA – Construções SA,

LA COUR (huitième chambre),

composée de Mme K. Jürimäe, présidente de la troisième chambre, faisant fonction de présidente de la huitième chambre (rapporteuse), MM. M. Safjan et M. Gavalec, juges,

avocat général : Mme J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

–

pour le gouvernement portugais, par Mmes P. Barros da Costa, C. Bento et A. Rodrigues, en qualité d’agents,

–

pour la Commission européenne, par M. M. Björkland et Mme I. Melo Sampaio, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocate générale en ses conclusions à l’audience du 7 septembre 2023,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation du point 2 de l'annexe IV de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant l'Autoridade Tributária et Aduaneira (autorité fiscale et douanière, Portugal) (ci-après l'« administration fiscale ») à HPA – Construções SA (ci-après « HPA ») au sujet du taux de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable aux services de restauration de certains immeubles effectués par cette société.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

La directive TVA comprend un titre VIII, intitulé « Taux », lequel contient un chapitre 2, intitulé « Structure et niveaux des taux », dans lequel figurent, notamment, les articles 96 et 98.

4

L'article 96 de cette directive prévoit :

« Les États membres appliquent un taux normal de TVA fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services. »

5

L'article 98, paragraphes 1 et 2, de ladite directive est libellé comme suit :

« 1. Les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits.

2. Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III. »

6

Le titre VIII de la même directive contient un chapitre 3, intitulé « Dispositions temporaires pour certains services à forte intensité de main-d'œuvre », dans lequel figurent, notamment, les articles 106 et 107 de la directive TVA. Postérieurement aux faits du litige au principal, le chapitre 3 du titre VIII et l'annexe IV de cette directive ont été abrogés par la directive 2009/47/CE du Conseil, du 5 mai 2009, modifiant la directive 2006/112 en ce qui concerne les taux réduits de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2009, L 116, p. 18).

7

L'article 106 de la directive TVA dispose :

« Les États membres peuvent être autorisés par le Conseil [de l'Union européenne], statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission [européenne], à appliquer, jusqu'au 31 décembre

2010 au plus tard, aux services figurant à l'annexe IV les taux réduits prévus à l'article 98.

Les taux réduits peuvent s'appliquer à des services appartenant à deux au maximum des catégories figurant à l'annexe IV.

Dans des cas exceptionnels, un État membre peut être autorisé à appliquer les taux réduits à des services appartenant à trois des catégories susmentionnées. »

8

L'article 107 de cette directive prévoit :

« Les services visés à l'article 106 doivent remplir les conditions suivantes :

a)

être à forte intensité de main-d'œuvre ;

b)

être en grande partie fournis directement aux consommateurs finaux ;

[...] »

9

L'annexe IV de ladite directive contient la liste des services visés à l'article 106 de la même directive. Le point 2 de cette annexe est libellé comme suit :

« la rénovation et la réparation de logements privés, à l'exclusion des matériaux qui représentent une part importante de la valeur du service fourni ».

Le droit portugais

10

L'article 18, paragraphe 1, du Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (code de la taxe sur la valeur ajoutée), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après le « code de la TVA »), prévoit :

« Les taux de la taxe sont les suivants :

a)

pour les importations, livraisons de biens et prestations de services mentionnées dans la liste I annexée au présent code, le taux est de 5 % ;

[...]

c)

pour les autres importations, livraisons de biens et prestations de services, le taux est de 21 %. »

11

Le point 2.24 de la liste I annexée au code de la TVA dispose :

« Les louages d'ouvrage à des fins d'amélioration, de réfection, de rénovation, de restauration, de réparation et de conservation d'immeubles et de parties autonomes d'immeubles à usage d'habitation, à l'exception des services de nettoyage, d'entretien des espaces verts et des louages d'ouvrage concernant des biens immobiliers qui couvrent la totalité ou une partie des éléments constituant des piscines, saunas, courts de tennis, golfs ou minigolfs et installations similaires.

Le taux réduit ne s'applique pas aux matériaux incorporés, à moins que leur valeur n'excède pas 20 % de la valeur totale du service fourni. »

12

Aux fins de l'interprétation de l'expression « immeubles ou parties autonomes d'immeubles à usage d'habitation » utilisée à ce point de la liste I annexée au code de la TVA, l'administration fiscale a adopté des orientations au moyen, notamment, de la lettre circulaire no 30025 du 7 août 2000. Selon cette lettre, est considéré comme étant à usage d'habitation l'immeuble « qui est utilisé comme tel au moment où débutent les travaux et qui, après la réalisation de ces derniers, continue à être effectivement utilisé comme logement privé ».

Le litige au principal et la question préjudicielle

13

HPA est une société commerciale ayant pour objet, notamment, la prestation de services de construction civile et de louage d'ouvrage. Au cours de l'année 2007, cette société a conclu cinq contrats de louage d'ouvrage à des fins de réaménagement de bâtiments urbains avec trois sociétés commerciales, propriétaires des immeubles faisant l'objet des travaux prévus par lesdits contrats.

14

Sur les factures des services de rénovation et de réparation réalisés dans le cadre des mêmes contrats, HPA a appliqué un taux réduit de TVA de 5%, au titre du point 2.24 de la liste I annexée au code de la TVA.

15

Le 19 janvier 2011, HPA a fait l'objet d'un contrôle fiscal portant sur l'année 2007 par la Direção de Finanças de Lisboa (direction des finances de Lisbonne, Portugal). Ce contrôle visait à déterminer si les conditions prévues pour l'application de ce taux réduit étaient remplies, notamment celle tenant à ce que la réalisation de services ait pour objet des immeubles à usage d'habitation.

16

À la suite dudit contrôle, considérant que HPA ne pouvait pas bénéficier dudit taux réduit, le Serviço de Finanças de Sintra-1 (service des finances de Sintra-1, Portugal) a adressé à cette société, le 10 mai 2011, un acte portant liquidation d'un montant supplémentaire de TVA à payer s'élevant à 374750,77 euros.

17

HPA a contesté cet acte de liquidation devant le Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (tribunal administratif et fiscal de Sintra, Portugal). Par un jugement du 26 juin 2020, cette juridiction a fait droit au recours de cette société et a annulé ledit acte de liquidation. L'administration fiscale a introduit un recours contre ce jugement devant le Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême, Portugal), qui est la juridiction de renvoi.

18

Devant cette juridiction, l'administration fiscale soutient que le point 2.24 de la liste I annexée au code de la TVA, tel qu'interprété par la lettre circulaire no 30025 du 7 août 2000, s'applique uniquement aux services de rénovation d'immeubles qui sont effectivement utilisés comme habitation, tant avant qu'après la réalisation desdits services. Le taux réduit de TVA prévu à ce point 2.24 de la liste I annexée au code de la TVA ne serait donc pas applicable à des services de rénovation concernant des immeubles qui, à l'instar de ceux ayant fait l'objet des cinq contrats de louage d'ouvrage visés au point 13 du présent arrêt, sont uniquement « destinés » à l'habitation, en ce sens qu'ils sont agréés à cette fin mais qu'ils ne sont pas effectivement habités au moment de la prestation de ces services.

19

Le point 2.24 de la liste I annexée au code de la TVA ayant transposé le point 2 de l'annexe IV de la directive TVA dans le droit portugais, ladite juridiction estime qu'il est nécessaire de demander à la Cour d'interpréter cette dernière disposition. Selon la même juridiction, il est nécessaire, en particulier, de clarifier dans quelles conditions une prestation de services de rénovation peut bénéficier du taux réduit applicable aux activités de « rénovation et [de] réparation de logements privés », mentionnées à ladite disposition de la directive TVA.

20

À cet égard, la juridiction de renvoi relève que la Cour a jugé, dans l'arrêt du 5 mai 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C?218/21, EU:C:2022:355), que le point 2 de l'annexe IV de la directive TVA, d'une part, couvrait deux activités distinctes, à savoir la réparation et la rénovation, et, d'autre part, s'appliquait à des logements privés, c'est-à-dire aux immeubles qui servent d'habitation privée et qui ne sont pas utilisés à des fins commerciales ou de service ou pour des occupations temporaires, comme les hôtels. La Cour ne se serait, toutefois, pas prononcée sur l'interprétation de la notion de « logements privés ».

21

Dans ces conditions, le Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Le point 2 de l'annexe IV de la directive TVA s'oppose-t-il à une disposition de droit national en vertu de laquelle le taux réduit de TVA ne peut être appliqué qu'à des louages d'ouvrage à des fins de réparation et de rénovation de l'immeuble portant sur des logements privés qui sont habités au moment où ces opérations ont lieu ? »

Sur la question préjudicielle

22

Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le point 2 de l'annexe IV de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale qui prévoit

l'application d'un taux réduit de TVA à des services de réparation et de rénovation de logements privés à la condition que ceux-ci soient effectivement utilisés en tant qu'habitation à la date à laquelle ces opérations ont lieu.

23

Jusqu'à son abrogation par la directive 2009/47, le point 2 de l'annexe IV de la directive TVA, lu conjointement avec l'article 106 de cette directive, autorisait les États membres à appliquer un taux réduit de TVA aux services liés à « la rénovation et [à] la réparation de logements privés, à l'exclusion des matériaux qui représentent une part importante de la valeur du service fourni ».

24

En l'absence de renvoi au droit des États membres et de définition pertinente dans la directive TVA, les termes figurant au point 2 de l'annexe IV de ladite directive doivent être interprétés de manière uniforme et indépendamment des qualifications utilisées dans les États membres, conformément à leur sens habituel dans le langage courant, tout en tenant compte du contexte dans lequel ils sont utilisés et des objectifs poursuivis par la réglementation dont ils font partie (arrêt du 5 mai 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, point 29 et jurisprudence citée).

25

Ainsi, s'agissant, en premier lieu, du sens habituel des termes utilisés dans cette disposition et, en particulier, de l'expression « logements privés », il y a lieu de relever que le terme « logement » désigne généralement un bien immeuble, voire meuble, ou une partie de celui-ci, destiné à l'habitation et qui sert donc de résidence à une ou à plusieurs personnes. Par ailleurs, l'adjectif « privé » permet de faire une distinction avec les logements non privés, tels que les logements de fonction ou encore les hôtels (arrêt du 5 mai 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, point 34).

26

Il s'ensuit que les services de rénovation et de réparation visés au point 2 de l'annexe IV de la directive TVA doivent porter sur des biens utilisés à des fins d'habitation privée, tandis que les services se rapportant aux biens utilisés à d'autres fins, telles que des fins commerciales, ne sont pas couverts par cette disposition (arrêt du 5 mai 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, point 35).

27

Dans la mesure où, conformément à la jurisprudence rappelée aux points 25 et 26 du présent arrêt, les services visés au point 2 de l'annexe IV de la directive TVA concernent des biens qui servent de résidence à une ou à plusieurs personnes et qui sont utilisés à des fins d'habitation privée, il ressort du libellé de cette disposition que cette dernière vise une destination effective de ces biens à des fins d'habitation. En effet, tant la notion de résidence que l'exigence d'utilisation d'un bien renvoient à une exploitation concrète de celui-ci.

28

Il convient donc de considérer, au vu du libellé du point 2 de l'annexe IV de la directive TVA, que, d'une part, un immeuble qui, tout en bénéficiant d'un agrément à des fins d'habitation, n'est pas utilisé de manière effective à cette fin à la date à laquelle les services de rénovation ou de réparation en cause sont exécutés ne relève pas du champ d'application de cette disposition.

D'autre part, sont exclus du champ d'application de ladite disposition les services de rénovation ou de réparation qui concernent des biens qui, à la date d'exécution de ces services, sont utilisés par leur propriétaire pour des fins commerciales ou d'investissement.

29

En deuxième lieu, le contexte dans lequel le point 2 de l'annexe IV de la directive TVA s'insère corrobore l'interprétation selon laquelle le taux réduit de TVA s'applique uniquement à des services de rénovation et de réparation ayant pour objet des biens qui sont effectivement utilisés en tant qu'habitation.

30

En effet, premièrement, cette disposition, en ce qu'elle permet d'appliquer un taux réduit de TVA, constitue une dérogation au principe de l'application du taux normal et est donc d'interprétation stricte (voir, en ce sens, arrêts du 19 décembre 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C?715/18, EU:C:2019:1138, point 25, ainsi que du 5 mai 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, point 40).

31

Deuxièmement, il ressort d'une lecture conjointe des articles 106 et 107 de la directive TVA que, afin de pouvoir bénéficier d'un taux réduit de TVA, les services énumérés au point 2 de l'annexe IV de cette directive devaient être en grande partie fournis directement aux consommateurs finaux. Or, un service de rénovation ou de réparation fourni à une société ou à une personne physique qui possède un logement destiné à des fins d'habitation sans que ce logement soit cependant effectivement utilisé à ces fins ne saurait être considéré comme ayant été fourni à un consommateur final, pas plus qu'un service de rénovation fourni à une société ou à une personne physique qui utilise, dans l'exercice de son activité professionnelle, un bien à des fins commerciales et non en tant qu'habitation.

32

En troisième lieu, ainsi qu'il ressort des points 31 à 33 des conclusions de Mme l'avocate générale, interpréter le point 2 de l'annexe IV de la directive TVA en ce sens que seuls les services de rénovation et de réparation qui ont pour objet des biens effectivement habités à la date de la réalisation des travaux relèvent du champ d'application de cette disposition est conforme aux finalités poursuivies par l'adoption d'un taux réduit, lequel vise à favoriser le consommateur.

33

En effet, pour un entrepreneur ayant le droit de déduire la TVA en amont, il est indifférent que les prestations de services de rénovation ou de réparation soient taxées au taux normal ou au taux réduit, puisqu'il sera, en tout état de cause, déchargé du poids de la taxe relative à ces prestations grâce à l'exercice de son droit à déduction de la TVA. En revanche, l'application d'un taux réduit à ces prestations favorise le consommateur final qui habite effectivement l'immeuble faisant l'objet des travaux et qui n'a pas le droit à la déduction de la TVA en amont.

34

Ce consommateur peut ainsi, grâce à l'application de ce taux réduit, bénéficier des services de rénovation et de réparation du logement qu'il utilise effectivement à des fins d'habitation à un coût inférieur à celui qu'il supporterait si ces services étaient imposés au taux normal. Or, l'élément

déterminant pour apprécier si le consommateur peut être avantage par l'application du taux réduit de TVA réside dans le fait que, au moment où le coût est généré, ce bien est effectivement utilisé comme habitation par celui-ci.

35

Enfin, en quatrième lieu, il convient de préciser que, pour considérer qu'un immeuble est effectivement habité, il n'est pas nécessaire qu'il soit occupé pendant la réalisation des travaux par les personnes qui y séjournent de façon permanente ou non. D'une part, une destination effective à des fins d'habitation n'est pas modifiée du fait que le bien est utilisé seulement pendant quelques périodes de l'année. D'autre part, le fait qu'un logement privé soit inoccupé pendant une certaine période ne modifie pas son caractère de logement privé.

36

Eu égard à l'ensemble de ces motifs, il y a lieu de répondre à la question préjudicielle que le point 2 de l'annexe IV de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation nationale qui prévoit l'application d'un taux réduit de TVA à des services de réparation et de rénovation de logements privés à la condition que les logements concernés soient effectivement utilisés en tant qu'habitation à la date à laquelle ces opérations ont lieu.

Sur les dépens

37

La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (huitième chambre) dit pour droit :

Le point 2 de l'annexe IV de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée,

doit être interprété en ce sens que :

il ne s'oppose pas à une législation nationale qui prévoit l'application d'un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée à des services de réparation et de rénovation de logements privés à la condition que les logements concernés soient effectivement utilisés en tant qu'habitation à la date à laquelle ces opérations ont lieu.

Signatures

(*1) Langue de procédure : le portugais.