Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 7 de septiembre de 2023 [1]

Asunto C-433/22

Autoridade Tributária e Aduaneira
contra
HPA — Construções SA

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal)]

«Petición de decisión prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Posibilidad limitada en el tiempo de aplicar un tipo reducido del IVA para servicios de gran intensidad de mano de obra — Tipo reducido del IVA para la renovación de viviendas particulares — Concepto de "vivienda particular" — Límites de un tipo reducido selectivo — Principio de democracia y margen de apreciación del legislador — Principio de neutralidad fiscal»

I. Introducción

1. El presente procedimiento pone de manifiesto una vez más el carácter controvertido de los tipos reducidos en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA). Portugal aplica un tipo reducido a los servicios de gran intensidad de mano de obra relativos a edificios. Sin embargo, a tal fin requiere que se trate de la renovación, restauración, reparación o conservación de *inmuebles de uso residencial*. En el año controvertido de 2007, el Derecho de la Unión solo admitía este tipo reducido durante un determinado plazo (hasta el 31 de diciembre de 2010), lo que ya ha dado lugar a dos procedimientos prejudiciales ante el Tribunal de Justicia.

2. El 5 de mayo de 2022, el Tribunal de Justicia ya resolvió, en el asunto C-218/21, en relación con la misma disposición portuguesa, si también se sujeta a esta regla la reparación de un ascensor situado en un edificio utilizado para fines no exclusivamente residenciales, y respondió afirmativamente, si bien subrayando en la fundamentación de la sentencia que, en caso de servicios de renovación y reparación relativos a instalaciones compartidas de edificios de uso mixto, debe procederse a un «reparto proporcional». [2]

[1] Lengua original: alemán.

[2] Sentencia de 5 de mayo de 2022, DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355), apartado 42. A este pasaje se remite expresamente el Gobierno de Portugal en sus observaciones escritas. Sin embargo, dado que la Directiva del IVA no contempla un tipo prorrateado para una prestación unitaria y esta tampoco puede dividirse (pues, de lo contrario, no sería una prestación unitaria), en buena lógica dicha afirmación solo puede referirse al caso de dos prestaciones divisibles (una para la parte comercial del inmueble y otra para la parte utilizada como vivienda).

3. Sin embargo, en el caso de autos se pretende aclarar si, para que exista un «inmueble de uso residencial», basta con que en el registro de la propiedad conste que solo debe utilizarse como vivienda, o si también es preciso que en el momento de la renovación se utilice efectivamente para tal fin. En este último caso, no sería posible que los inversores sin derecho de deducción del impuesto soportado renovasen de forma preventiva viejos edificios a un tipo reducido para posteriormente (en particular, una vez expirado el límite temporal del tipo reducido) venderlos como viviendas o incluso como objetos de especulación. En esencia, se trata de la facultad de los Estados miembros para establecer selectivamente un tipo reducido sin menoscabo del principio de neutralidad.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. El artículo 96 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»),[3] dispone:

«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 la Directiva del IVA presenta 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. En la fecha en que se produjeron los hechos del litigio principal, el título VIII de la Directiva del IVA contenía un capítulo 3, con el epígrafe «Disposiciones temporales para determinados servicios de gran intensidad de mano de obra». En este capítulo figuraban, en particular, los artículos 106 y 107 de dicha Directiva. El artículo 106 de la Directiva del IVA disponía:

«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.»

[3] Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1), en la versión aplicable al año controvertido (2007); a este respecto, modificada por última vez por la Directiva 2007/75/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007 (DO 2007, L 346, p. 13).

7. El artículo 107 de la misma Directiva establecía:

«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;

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.»

8. El anexo IV de la Directiva del IVA contenía la lista de los servicios a que se refería el artículo 106 de esta. El punto 2 de dicho anexo tenía el siguiente tenor: [4]

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

B. Derecho portugués

9. Portugal transpuso la Directiva del IVA por medio del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del Impuesto sobre el Valor Añadido).

10. El artículo 18, apartado 1, del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su versión aplicable al litigio principal, establecía:

«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 %.»

11. El punto 2.24 de la lista I anexa al Código del Impuesto sobre el Valor Añadido presentaba el siguiente tenor:

«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.»

[4] El capítulo 3 del título VIII de la Directiva del IVA y el anexo IV de esta 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] en lo que respecta a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido (DO 2009, L 116, p. 18). En cambio, la Directiva 2009/47 introdujo un punto 10 *bis* en el anexo III de la Directiva del IVA, que contiene la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que pueden estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere el artículo 98 de dicha Directiva. El contenido de este punto 10 *bis* es idéntico al del punto 2 del antiguo anexo IV de la Directiva del IVA, con la diferencia de que ahora ya no está limitado en el tiempo.

12. Por lo que respecta a la expresión «inmuebles y partes autónomas de inmuebles de uso residencial» que figura en el punto 2.24 de la lista I anexa al Código del Impuesto sobre el Valor Añadido (actualmente, punto 2.27), la Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal) ha emitido directrices administrativas, en particular la Circular n.º 30025, de 7 de agosto de 2000, de la que se puede extraer lo siguiente a efectos del presente asunto:

«2. Inmuebles

Este punto incluye únicamente los servicios realizados en un inmueble o parte de él que, sin tener autorización para otros fines, esté destinado a uso residencial.

Se considerará que un inmueble o una parte de él está destinado a uso residencial si se está utilizando como tal al inicio de las obras y si, una vez finalizadas estas, sigue utilizándose efectivamente como vivienda particular.»

III. Hechos y procedimiento prejudicial

13. HPA — Construções SA (en lo sucesivo, «HPA») es una sociedad mercantil, constituida como sociedad anónima, cuyo objeto es la «prestación de servicios de construcción, comercio, contratos de obra, compraventa de propiedades y comercio de materiales de construcción».

14. En 2007, HPA ejecutó diversos contratos de obra referidos a la renovación de edificios situados en Lisboa. De las certificaciones del Registro de la Propiedad se desprende que previamente (en 2004 y 2005) o en un momento posterior (en 2008) las fincas habían sido adquiridas por diversas sociedades mercantiles (entre ellas, Paço — Investimentos Imobiliários SA; Brown House — Empreendimentos Imobiliários SA y Sociedade Imobiliária do Palácio Alagoas Lda) y que los inmuebles estaban en buena parte destinados a uso residencial.

15. De conformidad con el punto 2.24 de la lista I anexa al Código del Impuesto sobre el Valor Añadido, HPA aplicó un tipo del IVA del 5 % a los servicios de renovación, se los facturó a las mencionadas sociedades mercantiles y liquidó el IVA correspondiente. El 19 de enero de 2011, los Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa (Servicios de Inspección Tributaria de la Dirección de Hacienda de Lisboa, Portugal) iniciaron un procedimiento externo de inspección de HPA en relación con el ejercicio fiscal de 2007. El 10 de mayo de 2011, el Serviço de Finanças de Sintra-1 (Oficina Tributaria de Sintra-1, Portugal) practicó liquidaciones complementarias del IVA relativas al año 2007.

16. La liquidación complementaria se basa en la aplicación del tipo normal del impuesto del 21 %, en lugar del tipo reducido del 5 %. A juicio de la autoridad tributaria, HPA no había podido acreditar que los contratos de obra controvertidos se referían efectivamente a inmuebles de uso residencial, respecto a lo cual le incumbe la carga de la prueba en virtud del artículo 74 de la Ley General Tributaria.

17. HPA interpuso recurso contencioso-administrativo contra la liquidación complementaria 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 tribunal estimó el recurso y anuló la liquidación, al entender que debían considerarse como inmuebles destinados a uso residencial o utilizados como vivienda en el sentido del punto 2.24 todos

aquellos que disponen de autorización para uso residencial, y no solo los que están efectivamente habitados. La Autoridad Tributaria y Aduanera interpuso recurso contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

18. El Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal) suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión conforme al procedimiento prejudicial contemplado en el artículo 267 TFUE:

«¿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?»

19. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia solo han formulado observaciones escritas Portugal y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha prescindido de la celebración de una vista oral con arreglo al artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

IV. Apreciación jurídica

A. Sobre la cuestión prejudicial y el curso de la investigación

20. El órgano jurisdiccional remitente desea aclarar si el antiguo artículo 106 de la Directiva del IVA, en relación con su anexo IV, punto 2, permitía que en Portugal el tipo reducido del impuesto solo se aplicase a los servicios de renovación y reparación de viviendas particulares que en el momento de ejecución de dichos servicios se estuviesen utilizando como viviendas. A la inversa, se plantea la cuestión de si un Estado miembro puede excluir la aplicación de este tipo reducido cuando en el momento de la ejecución del servicio el edificio aún no está destinado a uso residencial o ya ha dejado de estarlo, pero, por ejemplo, ha sido rehabilitado para su posterior reventa, y posiblemente solo sea utilizado como vivienda en un momento posterior, por ejemplo, por parte del comprador.

21. La respuesta requiere una interpretación del concepto de «renovación y reparación» utilizado por el Derecho de la Unión en el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA (véase la sección B). Si este concepto comprendiese todos los edificios que en algún momento puedan utilizarse como vivienda, podría ser inadmisible la aplicación selectiva del tipo reducido del impuesto a la rehabilitación de viviendas que en el momento de ser rehabilitadas también se utilicen como vivienda (sección C). Para esta valoración sería preciso analizar con mayor detenimiento las exigencias que impone el Derecho de la Unión a los Estados miembros cuando introducen un tipo selectivo del impuesto (sección D).

B. Interpretación del concepto de «vivienda particular»

22. El anexo IV, punto 2, 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».

23. A falta de remisión al Derecho de los Estados miembros y de definición pertinente en la Directiva del IVA, la expresión que contiene el anexo IV, punto 2, de dicha Directiva debe 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 utiliza y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte. [5]

24. A este respecto, según el Tribunal de Justicia, del tenor de ese anexo IV, punto 2, se desprende, por una parte, que esta disposición se refiere a dos actividades distintas, a saber, la renovación y la reparación, y, por otra parte, que estas actividades han de llevarse a cabo en viviendas particulares. [6] De acuerdo con la cuestión prejudicial, en el presente asunto solo se ha de aclarar el segundo aspecto.

25. El Tribunal de Justicia ya ha declarado 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 [7] o los hoteles. [8] Por lo tanto, tampoco constituyen «vivienda particular» los alojamientos vacacionales que se ceden brevemente a sucesivos huéspedes.

26. En consecuencia, según aclara expresamente el Tribunal de Justicia, los servicios de renovación y reparación a que se refiere el anexo IV, punto 2, 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. [9] Por lo tanto, lo importante es el uso efectivo que se dé a la vivienda en el momento de la renovación. Los inmuebles vacíos que una sociedad mercantil rehabilite con miras a su venta no están siendo utilizados en ese momento como vivienda particular, sino con fines comerciales (en este caso, del comercio inmobiliario), como también alega acertadamente Portugal.

27. Así pues, el tenor literal de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recaída a este respecto apunta en el sentido de que solo constituyen vivienda particular las que en el momento de la renovación se utilicen efectivamente como vivienda. Sin embargo, esto no requiere que la vivienda también esté efectivamente habitada durante los trabajos de renovación: basta con que en ese momento se utilice como vivienda, es decir, que sirva como residencia. [10]

28. Una vivienda particular (la Comisión parece pasar por alto esto con su ejemplo de la vivienda de verano) también se utiliza, no obstante, como vivienda particular si su titular permanece en otro lugar mientras dura la renovación. El hecho de que una persona pase un tiempo en un lugar diferente no implica necesariamente su traslado de residencia. De igual manera, si una vivienda

5 Sentencias 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 de 1 de octubre de 2020, X (Tipo reducido de IVA para afrodisíacos) (C-331/19, EU:C:2020:786), apartado 24. Véase también, en este sentido, la sentencia de 29 de julio de 2019, Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625), apartado 65.

6 Sentencia de 5 de mayo de 2022, DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355), apartado 31.

7 En el francés original, el Tribunal de Justicia habla a este respecto de «logements de fonction» en el apartado 34.

8 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.

9 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.

10 Véase, en particular, la sentencia de 5 de mayo de 2022, DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355), apartados 34 y 35.

queda vacía durante un cierto período de tiempo (por ejemplo, cuando una vivienda arrendada se somete a una renovación desde que la abandona el anterior inquilino hasta que se instala en ella uno nuevo), no pierde por ello su condición de vivienda particular.

29. Lo mismo se deduce de la Circular de la Administración tributaria portuguesa, según la cual se considera que un inmueble es de uso residencial si se está utilizando como vivienda particular al inicio de las obras y si, una vez finalizadas estas, sigue utilizándose efectivamente como tal. Esto tan solo quiere decir, en definitiva, que el inmueble ha de ser utilizado como vivienda particular al inicio de la ejecución de los trabajos y debe seguir siéndolo cuando estos terminen. Si entiendo bien la legislación portuguesa, se traza aquí una distinción con la renovación de inmuebles que no se beneficia del tratamiento especial, pues en ese momento los inmuebles no se destinan a uso residencial, sino que, por ejemplo, se arriendan comercialmente como alojamiento vacacional, están concebidos como inversión en capital (sin ocupación) o, como aquí parece suceder, van a ser vendidos en el curso de una operación inmobiliaria tras su rehabilitación.

30. La exigencia de que el inmueble se utilice como vivienda particular durante la prestación de los servicios queda confirmada si se incluye el artículo 107 de la Directiva del IVA en la interpretación. En efecto, este artículo dispone que los servicios contemplados en el artículo 106 deben prestarse en gran medida directamente a los consumidores finales. No cabe duda de que una sociedad mercantil que lleve a cabo la rehabilitación de inmuebles vacíos para después revender viviendas rehabilitadas no es el consumidor final en que pensaba el legislador. A este respecto, ya resulta difícil calificar a una sociedad mercantil como consumidor final. Este sí podría ser probablemente el propietario o el arrendatario que utilizase la vivienda para sus propios fines (privados), concretamente como residencia. Dado que este tipo de servicios solo «en gran medida» se han de prestar directamente a consumidores finales, también es posible incluir los servicios de renovación prestados a arrendadores que alquilen el inmueble, pues en tal caso el arrendatario lo utiliza directamente como vivienda particular.

31. Por otro lado, también cabe aducir a favor de esta interpretación restrictiva la finalidad del tipo reducido del impuesto. Si se toma en serio el carácter del IVA como impuesto general sobre el consumo,[11] la cuantía del tipo del impuesto debe limitarse a la carga (o, en caso de reducción, el beneficio) que soporta el consumidor final sin derecho de deducción.[12] Esto es así, al menos, cuando la reducción del tipo del impuesto no se basa en las características subjetivas del proveedor, sino (como aquí sucede) en determinadas operaciones que el legislador considera merecedoras de un trato favorable en interés de su destinatario.

32. Para un empresario con derecho a deducción del impuesto soportado, es indiferente si la operación que recibe tributa al tipo normal del impuesto o a un tipo reducido, ya que la deducción le exonera tanto del uno como del otro. Por lo tanto, con los tipos reducidos del impuesto en principio se trata de favorecer al consumidor final sin derecho de deducción (propietario privado), para el cual se han de reducir los costes de la mencionada prestación. Lo mismo sucede con el arrendatario que recibe una prestación exenta del impuesto [arrendamiento de bienes inmuebles: artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva del IVA], en relación con la

[11] Con total claridad en la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 19. Véanse también las sentencias de 10 de abril de 2019, PSM «K» (C-214/18, EU:C:2019:301), apartado 40; de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392), apartado 69, y de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 34.

[12] En este sentido, sentencias de 1 de octubre de 2020, X (Tipo reducido de IVA para afrodisíacos) (C-331/19, EU:C:2020:786), apartado 34, y de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189), apartado 22. En sentido similar, también las sentencias de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (C-703/19, EU:C:2021:314), apartado 37, y de 17 de enero de 2013, Comisión/España (C-360/11, EU:C:2013:17), apartado 86.

cual se percibe la prestación gravada con un tipo reducido (el servicio de renovación). En caso de no poder deducir el impuesto soportado, el proveedor (arrendador) puede repercutir al arrendatario unos costes inferiores (a saber, solo el tipo reducido, en lugar del tipo normal).

33. En efecto, con la reducción del tipo del impuesto para la «renovación y reparación de viviendas particulares» se pretende exonerar al usuario de la vivienda que, bien renueve o repare su vivienda particular, o bien financie con la renta la renovación o reparación de su vivienda particular. De esta manera, mediante un tipo reducido del impuesto, los Estados miembros pueden mitigar el coste del espacio que toda persona necesita para vivir, en la medida en que dicho coste se refiera a trabajos de renovación y reparación. Sin embargo, a este respecto es irrelevante si, en virtud del Registro de la Propiedad, el inmueble solo se puede utilizar como vivienda: lo importante es si en el momento en que se produce el coste para el destinatario de la prestación se utiliza o se va a utilizar para tal fin. Por lo tanto, esta finalidad del tipo reducido comprende también las renovaciones realizadas con el fin de la posterior utilización como vivienda por el destinatario de la prestación (directamente, o por medio del arrendamiento). En cambio, no se incluye la renovación de un inmueble con el fin de su posterior venta, pues esta no constituye un uso como vivienda.

34. A esto se añade la particularidad de que, con arreglo al artículo 106, párrafo primero, de la Directiva del IVA, los servicios que figuran en el anexo IV, punto 2, solo estaban sujetos a un tipo reducido durante un período limitado de tiempo (hasta el 31 de diciembre de 2010), lo cual también condiciona una interpretación que atienda al uso efectivo del inmueble en el momento de la prestación del servicio. De lo contrario, sería muy sencillo burlar el límite temporal mediante la anticipación de los trabajos (rehabilitación preventiva de edificios que solo posiblemente se utilicen como vivienda en el futuro).

35. Todo ello lleva a considerar que el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el tipo reducido del IVA solo puede aplicarse a los servicios de reparación y renovación de viviendas particulares que también en el momento en que se realicen esas operaciones se estén utilizando como vivienda particular. En consecuencia, no se opone a una disposición nacional como el punto 2.24 de la lista I anexa al Código del Impuesto sobre el Valor Añadido, con arreglo al cual los mencionados servicios deben realizarse en inmuebles de uso residencial. De igual manera, no se opone a la postura de la Administración tributaria según la cual se considera que un inmueble está destinado a uso residencial si se está utilizando como vivienda particular al inicio de las obras y si, una vez finalizadas estas, sigue utilizándose efectivamente como tal. A tal fin no es necesario, sin embargo, que la vivienda también esté habitada durante los trabajos.

C. Con carácter subsidiario: tipo reducido selectivo

36. No obstante, si el Tribunal de Justicia llega a la conclusión de que el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en sentido amplio y que basta con que el inmueble rehabilitado se utilice en algún momento como vivienda, siendo suficiente a este respecto la correspondiente afectación en el Registro de la Propiedad, se plantea la cuestión de si Portugal ha introducido válidamente un tipo reducido selectivo. En efecto, en tal caso Portugal estaría limitando el tipo reducido del impuesto, que con arreglo al Derecho de la Unión sería posible para todos los inmuebles que puedan ser utilizados como vivienda particular, únicamente a aquellos que en el momento de la prestación del servicio estén siendo efectivamente utilizados como vivienda particular.

37. Procede recordar que, por lo que respecta a la aplicación del tipo reducido de IVA previsto en el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia ha declarado que nada en el texto de tal disposición conduce necesariamente a una interpretación en el sentido de que solo permite aplicar tal tipo reducido cuando este recaiga sobre todos los aspectos de una categoría de operaciones mencionada en el anexo III de dicha Directiva. Así pues, siempre que se respete el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, los Estados miembros tienen la posibilidad de aplicar un tipo reducido de IVA a aspectos concretos y específicos de una de las categorías de operaciones recogidas en el anexo III de la citada Directiva.[13] Y, con mayor motivo, ha de ser así también con los servicios enumerados en el anexo IV de la Directiva del IVA, que solo previa autorización del Consejo y por un tiempo limitado pueden someterse al tipo reducido del impuesto.

38. La posibilidad de proceder a esa aplicación selectiva del tipo reducido del IVA está justificada, en particular, por la consideración de que la limitación de su aplicación a aspectos concretos y determinados de la categoría de prestación de que se trate es coherente con el principio según el cual las exenciones o excepciones deben interpretarse restrictivamente.[14]

39. Esta afirmación es solo correcta en cuanto a su resultado. Por un lado, el Tribunal de Justicia ha recalcado reiteradamente que la regla de interpretación estricta no significa que los términos hayan de interpretarse de tal manera que el tipo reducido del impuesto quede privado de efectos.[15] Así pues, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias de la neutralidad fiscal, por lo que la «regla de interpretación estricta» acaba siendo una fórmula vacua que resulta superflua.[16]

40. Por otro lado, la interpretación (estricta o amplia) de una norma siempre se refiere a un supuesto de hecho, que debe someterse a una interpretación (estricta o amplia) uniforme en toda la Unión. Sin embargo, la aplicación selectiva del tipo reducido del impuesto no se refiere a la interpretación de un supuesto de hecho en el Derecho de la Unión. Antes bien, la facultad de limitar selectivamente el tipo reducido deriva esencialmente de la posibilidad que asiste al Estado miembro de introducir un tipo reducido del impuesto.

41. En efecto, el legislador de la Unión ha concedido a los Estados miembros la posibilidad de aplicar un tipo reducido del IVA a las prestaciones de servicios y las entregas de bienes pertenecientes a las categorías enumeradas en el anexo III de la Directiva del IVA. En consecuencia, corresponde a los Estados miembros precisar más concretamente, entre esas entregas de bienes y prestaciones de servicios, a cuáles se aplica el tipo reducido.[17] Sin embargo,

[13] Sentencias de 22 de septiembre de 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719), apartado 34, y de 5 de septiembre de 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668), apartado 42. Véanse en este sentido las sentencias de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189), apartados 25 y 28, y de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253), apartados 25 y ss.

[14] Sentencias de 5 de septiembre de 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668), apartado 43; de 9 de noviembre de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), apartado 24, y de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253), apartado 29.

[15] Sentencia de 5 de septiembre de 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668), apartado 32. En sentido similar, las sentencias de 29 de noviembre de 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), apartados 22 y 23, sobre los regímenes especiales, y de 21 de marzo de 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198), apartado 23, sobre los supuestos de exención.

[16] Esto queda especialmente patente en los apartados 22 y ss. de las observaciones de la Comisión, según los cuales la regla de interpretación estricta es aplicable en este caso, pero no exige la interpretación más estricta posible. No deja de ser dudosa la aportación jurídica de tal afirmación.

[17] Reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia: sentencias de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros (C-597/17, EU:C:2019:544), apartado 44; de 9 de noviembre de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), apartado 23, y de 11 de septiembre de 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207), apartado 23. En sentido similar, respecto al artículo 122, también la sentencia de 3 de febrero de 2022, Finanzamt A (C-515/20, EU:C:2022:73), apartado 37.

si el Estado miembro no está obligado a introducir un tipo reducido del impuesto, [18] de modo que puede renunciar totalmente a su introducción, con mayor motivo ha de poder renunciar a partes de él, es decir, puede introducirlo de forma meramente parcial (selectiva) (*argumentum a maiore ad minus*).

42. Por consiguiente, utilizando los términos del Tribunal de Justicia, el Estado miembro puede limitar la aplicación de ese tipo reducido a aspectos concretos y específicos de la citada categoría. [19] El uso efectivo del inmueble como vivienda particular en el momento de la prestación de los servicios de renovación constituye un aspecto concreto y específico en este sentido, pues es suficientemente preciso y seguro. [20]

43. Por lo tanto, en caso de interpretarse el concepto de vivienda particular exclusivamente en el sentido formal (todos los inmuebles destinados a uso residencial en virtud del Registro de la Propiedad), en principio no suscitaría dudas desde el punto de vista del Derecho de la Unión que Portugal interpretase restrictivamente (desde el punto de vista sustantivo) este concepto y, con carácter selectivo, solo sometiese al tipo reducido los trabajos de renovación realizados en inmuebles efectivamente utilizados como vivienda particular.

44. A este respecto es irrelevante (en contra de la postura de la Comisión) que esta interpretación sustantiva, según parece, resulte únicamente de las disposiciones administrativas adoptadas al efecto, ya que el artículo 288 TFUE, párrafo tercero, deja a las autoridades nacionales la elección de la forma y los medios de transposición de las directivas. Dado que en algunos Estados miembros existen las llamadas disposiciones administrativas de concreción con efectos obligatorios frente a terceros y que, al igual que las leyes, son objeto de publicación oficial, no plantea ningún problema la transposición selectiva de un tipo reducido opcional mediante la combinación de disposiciones legales y tales disposiciones administrativas. [21]

45. En caso de que la disposición administrativa (como alega Portugal en sus observaciones escritas) sea mero reflejo de la voluntad del legislador portugués, ello suscitará aún menos dudas. Al contrario de lo que parece opinar la Comisión en sus observaciones, tampoco se trata aquí de la aplicación judicial de las disposiciones administrativas, sino de la interpretación de la ley. En cualquier caso, el órgano jurisdiccional remitente da por hecho, en su cuestión prejudicial, que la restricción controvertida es producto de una norma de Derecho nacional.

[18] En este sentido también la sentencia de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189), apartado 25.

[19] Sentencias de 22 de septiembre de 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719), apartado 34; de 9 de septiembre de 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720), apartado 25, y de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253), apartado 28.

[20] Véanse las sentencias de 5 de septiembre de 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668), apartado 49; de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz (C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111), apartado 47, y de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253), apartado 35.

[21] Quizá se deduzca lo contrario de la sentencia de 22 de septiembre de 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719), apartado 39, si bien en dicho asunto no se examinó con detalle si el comentario administrativo de la autoridad tributaria de que allí se trataba constituía una norma administrativa de concreción y si el Estado miembro se acogió también a ella en aquel caso.
Esto no queda claro, sin embargo, 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), apartados 45 y 46, relativa también a la disposición administrativa portuguesa de que aquí se trata, si bien allí se habla siempre de una simple práctica administrativa entonces aplicable. En cambio, las disposiciones administrativas de concreción no son «simples prácticas administrativas», de modo que tampoco pueden ser modificadas a discreción de la Administración y no están «desprovistas de una publicidad adecuada».

D. Requisitos del tipo reducido selectivo

46. No obstante, la introducción de un tipo reducido selectivo está sujeta a ciertos límites. Si un Estado miembro opta por aplicar el tipo reducido del impuesto selectivamente a determinadas prestaciones de servicios o entregas de bienes de las enumeradas en el anexo III (y también en el anexo IV) de la Directiva, debe respetar el principio de neutralidad fiscal. [22] Este principio se opone a que bienes o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA. [23]

47. Para determinar si unos bienes o unas prestaciones de servicios son similares, debe tenerse en cuenta principalmente el punto de vista del consumidor medio. Los bienes o prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de dichos bienes o prestaciones, [24] es decir, que dichas operaciones se encuentran, desde su punto de vista, en una relación de sustitución. [25]

48. Obviamente, la decisión sobre la equivalencia de los bienes o servicios desde el punto de vista del consumidor final implica un cierto margen de apreciación. En relación con el legislador de la Unión al adoptar medidas de naturaleza fiscal, el Tribunal de Justicia afirma que aquel se ve obligado a elegir entre diferentes opciones de naturaleza política, económica y social y a establecer una jerarquía entre intereses divergentes o a realizar apreciaciones complejas. Por tanto, en este marco se le debe reconocer un amplio margen de apreciación, de forma que el control judicial de los requisitos debe limitarse a controlar si hay un error manifiesto. [26] En particular, en el control judicial del ejercicio de dicha competencia, el Tribunal de Justicia no puede sustituir la apreciación del legislador de la Unión por la suya propia. [27]

49. A este respecto se plantea la cuestión de si el Tribunal de Justicia solo puede ejercer un control sujeto a estos mismos límites respecto al ejercicio de dicho margen de apreciación por parte del legislador de un Estado miembro.

22 Sentencias de 9 de septiembre de 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720), apartado 36; de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros (C-597/17, EU:C:2019:544), apartado 46, y de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189), apartado 28.

23 Sentencias de 19 de diciembre de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), apartado 36; de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros (C-597/17, EU:C:2019:544), apartado 47; de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189), apartado 30; de 23 de abril de 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), apartado 37, y de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253), apartado 40.

24 Sentencias de 3 de febrero de 2022, Finanzamt A (C-515/20, EU:C:2022:73), apartado 44; de 9 de septiembre de 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720), apartado 38; de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros (C-597/17, EU:C:2019:544), apartado 48; de 9 de noviembre de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), apartado 31, y de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz (C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111), apartado 54.

25 Expresamente en la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720), apartado 39. La sentencia de 9 de noviembre de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), apartado 33, habla de la posibilidad de sustitución.

26 Sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), apartado 54. Véanse en este sentido también las sentencias de 10 de diciembre de 2002, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741), apartado 123, y de 17 de octubre de 2013, Billerud Karlsborg y Billerud Skärblacka (C-203/12, EU:C:2013:664), apartado 35.

27 En este sentido, expresamente también la sentencia de 17 de octubre de 2013, Billerud Karlsborg y Billerud Skärblacka (C-203/12, EU:C:2013:664), apartado 35.

50. En particular, atendiendo a la más reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ha de responderse afirmativamente a esta cuestión. Así, con creciente insistencia recalca que la Unión se compone de Estados que comparten los valores comunes proclamados en el artículo 2 TUE.[28] Entre los valores mencionados por el artículo 2 TUE, en los que se fundamenta la Unión, figura especialmente el principio de democracia.

51. Con arreglo al dicho principio, la competencia para el ejercicio de las facultades discrecionales legislativas incumbe primordialmente al legislador democráticamente elegido. Por lo tanto, si el Derecho de la Unión concede tal margen a un Estado miembro, en primer lugar es competente al efecto el Parlamento elegido de dicho Estado miembro. En consecuencia, cualquier otro órgano que ejerza un control de este margen de apreciación parlamentario está *per se* limitado: no puede sustituir por la suya propia la postura que el órgano democráticamente legitimado haya adoptado respecto a la equivalencia de los bienes o servicios. Y esto es igualmente válido para los órganos jurisdiccionales nacionales y para los tribunales de la Unión.

52. En este sentido, el Tribunal de Justicia solo puede apreciar una violación del principio de neutralidad por parte del legislador (ya sea el de la Unión o el de un Estado miembro) si este ha excedido manifiestamente su margen de apreciación. Sin embargo, tal cosa solo sucede cuando, desde el punto de vista de un consumidor medio, los bienes o servicios sujetos a tributación diferente son casi idénticos, de manera que puedan ser sustituidos sin dificultad. Únicamente en ese caso existe también una distorsión de la competencia entre los proveedores de estos servicios o bienes, que deja de ser compatible con el principio de neutralidad.

53. Por este motivo, el Tribunal de Justicia hasta ahora en principio se ha abstenido de apreciar una violación del principio de neutralidad cuando el legislador de la Unión ha dispuesto que solo se aplique el tipo reducido a los libros (y no a los libros electrónicos),[29] a la entrega de caballos destinados al sacrificio (y no a los de carreras)[30] y al arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings (y no al de amarres para embarcaciones).[31] Lo mismo sucede cuando los Estados miembros únicamente someten al tipo reducido o eximen del impuesto los productos frescos de pastelería (y no aquellos que superan un período mínimo de conservación),[32] a los feriantes de ferias ambulantes (y no a los parques de atracciones fijos),[33] a no todos los medicamentos (sino solo a algunos determinados, en función de su utilización),[34] a los taxis (y no a todo el transporte de personas en vehículos de turismo)[35] y a los libros impresos (y no a los libros en otros soportes físicos).[36]

54. Sin embargo, en el presente asunto no se ha excedido de forma manifiesta el margen de apreciación del legislador. Los servicios sujetos a diferente tributación no son casi idénticos, por lo que no se produce distorsión alguna de la competencia.

[28] Sentencia de 24 de junio de 2019, Comisión/Polonia (Independencia del Tribunal Supremo) (C-619/18, EU:C:2019:531), apartados 42 y 43. Sobre la consideración del principio de democracia cuando se interprete una directiva, véase también la sentencia de 9 de marzo de 2010, Comisión/Alemania (C-518/07, EU:C:2010:125), apartado 41.

[29] Sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), apartados 70 y ss.

[30] Sentencia de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos (C-41/09, EU:C:2011:108), apartado 66.

[31] Sentencia de 19 de diciembre de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), apartado 38.

[32] Sentencia de 9 de noviembre de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), apartado 36.

[33] Sentencia de 9 de septiembre de 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720), apartado 48.

[34] Sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros (C-597/17, EU:C:2019:544), apartado 49.

[35] Sentencia de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz (C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111), apartado 60.

[36] Sentencia de 11 de septiembre de 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207), apartado 34.

55. El efecto, el vendedor de una vivienda rehabilitada (sin habitar) no compite con el titular de una vivienda (habitada) que encarga su rehabilitación y por ello es gravado solo con un tipo reducido del impuesto. Aunque este último fuese una empresa (por ejemplo, un arrendador), no competiría en mercado alguno con un vendedor. De igual manera, la empresa de renovaciones que renueve una vivienda (no habitada) no compite con otra empresa que rehabilite la vivienda habitada, ya que los destinatarios de una y otra prestación no pueden elegir libremente el tipo del impuesto aplicado. Para ellos la renovación siempre estará sujeta a tributación reducida (si se trata de una vivienda ya habitada) o íntegra (si la vivienda no está habitada), de modo que el tipo del impuesto no afecta a la elección de la empresa de renovaciones por parte del destinatario de la prestación. En consecuencia, no se ve afectado el principio de neutralidad.

56. Asimismo, no se aprecia tampoco ninguna diferencia de trato (injustificada) de los consumidores finales afectados, a efectos del artículo 20 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.[37] Por un lado, el comprador de una vivienda renovada no es comparable con el titular de una vivienda que encarga su renovación, pues el primero recibe una entrega de bienes, y el segundo, una prestación de servicios. A esto se añade que, en la medida en que la adquisición de una vivienda renovada esté sujeta a tributación en Portugal, el vendedor queda exonerado en cualquier caso por medio de la deducción (independientemente del tipo del impuesto que se aplique a los servicios de renovación). En cambio, si la adquisición está exenta del impuesto, es cierto que el vendedor no tiene derecho de deducción y deberá incluir el tipo normal del impuesto en el cálculo del precio. Sin embargo, la adquisición correspondiente estará exenta del impuesto, por lo que el comprador quedará exonerado, al menos, del IVA correspondiente al valor añadido generado por el vendedor (es decir, al menos, respecto a la ganancia de este). Y lo mismo sucede con los inmuebles utilizados para otros fines comerciales (como hotel o como alojamiento vacacional).

57. También en este sentido resulta lógico que el legislador portugués haya limitado el tipo reducido del impuesto a los inmuebles que en el momento de la renovación estén efectivamente utilizados como vivienda. Esto queda especialmente de manifiesto si con la limitación del tipo reducido del impuesto por motivos de política social se pretende exonerar expresamente a los propietarios particulares de inmuebles de uso residencial. En ello no se aprecia violación alguna del principio de neutralidad fiscal.

V. Conclusión

58. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal):

«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 el tipo reducido del IVA solo puede aplicarse a los servicios de reparación y renovación de viviendas particulares que en el momento en que se realicen esas operaciones se estén utilizando como vivienda particular. Se dará también un uso como vivienda particular cuando el receptor de la prestación haya cedido el inmueble a un tercero como vivienda. Sin embargo, para la aplicación del tipo reducido del impuesto no es necesario que la vivienda esté habitada durante la prestación del servicio.»

[37] Sobre la relevancia en materia del IVA, véase, en particular, la sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), apartados 41 y ss.