

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-433 din 2022 HPA – Construções SA, Intr-o anumită perioadă de timp s-a aplicat o cotă redusă de TVA pentru servicii cu un mare aport de forță de muncă. Chiar dacă reglementarea comunitară s-a abrogat analizăm cu titlul de exemplu.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

11 ianuarie 2024

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Anexa IV – Punctul 2 – Dispoziții temporare pentru anumite servicii cu un mare aport de forță de muncă – Cotă redusă de TVA aplicabilă serviciilor de renovare și de reparare a locuințelor private – Noțiunea de «locuințe private»”

În cauza C-433/22,

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 8 iunie 2022, primită de Curte la 30 iunie 2022, în procedura

Autoridade Tributária e Aduaneira

împotriva

HPA – Construções SA,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna K. Jürimäe, președinta Camerei a treia, îndeplinind funcția de președintă a Camerei a opta (raportoare), și domnii M. Safjan și M. Gavalec, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul portughez, de P. Barros da Costa, C. Bento și A. Rodrigues, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Björkland și I. Melo Sampaio, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 7 septembrie 2023,

pronunță prezenta

Hotărâre

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea punctului 2 din anexa IV 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 HPA – Construções SA (denumită în continuare „HPA”), pe de altă parte, în legătură cu cota taxei pe valoarea adăugată (TVA) aplicabilă serviciilor de restaurare a anumitor imobile efectuate de această societate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Directiva TVA cuprinde un titlu VIII, intitulat „Cote”, care conține capitolul 2, intitulat „Structura și nivelul cotelor”, în care figurează printre altele articolele 96 și 98.

4 Articolul 96 din această directivă 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 directiva menționată 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 Titlul VIII din aceeași directivă conține capitolul 3, intitulat „Dispoziții temporare pentru anumite servicii cu un mare aport de forță de muncă”, în care figurează printre altele articolele 106 și 107 din Directiva TVA. Ulterior faptelor din litigiul principal, capitolul 3 din titlul VIII 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).

7 Articolul 106 din Directiva TVA prevede:

„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.”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

8 Articolul 107 din această directivă prevede:

„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;

[...]

9 Anexa IV la directiva menționată conține lista serviciilor prevăzute la articolul 106 din aceeași directivă. Punctul 2 din această anexă are următorul cuprins:

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

Dreptul portughez

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

„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 %.”

11 Punctul 2.24 din lista I anexată la Codul privind TVA-ul prevede:

„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 serviciilor de întreținere a 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.”

12 În vederea interpretării expresiei „imobile sau părți autonome de imobile cu destinația de locuință”, utilizată la acest punct din lista I anexată la Codul privind TVA-ul, administrația fiscală a adoptat orientări, printre altele, prin intermediul Circularei nr. 30025 din 7 august 2000. Potrivit acestei circulare, este considerat ca fiind cu destinația de locuință imobilul „care este utilizat ca atare în momentul în care încep lucrările și care, după realizarea acestora din urmă, continuă să fie utilizat efectiv ca locuință privată”.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 HPA este o societate comercială care are drept obiect printre altele prestarea de servicii de construcție civilă și de antrepriză. În cursul anului 2007, această societate a încheiat cinci contracte de antrepriză în scopul reamenajării unor clădiri urbane cu trei societăți comerciale, proprietare ale imobilelor care făceau obiectul lucrărilor prevăzute de contractele menționate.

14 Pe facturile serviciilor de renovare și de reparare realizate în cadrul aceluiași contracte, HPA a aplicat o cotă redusă de TVA de 5 %, în temeiul punctului 2.24 din lista I anexată la Codul privind TVA-ul.

15 La 19 ianuarie 2011, HPA a făcut obiectul unui control fiscal privind anul 2007 efectuat de Direcção de Finanças de Lisboa (Direcția de Finanțe din Lisabona, Portugalia). Acest control urmărea să stabilească dacă erau îndeplinite condițiile prevăzute pentru aplicarea acestei cote reduse, în special cea potrivit căreia realizarea de servicii trebuie să aibă drept obiect imobile cu destinația de locuință.

16 În urma controlului menționat, considerând că HPA nu putea beneficia de cota redusă menționată, Serviço de Finanças de Sintra-1 (Serviciul de Finanțe din Sintra-1, Portugalia) a adresat acestei societăți, la 10 mai 2011, un act de stabilire a unui quantum suplimentar de TVA de plată, care se ridică la 374 750,77 euro.

17 HPA a contestat acest act de stabilire la Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Tribunalul Administrativ și Fiscal din Sintra, Portugalia). Printr-o hotărâre din 26 iunie 2020, această instanță a admis acțiunea societății respective și a anulat actul de stabilire menționat. Administrația fiscală a formulat o cale de atac împotriva acestei hotărâri la Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia), care este instanța de trimitere.

18 În fața acestei instanțe, administrația fiscală susține că punctul 2.24 din lista I anexată la Codul privind TVA-ul, astfel cum a fost interpretat prin Circulara nr. 30025 din 7 august 2000, se aplică numai serviciilor de renovare a imobilelor care sunt în mod efectiv utilizate ca locuințe, atât înainte, cât și după realizarea serviciilor menționate. Cota redusă de TVA prevăzută la punctul 2.24 din lista I anexată la Codul privind TVA-ul nu ar fi, așadar, aplicabilă unor servicii de renovare privind imobile care, asemenea celor care au făcut obiectul celor cinci contracte de antrepriză menționate la punctul 13 din prezenta hotărâre, sunt doar „destinate” locuirii, în sensul că sunt autorizate în acest scop, dar nu sunt efectiv locuite la momentul prestării acestor servicii.

19 Întrucât punctul 2.24 din lista I anexată la Codul privind TVA-ul a transpus punctul 2 din anexa IV la Directiva TVA în dreptul portughez, instanța menționată consideră că este necesar să se solicite Curții să interpreteze această din urmă dispoziție. Potrivit aceleiași instanțe, este necesar în special să se clarifice în ce condiții o prestare de servicii de renovare poate beneficia de cota redusă aplicabilă activităților de „renovare și [de] reparare a locuințelor private”, menționate în dispoziția citată din Directiva TVA.

20 În această privință, instanța de trimitere arată că Curtea a statuat, în Hotărârea din 5 mai 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355), că punctul 2 din anexa IV la Directiva TVA, pe de o parte, acoperea două activități distincte, și anume repararea și renovarea, și, pe de altă parte, se aplica locuințelor private, și anume imobilelor care servesc drept locuință privată și care nu sunt utilizate în scopuri comerciale, de serviciu sau pentru

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

ocupări temporare, cum ar fi hotelurile. Curtea nu s-ar fi pronunțat însă cu privire la interpretarea noțiunii de „locuințe private”.

21 În aceste condiții, Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Punctul 2 din anexa IV la Directiva TVA se opune unei dispoziții de drept național în temeiul căreia cota redusă de TVA poate fi aplicată numai contractelor de antrepriză care au ca obiect repararea și renovarea de locuințe private care sunt locuite la momentul la care se efectuează aceste operațiuni?”

Cu privire la întrebarea preliminară

22 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă punctul 2 din anexa IV la Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale care prevede aplicarea unei cote reduse de TVA unor servicii de reparare și de renovare a unor locuințe private cu condiția ca acestea să fie efectiv utilizate ca locuință la data la care au loc aceste operațiuni.

23 Până la abrogarea sa prin Directiva 2009/47, punctul 2 din anexa IV la Directiva TVA coroborat 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”.

24 În lipsa unei trimiteri la dreptul statelor membre și a unei definiții relevante în Directiva TVA, termenii care figurează la punctul 2 din anexa IV la directiva menționată 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 (Hotărârea din 5 mai 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, punctul 29 și jurisprudența citată).

25 Astfel, în ceea ce privește, în primul rând, sensul obișnuit al termenilor utilizați în această dispoziție și în special 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 (Hotărârea din 5 mai 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, punctul 34).

26 Rezultă că serviciile de renovare și de reparare menționate la punctul 2 din anexa IV 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 (Hotărârea din 5 mai 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, punctul 35).

27 În măsura în care, conform jurisprudenței amintite la punctele 25 și 26 din prezenta hotărâre, serviciile menționate la punctul 2 din anexa IV la Directiva TVA privesc bunuri utilizate în scopuri de locuință pentru una sau mai multe persoane și care sunt utilizate în scop de locuință privată, din modul de redactare a acestei dispoziții reiese că aceasta din urmă are în vedere o destinație efectivă a bunurilor

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

respective în scop de locuință. Astfel, atât noțiunea de reședință, cât și cerința utilizării unui bun fac trimitere la o exploatare concretă a acestuia.

28 Prin urmare, trebuie să se considere, având în vedere modul de redactare a punctului 2 din anexa IV la Directiva TVA, că, pe de o parte, un imobil care, deși beneficiază de o autorizație în scopul utilizării ca locuință, nu este utilizat în mod efectiv în acest scop la data la care sunt executate serviciile de renovare sau de reparare în cauză nu intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții. Pe de altă parte, sunt excluse din domeniul de aplicare al dispoziției menționate serviciile de renovare sau de reparare care privesc bunuri care, la data executării acestor servicii, sunt utilizate de proprietar în scopuri comerciale sau de investiții.

29 În al doilea rând, contextul în care se înscrie punctul 2 din anexa IV la Directiva TVA confirmă interpretarea potrivit căreia cota redusă de TVA se aplică numai serviciilor de renovare și de reparare având ca obiect bunuri care sunt efectiv utilizate ca locuință.

30 Astfel, în primul rând, 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 sens Hotărârea din 19 decembrie 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punctul 25, precum și Hotărârea din 5 mai 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, punctul 40).

31 În al doilea rând, din coroborarea articolelor 106 și 107 din Directiva TVA reiese că, pentru a putea beneficia de o cotă redusă de TVA, serviciile enumerate la punctul 2 din anexa IV la această directivă trebuiau să fie în mare parte furnizate direct consumatorilor finali. Or, un serviciu de renovare sau de reparare furnizat unei societăți sau unei persoane fizice care deține o locuință cu destinație de locuință, fără ca această locuință să fie însă efectiv utilizată în aceste scopuri, nu poate fi considerat ca fiind furnizat unui consumator final și nici un serviciu de renovare furnizat unei societăți sau unei persoane fizice care utilizează, în exercitarea activității sale profesionale, un bun în scopuri comerciale, iar nu ca locuință.

32 În al treilea rând, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 31-33 din concluziile doamnei avocate generale, interpretarea punctului 2 din anexa IV la Directiva TVA în sensul că numai serviciile de renovare și de reparare care au ca obiect bunuri efectiv locuite la data realizării lucrărilor intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții este conformă cu obiectivele urmărite prin adoptarea unei cote reduse, care urmărește să favorizeze consumatorul.

33 Astfel, pentru un întreprinzător care are dreptul de deducere a TVA-ului în amonte este indiferent dacă prestările de servicii de renovare sau de reparare sunt impozitate la cota normală sau la cota redusă, întrucât acesta va fi, în orice caz, scutit de taxa aferentă acestor prestații datorită exercitării dreptului său de deducere a TVA-ului. În schimb, aplicarea unei cote reduse acestor prestații favorizează consumatorul final care locuiește efectiv imobilul care face obiectul lucrărilor și care nu are dreptul la deducerea TVA-ului în amonte.

34 Acest consumator poate astfel, datorită aplicării acestei cote reduse, să beneficieze de serviciile de renovare și de reparare a locuinței pe care le utilizează efectiv în scop de locuință la un cost inferior celui pe care l-ar suporta dacă aceste servicii ar fi impozitate la cota normală. Or, elementul determinant pentru a aprecia dacă consumatorul poate fi avantajat prin aplicarea cotei reduse de TVA

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

constă în faptul că, la momentul la care este generat costul, acest bun este utilizat efectiv ca locuință de către acesta.

35 În sfârșit, în al patrulea rând, trebuie precizat că, pentru a considera că un imobil este efectiv locuit, nu este necesar ca acesta să fie ocupat în timpul realizării lucrărilor de persoanele care locuiesc în mod permanent sau nu în acesta. Pe de o parte, o destinație efectivă în scop de locuință nu este modificată din cauza faptului că bunul este utilizat numai pentru câteva perioade ale anului. Pe de altă parte, faptul că o locuință privată este neocupată pentru o anumită perioadă nu modifică caracterul său de locuință privată.

36 Având în vedere toate aceste motive, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că punctul 2 din anexa IV la Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei legislații naționale care prevede aplicarea unei cote reduse de TVA unor servicii de reparare și de renovare a unor locuințe private cu condiția ca locuințele în cauză să fie efectiv utilizate ca locuință la data la care au loc aceste operațiuni.

Cu privire la cheltuielile de judecată

37 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 opta) declară:

Punctul 2 din anexa IV la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretat în sensul că

nu se opune unei legislații naționale care prevede aplicarea unei cote reduse a taxei pe valoarea adăugată unor servicii de reparare și de renovare a unor locuințe private cu condiția ca locuințele în cauză să fie efectiv utilizate ca locuință la data la care au loc aceste operațiuni.