

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA SEXTA) DE 5 DE MAYO DE 2022

Francisco Alfredo García Prats

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València (España)*

Asunto: C-218/21

Partes: *Autoridade Tributária e Aduaneira y DSR-Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA.*

Síntesis: «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»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La sentencia aquí comentada resulta de interés por cuanto concreta el ámbito de aplicación del tipo reducido del IVA a los servicios de reparación y mantenimiento de ascensores en inmuebles de uso residencial prestados por una sociedad.

La sentencia es interesante por aclarar la interpretación del artículo 96 y 98 de la Directiva IVA en combinación con el Anexo III y IV que concreta las categorías a las que los Estados miembros pueden aplicar uno o dos tipos reducidos según lo previsto en el artículo 98 y en el artículo 106-107 DIVA. Conforme a dichos preceptos el Consejo puede autorizar a los Estados miembros a aplicar el tipo reducido a servicios de tres de las categorías mencionadas si cumplen 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.

El anexo IV de la Directiva IVA en su punto 2 tenía el siguiente tenor en el momento relevante para los hechos del caso:

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

La Directiva 2009/47/CE del Consejo de 5 de mayo de 2009 derogó el precepto pero incorporó un nuevo punto 10bis en el anexo III con un contenido similar al del punto 2 del antiguo anexo IV de la DIVA.

El Derecho portugués establecía que el tipo reducido del 5% se aplica a:

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.»

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

En el litigio que originó la cuestión prejudicial, la empresa se dedicaba a la fabricación de ascensores, montacargas y cintas transportadoras, prestando también servicios de reparación y mantenimiento de ascensores. En 2007 aplicó el tipo reducido a los servicios de reacondicionamiento y reparación de ascensores, aunque facturaba los materiales incorporados en dichas prestaciones al tipo normal del IVA. La Administración Tributaria concluyó que DSR, la empresa, había aplicado erróneamente el tipo reducido del IVA a dichos servicios. La Administración alegaba que el tipo reducido podía aplicarse 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, publicando varias circulares vinculantes para la Administración, en las que se indicaba que la expresión inmuebles de uso residencial debía interpretarse de manera restrictiva.

De acuerdo con la Administración portuguesa, la *ratio legis* de esta disposición (inmuebles de uso residencial) 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.

El órgano jurisdiccional (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal) alberga dudas acerca de si los servicios de reacondicionamiento y reparación de ascensores están comprendidos en el anexo IV punto 2 y plantea 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)–?»

2. Comentario

La cuestión planteada delimita el ámbito de aplicación de los tipos reducidos del IVA previstos para determinados servicios intensivos en mano de obra, y en concreto en la reparación, renovación y mantenimiento de ascensores; en particular, si están comprendidos dentro del concepto de ‘renovación y reparación de viviendas particulares’. La Directiva, en su anexo IV, punto 2, autoriza a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA a los servicios relacionados con dicha finalidad, ‘excluidos los materiales que forman parte significativa del valor del suministro’ (p. 28).

Siguiendo la doctrina consolidada, el TJUE considera que los términos del anexo IV, punto 2 de la DIVA 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 u los objetivos perseguidos por la normativa de la que forman parte.

Aunque la Directiva plantea una importante duda interpretativa en torno a la consideración de la ‘parte significativa’ del valor del suministro, sobre todo atendiendo a la diferente concreción por los diferentes Estados miembros, dicha cuestión no es abordada por el TJUE puesto que el caso de autos no generaba ningún problema al respecto, al facturarse al tipo normal todos los materiales incorporados. En España, a diferencia de Portugal, en virtud del artículo

2.10°.c) LIVA se exige que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación. Pero, a diferencia de Portugal, en dicho caso no queda excluida de la aplicación del tipo reducido la base correspondiente a los materiales aportados, sino la totalidad del servicio prestado. Situación que, a nuestro juicio, puede resultar contraria al ordenamiento de la UE.

El Tribunal considera que la disposición se refiere a dos actividades distintas: la renovación y la reparación. Dichas actividades han de referirse a viviendas particulares, y tienen carácter ocasional. Por ello los meros servicios de mantenimiento, prestados de manera regular y continuada, no están comprendidos en el anexo IV.2 de la DIVA. Y al mismo tiempo, deben tener por objeto bienes utilizados como vivienda particular, por lo que los bienes utilizados con fines comerciales no están comprendidos en el ámbito de aplicación de esta disposición. Incluso, 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 (p. 42).

Además, considera que no puede compartirse la posición de la administración tributaria portuguesa que consideraba que las instalaciones, como los ascensores, no formaban parte de la vivienda particular, puesto que incluso en instalaciones compartidas son ‘por regla general, importantes, e incluso indispensables, para la utilización de los apartamentos individuales’.

Por ello, 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. (p. 38). Quedando, no obstante, excluidos los servicios de mantenimiento de tales ascensores.

Dicha interpretación del término vivienda habitual, basada en la importancia de las instalaciones compartidas para la utilización de los apartamentos individuales, es conforme con la exigencia de interpretación estricta que se aplica y afecta a las disposiciones que permiten aplicar un tipo reducido del IVA como excepción al principio de aplicación del tipo normal.

El segundo punto de interés de la sentencia consiste en la delimitación de la posible aplicación selectiva del tipo reducido del IVA. Para ello, el TJUE exige que se aislen únicamente aspectos concretos y específicos de la categoría de prestaciones de que se trate y, por otro, que se respete el principio de neutralidad fiscal (p. 44). Además, considera que 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).

3. Fallo

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.