HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

5 mai 2022 * [i]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Cote – Dispoziții temporare pentru anumite servicii cu un mare aport de forță de muncă – Anexa IV punctul 2 – Renovarea și repararea locuințelor private – Aplicarea unei cote reduse de TVA serviciilor de reparare și întreținere ale ascensoarelor din imobile cu destinația de locuințe”

În cauza C-218/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia), prin decizia din 17 februarie 2021, primită de Curte la 1 aprilie 2021, în procedura

**Autoridade Tributária e Aduaneira**

împotriva

**DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA,**

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din doamna I. Ziemele, președintă de cameră, și domnii T. von Danwitz și A. Kumin (raportor), judecători,

avocat general: doamna T. Ćapeta,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA, de J. Vilaça da Fonseca, advogado;

– pentru guvernul portughez, inițial de P. Barros da Costa, L. Inez Fernandes și R. Campos Laires și ulterior de P. Barros da Costa și R. Campos Laires, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de M. Afonso și V. Uher, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: portugheza.

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea anexei IV punctul 2 la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală, Portugalia) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de o parte, și DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA (denumită în continuare „DSR”), pe de altă parte, în legătură cu cota taxei pe valoarea adăugată (TVA) aplicabilă serviciilor de reparare și întreținere ale ascensoarelor, efectuate de această societate.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Directiva TVA cuprinde titlul VIII, intitulat „Cote”, care conține capitolul 2, intitulat „Structura și nivelul cotelor”. În acest capitol figurează, printre altele, articolele 96 și 98 din această directivă.

4 Articolul 96 din directiva menționată prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard a TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.”

5 Articolul 98 alineatele (1) și (2) din aceeași directivă are următorul cuprins:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[…]”

6 La data faptelor din litigiul principal, titlul VIII al Directivei TVA conținea capitolul 3, intitulat „Dispoziții temporare pentru anumite servicii cu un mare aport de forță de muncă”. În acest capitol, figurau, printre altele, articolele 106 și 107 din această directivă.

7 Articolul 106 din directiva menționată prevedea:

„Consiliul [Uniunii Europene], hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei [Europene], poate permite statelor membre să aplice până la 31 decembrie 2010 cotele reduse prevăzute la articolul 98 serviciilor enumerate în anexa IV.

Cotele reduse pot fi aplicate serviciilor aparținând a cel mult două dintre categoriile stabilite în anexa IV.

În cazuri excepționale, un stat membru poate să aplice cotele reduse serviciilor aparținând a trei dintre categoriile respective.”

8 Articolul 107 din aceeași directivă prevedea:

„Serviciile prevăzute la articolul 106 este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) să fie cu mare aport de forță de muncă;

(b) să fie furnizate în mare parte direct consumatorilor finali;

(c) să fie în principal locale și să nu cauzeze denaturări ale concurenței.

De asemenea, este necesar să existe o legătură strânsă între scăderea prețurilor ca urmare a reducerii cotei și creșterea previzibilă a cererii și ocupării forței de muncă. Aplicarea unei cote reduse este necesar să nu aducă atingere bunei funcționări a pieței interne.”

9 Anexa IV la Directiva TVA conținea lista serviciilor prevăzute la articolul 106 din această directivă. Punctul 2 din această anexă avea următorul cuprins:

„renovarea și repararea locuințelor private, cu excepția materialelor care reprezintă o parte semnificativă a valorii serviciului prestat”.

10 Capitolul 3 din titlul VIII al Directivei TVA, precum și anexa IV la această directivă au fost abrogate prin Directiva 2009/47/CE a Consiliului din 5 mai 2009 de modificare a Directivei 2006/112 în ceea ce privește cotele reduse ale taxei pe valoarea adăugată (JO 2009, L 116, p. 18). În schimb, prin Directiva 2009/47, a fost introdus punctul 10a în anexa III la Directiva TVA, anexa respectivă conținând lista livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse prevăzute la articolul 98 din această directivă. Conținutul punctului 10a menționat este identic cu cel al punctului 2 din fosta anexă IV la Directiva TVA.

## *Dreptul portughez*

### *Codul privind TVA-ul*

11 Articolul 18 alineatul 1 din Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codul privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumit în continuare „Codul privind TVA-ul”), prevedea:

„Cotele taxei sunt următoarele:

a) pentru importurile, livrările de bunuri și prestările de servicii menționate în lista I anexată la prezentul cod, cota este de 5 %;

[…]

c) pentru celelalte importuri, livrări de bunuri și prestări de servicii, cota este de 21 %.”

12 Punctul 2.24 din lista I anexată la Codul privind TVA-ul prevedea:

„Lucrări efectuate în scopul îmbunătățirii, refacerii, renovării, restaurării, reparării și conservării imobilelor și a părților autonome ale imobilelor cu destinația de locuințe, cu excepția serviciilor de curățenie, a întreținerii spațiilor verzi și a lucrărilor referitoare la bunuri imobile care acoperă total sau parțial elementele constând în piscine, saune, terenuri de tenis, terenuri de golf sau terenuri de minigolf și instalații similare.

Cota redusă nu se aplică materialelor încorporate, cu excepția cazului în care valoarea acestora nu depășește 20 % din valoarea totală a serviciului prestat.”

*Codul civil*

13 Potrivit articolului 204 din Código Civil (Codul civil):

„1. Sunt bunuri imobile:

[…]

e) părțile integrante ale bunurilor imobile agricole și urbane.

[…]

3. Este parte integrantă orice bun mobil legat din punct de vedere material de bunul imobil în mod permanent.”

14 Articolul 1207 din acest cod prevede:

„Contractul de lucrări este contractul prin care o parte se obligă față de cealaltă parte să execute o anumită sarcină în schimbul unui preț.”

15 În temeiul articolului 1421 alineatul 2 litera b) din codul menționat, ascensoarele sunt prezumate a fi părți comune ale unei clădiri.

## Litigiul principal și întrebările preliminare

16 DSR este o societate care își desfășoară activitatea în sectorul fabricării de ascensoare, elevatoare și benzi transportoare și prestează de asemenea servicii de reparare și întreținere ale ascensoarelor.

17 În anul 2007, aceasta a aplicat o cotă redusă de TVA pentru serviciile pe care le prestează, referitoare la recondiționarea și repararea ascensoarelor, facturând totodată materialele încorporate în aceste servicii la cota standard de TVA.

18 În urma unei inspecții fiscale efectuate în cursul anului 2011, administrația fiscală a constatat că DSR a aplicat în mod eronat cota redusă de TVA în cazul acestor servicii.

19 Rectificările impunerilor care au fost efectuate în urma acestei inspecții fiscale au făcut obiectul unei contestații în justiție introduse de DSR la Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Tribunalul Administrativ și Fiscal din Porto, Portugalia), pe care acesta a admis-o prin hotărârea din 16 octombrie 2017. În această privință, instanța menționată a considerat în special că ascensoarele fac parte integrantă din clădirile în care sunt instalate și că, prin urmare, nu este exclusă aplicarea cotei reduse de TVA pentru serviciile de reparare și întreținere ale unor asemenea ascensoare, cu condiția ca serviciile să fie prestate în temeiul unui contract de lucrări, iar cota respectivă să se aplice doar manoperei.

20 Împotriva hotărârii din 16 octombrie 2017, administrația fiscală a introdus o cale de atac la Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia), instanța de trimitere.

21 În susținerea căii de atac, administrația fiscală arată că, în temeiul punctului 2.24 din lista I anexată la Codul privind TVA-ul, cota redusă de TVA se aplică anumitor lucrări referitoare la bunuri imobile cu destinația de locuințe, cu excepția materialelor care constituie o parte semnificativă a serviciului prestat. Pentru a clarifica conținutul acestui punct 2.24, Direcção de Serviços do IVA (Direcția de Servicii privind TVA-ul, Portugalia) a emis circulare care sunt obligatorii pentru administrația fiscală.

22 În această privință, din Circulara nr. 30036 din 4 aprilie 2001 ar reieși că expresia „imobile cu destinația de locuințe” care figurează la punctul 2.24 menționat trebuie să fie interpretată în mod restrictiv, întrucât *ratio legis* a acestei dispoziții nu permite să se considere că se aplică serviciilor de reparare și întreținere ale echipamentelor care fac parte integrantă din imobile. Astfel, serviciile de reparare și întreținere ale ascensoarelor ar trebui să fie taxate la cota standard de TVA, fără a fi relevantă, în acest context, definiția reținută la articolul 1421 alineatul 2 litera b) din Codul civil, care include ascensoarele în părțile comune ale unui bun imobil.

23 Pe de altă parte, administrația fiscală susține că interpretarea sa este conformă cu dreptul Uniunii, întrucât rezultă din jurisprudența Curții, în special din Hotărârea din 8 mai 2003, Comisia/Franța (C-384/01, EU:C:2003:264), că statele membre au posibilitatea să limiteze aplicarea unei cote reduse de TVA în privința unor aspecte concrete și specifice ale unei livrări de bunuri sau prestări de servicii, această posibilitate fiind în concordanță cu principiul conform căruia scutirile sau derogările trebuie interpretate în mod restrictiv.

24 Instanța de trimitere arată că aplicarea unei cote reduse de TVA face parte dintr-o materie armonizată și că, în speță, este relevant punctul 2 din anexa IV la Directiva TVA potrivit căruia o cotă redusă de TVA poate fi aplicată pentru renovarea și repararea locuințelor private, cu excepția materialelor ce reprezintă o parte semnificativă a valorii serviciului prestat. Or, această instanță are îndoieli cu privire la faptul că serviciile de recondiționare și reparare ale ascensoarelor în cauză intră în domeniul de aplicare al acestei anexe IV punctul 2.

25 Potrivit instanței menționate, acceptarea punctului de vedere mai restrictiv al administrației fiscale ar implica respingerea tezei susținute în hotărârea din 16 octombrie 2017, potrivit căreia cota redusă de TVA este aplicabilă anumitor „lucrări” referitoare la „imobile” „cu destinația de locuințe”, astfel cum acești termeni figurează la punctul 2.24 din lista I anexată la Codul privind TVA-ul, interpretați, în plus, în conformitate cu alte dispoziții naționale, cum ar fi articolul 204 alineatul 1 litera e) și alineatul 3, articolul 1207 sau articolul 1421 alineatul 2 litera b) din Codul civil.

26 În aceste condiții, Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) O aplicare a punctului [2.24] din lista I care figurează în anexa la Codul privind TVA-ul, interpretat în sensul că include serviciile de reparații și întreținere a ascensoarelor prestate de întreprinderea la care se referă situația de fapt sintetizată anterior și în sensul că presupune aplicarea cotei reduse [de TVA], este compatibilă cu dreptul Uniunii, în special cu anexa IV la [Directiva TVA]?

2) O aplicare a dispoziției respective din Codul privind TVA-ul, care ia în considerare de asemenea alte dispoziții naționale – articolul 1207, articolul 204 alineatul 1 litera e) și alineatul 3, articolul 1421 alineatul 2 litera b) din Codul civil (dispoziții referitoare la noțiunile de «lucrări» și de «bun imobil» și la prezumția că ascensorul constituie o parte comună a clădirilor aflate în proprietate comună), – este compatibilă cu dreptul Uniunii, în special cu anexa IV la [Directiva TVA]?”

**Cu privire la întrebările preliminare**

27 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă anexa IV punctul 2 la Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că în sfera noțiunii „renovarea și repararea locuințelor private”, potrivit acestei dispoziții, intră serviciile de reparare și renovare ale ascensoarelor din imobile cu destinație de locuințe.

28 Anexa IV punctul 2 la Directiva TVA coroborată cu articolul 106 din această directivă autoriza statele membre să aplice o cotă redusă de TVA pentru serviciile în legătură cu „renovarea și repararea locuințelor private, cu excepția materialelor care reprezintă o parte semnificativă a valorii serviciului prestat”.

29 În lipsa unei trimiteri la dreptul statelor membre și a unei definiții relevante în Directiva TVA, termenii care figurează în anexa IV punctul 2 la această directivă trebuie interpretați în mod uniform și indiferent de calificările utilizate în statele membre, în conformitate cu sensul lor obișnuit în limbajul curent, ținând seama în același timp de contextul în care sunt utilizați și de obiectivele urmărite de reglementarea din care fac parte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2020, AJPF Caraș-Severin și DGRFP Timișoara, C-716/18, EU:C:2020:540, punctul 30, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 17 decembrie 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punctul 42).

30 De la bun început, în măsura în care, potrivit anexei IV punctul 2 la Directiva TVA, cota redusă de TVA nu se aplică materialelor ce reprezintă o parte semnificativă a valorii serviciului prestat, este suficient să se constate că acest aspect nu este controversat în speță, întrucât DSR a facturat toate materialele încorporate la cota standard, doar manopera fiind supusă cotei reduse.

31 Cu aceste precizări, din modul de redactare a anexei IV punctul 2 menționate reiese, pe de o parte, că această dispoziție privește două activități distincte, și anume renovarea și repararea, și, pe de altă parte, că aceste activități trebuie să se raporteze la locuințe private.

32 În ceea ce privește termenii „renovare” și „reparare”, trebuie să se arate că aceștia privesc recondiționarea unui obiect și, respectiv, restaurarea unui obiect deteriorat.

33 Or, asemenea servicii se caracterizează în special prin caracterul lor ocazional, astfel încât simple servicii de întreținere, prestate în mod regulat și continuu, nu pot fi considerate că intră în domeniul de aplicare al anexei IV punctul 2 la Directiva TVA.

34 În ceea ce privește expresia „locuințe private”, trebuie să se arate că termenul „locuință” desemnează în general un bun imobil sau chiar mobil ori o parte a acestuia, destinat locuirii și care, prin urmare, servește drept reședință pentru una sau mai multe persoane. În plus, adjectivul „privat” permite să se facă o distincție față de locuințele care nu sunt private, cum ar fi locuințele de serviciu sau hotelurile.

35 Prin urmare, serviciile de renovare și reparare menționate în anexa IV punctul 2 la Directiva TVA trebuie să privească bunuri utilizate în scopuri de locuință privată, în timp ce serviciile care se raportează la bunuri utilizate în alte scopuri, cum ar fi cele comerciale, nu sunt acoperite de această dispoziție.

36 În acest context, guvernul portughez susține în esență că expresia „locuință privată”, în măsura în care este mai puțin cuprinzătoare decât expresii precum „clădire” sau „bun imobil cu destinația de locuințe”, se referă în mod individualizat la fiecare dintre fracțiunile autonome ale unui bun imobil destinat efectiv locuirii, asupra cărora proprietarul sau locatarul exercită un control deplin, și că este necesar să se facă o distincție față de spațiile de acces comun ale unui asemenea bun. Astfel, potrivit acestui punct de vedere, serviciile de renovare și reparare privind instalațiile comune, inclusiv ascensoarele, nu ar intra în domeniul de aplicare al anexei IV punctul 2 la Directiva TVA.

37 În această privință, trebuie totuși să se constate că, în cazul unui imobil cu destinația de locuințe compus din mai multe apartamente, instalațiile comune sunt, de regulă, importante, chiar indispensabile pentru utilizarea apartamentelor individuale.

38 În aceste condiții, este necesar să se considere că, în cazul unor asemenea imobile cu destinația de locuințe, instalațiile comune sunt acoperite de expresia „locuințe private”, în sensul anexei IV punctul 2 la Directiva TVA, astfel încât serviciile de renovare și de reparare privind aceste instalații intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții. Cu acest titlu, ascensoarele, întrucât fac parte integrantă din clădirile care dispun de ele, sunt incluse în aceste instalații.

39 Prin urmare, din modul de redactare a anexei IV punctul 2 la Directiva TVA trebuie să se concluzioneze că intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții serviciile de reparare și renovare ale ascensoarelor din imobile cu destinația de locuințe, cu excepția serviciilor de întreținere a unor asemenea ascensoare.

40 În ceea ce privește contextul în care se înscrie anexa IV punctul 2 la Directiva TVA, această dispoziție, în măsura în care permite aplicarea unei cote reduse de TVA, constituie o derogare de la principiul aplicării cotei standard și, prin urmare, trebuie interpretată în mod strict [a se vedea în acest ce sens Hotărârea din 1 octombrie 2020, Staatssecretaris van Financiën (Cotă redusă de TVA pentru afrodiziace), C-331/19, EU:C:2020:786, punctul 30 și jurisprudența citată].

41 Or, interpretarea expusă la punctul 39 din prezenta hotărâre, în măsura în care se întemeiază pe importanța instalațiilor comune pentru utilizarea apartamentelor individuale dintr-un imobil cu destinația de locuințe, se conformează acestei cerințe.

42 Este necesar totuși să se adauge că, întrucât serviciile de renovare și reparare efectuate în clădirile utilizate în alte scopuri decât locuirea trebuie să rămână supuse cotei standard de TVA, se impune să se recurgă la o repartizare *pro rata* în cazul serviciilor de renovare și reparare privind instalațiile comune din clădirile cu destinație mixtă, care includ fracțiuni destinate locuințelor private și fracțiuni destinate altor scopuri, cum ar fi cele comerciale.

43 Interpretarea reținută la punctul 39 din prezenta hotărâre este în concordanță și cu obiectivul urmărit de anexa IV la Directiva TVA, întrucât din titlul VIII capitolul 3 al acestei directive reiese că legiuitorul Uniunii a avut în vedere o reducere a TVA-ului care vizează serviciile cu un mare aport de forță de muncă, cum este cazul serviciilor de reparare și renovare ale ascensoarelor.

44 În aceste condiții, astfel cum subliniază guvernul portughez, Curtea a statuat că statele membre au posibilitatea să recurgă la o aplicare selectivă a cotei reduse de TVA, sub rezerva, pe de o parte, să izoleze, în scopul aplicării cotei reduse, numai aspecte concrete și specifice ale categoriei de servicii în cauză și, pe de altă parte, să respecte principiul neutralității fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 septembrie 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punctele 42 și 43, precum și jurisprudența citată).

45 În speță, deși revine, în definitiv, instanței de trimitere sarcina de a interpreta dreptul național și, prin urmare, de a examina dacă legiuitorul portughez a transpus în mod selectiv anexa IV punctul 2 la Directiva TVA în sensul că ar fi exclus din domeniul de aplicare al cotei reduse de TVA serviciile privind ascensoarele din imobile cu destinația de locuințe, niciun element din textul dispoziției naționale de transpunere a acestui punct 2, și anume punctul 2.24 din lista I anexată la Codul privind TVA-ul, nu pare să indice că legiuitorul ar fi procedat în acest mod, întrucât poziția autorităților fiscale se întemeiază, dimpotrivă, pe interpretarea restrictivă preconizată de instrucțiunile interne.

46 Or, întrucât dispozițiile unei directive trebuie să fie puse în aplicare cu o forță de constrângere incontestabilă, precum și cu specificitatea, precizia și claritatea care se impun, un stat membru nu poate invoca simple practici administrative, care, prin natura lor, pot fi modificate în funcție de voința administrației și care sunt lipsite de o publicitate adecvată, pentru a demonstra transpunerea selectivă a unei dispoziții a Directivei TVA care autorizează aplicarea unei cote reduse de TVA unei categorii de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iunie 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, punctele 42 și 43, precum și jurisprudența citată).

47 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că anexa IV punctul 2 la Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că, în sfera noțiunii „renovarea și repararea locuințelor private”, potrivit acestei dispoziții, intră serviciile de reparare și renovare ale ascensoarelor din imobile cu destinația de locuințe, cu excepția serviciilor de întreținere a unor asemenea ascensoare.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

48 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

**Anexa IV punctul 2 la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că, în sfera noțiunii „renovarea și repararea locuințelor private”, potrivit acestei dispoziții, intră serviciile de reparare și renovare ale ascensoarelor din imobile cu destinația de locuințe, cu excepția serviciilor de întreținere a unor asemenea ascensoare.**

Semnături

[i] — Punctul 29 din prezentul text a făcut obiectul unei modificări de ordin lingvistic ulterior primei publicări.