

**Affaire C-218/21**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

1<sup>er</sup> avril 2021

**Juridiction de renvoi :**

Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)

**Date de la décision de renvoi :**

17 février 2021

**Partie requérante :**

Autoridade Tributária e Aduaneira

**Partie défenderesse :**

DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA

---

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO (COUR ADMINISTRATIVE SUPRÊME, PORTUGAL)**

**Les juges de la section du contentieux fiscal du Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême, Portugal), réunis en assemblée, décident :**

**1 – Rapport**

L’**Autoridade Tributária e Aduaneira** (autorité fiscale et douanière, Portugal) forme un recours juridictionnel visant à la réformation du jugement rendu le 16 octobre 2017 par le Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (tribunal administratif et fiscal de Porto, Portugal), qui a fait droit à la contestation introduite par **DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, S.A.**, [OMISSIS] contre les liquidations de TVA concernant les mois de janvier à décembre de l’année 2007, ainsi que les intérêts compensatoires correspondants, pour des montants respectifs de 123 442,31 euros et 21 226,57 euros.

En désaccord avec ce jugement, l'**autorité fiscale et douanière**, a formulé, dans ses observations, les conclusions suivantes :

« **A.** Le présent recours est formé contre le [OMISSIS] jugement, celui-ci étant entaché d'une erreur dans l'application du droit en ce que la contestation en justice a été accueillie et les actes fiscaux de liquidation additionnelle de TVA ont été annulés.

**B.** [OMISSIS] [éléments de procédure nationale]

**C.** [OMISSIS] les liquidations contestées sont basées sur le refus, par l'autorité fiscale, de l'application du taux réduit de TVA aux services de réparations et réaménagements d'ascenseurs fournis par la demanderesse en première instance, celle-ci ayant déclaré les services en question au titre du point 2.27 de la liste I, annexée au code de la TVA, en violation des articles 18 et 27 dudit code.

**D.** Dans le [OMISSIS] jugement frappé d'appel, la contestation introduite a été accueillie, suivant un raisonnement, faisant application des notions de droit civil, selon lequel "les ascenseurs font partie intégrante des bâtiments dans lesquels ils sont intégrés. [...] Sur la base d'une telle analyse, l'application du taux réduit en ce qui concerne [**Or. 2**] les réparations et entretiens de tels ascenseurs ne semble pas exclue, à condition que ces réparations et entretiens soient réalisés dans le cadre d'un contrat de travaux, comme le prévoit la réglementation en cause, et que ce taux ne soit appliqué qu'à la main-d'œuvre".

**E.** Cela étant, [OMISSIS] la Fazenda Pública (Trésor public, Portugal), ne saurait se rallier à [ce qui] a ainsi [OMISSIS] été décidé, au motif que le jugement de première instance est entaché d'une erreur de droit, en ce que, selon nous, les dispositions des articles 18 et 27 du code de la TVA, ainsi que du point 2.27 de la liste I, annexée au code de la TVA, n'ont pas été interprétées correctement.

**F.** Les [Serviços de Inspeção Tributária] (services du contrôle fiscal, Portugal) ont procédé à une analyse détaillée du point 2.24 de la liste I, annexée au code de la TVA, ainsi que de son évolution législative à la lumière du droit de l'Union [OMISSIS]

En effet,

**G.** Dans le cadre de l'opération de contrôle [OMISSIS] il a été détecté que l'assujetti présentait une situation fiscale irrégulière, en ce qu'il appliquait le taux réduit aux services qu'il fournit liés au réaménagement et à la réparation d'ascenseurs, lesquels, selon l'administration fiscale, ne relèvent pas de ce régime, le taux normal devant être appliqué à ces services.

**H.** La TVA est un impôt général sur la consommation, appliqué aux activités économiques qui impliquent la production et la distribution de biens et la prestation de services. Les dispositions relatives à la création du système commun de TVA de l'Union européenne (UE) sont codifiées, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007, par

la directive 2006/112/CE [du Conseil], du 28 novembre [2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1)] – la directive TVA – qui a procédé à une refonte de la [sixième] directive 77/388/CEE [du Conseil], du 17 mai [1977, en matière d’harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d’affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1)] – [OMISSIS] [sixième] directive – et cette harmonisation est absolument essentielle pour la création du marché intérieur, objectif de la création de l’actuelle Union européenne, l’introduction, dans le code de la TVA, du point 2.27 de la liste I, annexée au code de la TVA, susmentionné, résultant de la transposition dans l’ordre juridique national des dispositions légales créées au niveau de l’Union européenne.

**I.** En ce qui concerne la nature des services en cause dans la présente affaire, la directive 1999/85/CE du Conseil, du 22 octobre 1999, modifiant la [OMISSIS] [sixième] directive [en ce qui concerne la possibilité d’appliquer à titre expérimental un taux de TVA réduit sur les services à forte intensité de main-d’œuvre (JO 1999, L 277, p. 34)], a donné aux États membres la possibilité d’appliquer un taux réduit aux services à forte intensité de main-d’œuvre énumérés à l’annexe K, pour une période expérimentale et à titre facultatif.

**J.** Compte tenu du caractère expérimental de cette mesure, l’application du taux réduit était strictement limitée dans le temps et ne pouvait porter que sur les services visés à l’annexe K de la directive 77/388/CEE, la [OMISSIS] [sixième] directive susmentionnée, parmi lesquels [OMISSIS] **[Or. 3]** [OMISSIS] la “rénovation et réparation de logements privés”.

**K.** Le Portugal a été l’un des neuf pays ayant demandé une autorisation pour effectuer cette modification à titre expérimental. En vertu de l’article 28 de la [OMISSIS] [sixième] directive, le Conseil, par décision du 28 février 2000 [OMISSIS] a autorisé le Portugal à introduire dans son ordre juridique interne une disposition prévoyant l’application du taux réduit aux services précités, mentionnés à l’annexe K de ladite directive.

**L.** À cet effet, la loi [OMISSIS] n° 3-B/2000 du 4 avril (budget de l’État pour l’année 2000) a ajouté à la liste I, annexée au code de la taxe sur la valeur ajoutée, le point 2.24 (désormais 2.27), rédigé de la manière suivante : “2.24 – Les travaux d’amélioration, réaménagement, rénovation, restauration, réparation ou conservation d’immeubles ou parties autonomes d’immeubles à usage d’habitation, à l’exception des tâches de ménage et d’entretien des espaces verts ainsi que des travaux sur des biens immeubles intégrant tout ou partie des éléments constitutifs de piscines, saunas, mini-golf, terrains de tennis ou de golf et installations similaires. Le taux réduit ne s’applique pas aux matériaux incorporés, sauf si leur valeur respective ne dépasse pas 20 % de la valeur globale de la prestation de services”.

**M.** Ainsi, l'application du taux réduit a été étendue à certains travaux sur des biens immeubles à usage d'habitation, à l'exclusion, cependant, des matériaux qui constituaient une part importante du service fourni.

**N.** Cette disposition devait initialement être en vigueur du 1<sup>er</sup> janvier 2000 au 31 décembre 2002, mais son application a été prolongée jusqu'à la fin du mois de décembre 2003, par la loi n° [OMISSIS] 32-B/2002, du 30 décembre (budget de l'État pour l'année 2003) [OMISSIS].

**O.** Sur la base de nouvelles instructions communautaires, la loi d'approbation du budget de l'État pour l'année 2005 (loi n° 55-B/2004, du 30 décembre) a réintroduit ce point dans la liste en question, de sorte que, dans la pratique, depuis qu'il a été créé, il n'y a que pendant l'année 2004 que ce point n'a pas été appliqué.

**P.** Au moment où ce point a été introduit dans le code de la TVA, et afin d'en clarifier le contenu, la lettre-circulaire n° 30025, du 7 août 2000, ainsi que, par la suite, la lettre-circulaire n° 30036, du 4 avril 2001, émanant toutes deux de la Direcção de Serviços do IVA (direction des services de la TVA, Portugal) et liant l'administration fiscale, ont été publiées. [OMISSIS].

**[Or. 4] Q.** La lettre-circulaire n° 30025 a précisé, en ce qui concerne le champ d'application, que les services concernés étaient les travaux d'amélioration, réaménagement, rénovation, restauration, réparation ou conservation effectués sur des immeubles d'habitation.

**R.** Les immeubles, ou parties d'immeubles, concernés seront ceux qui, ne faisant pas l'objet d'un agrément à d'autres fins, sont à usage d'habitation, étant considéré comme immeuble ou partie d'immeuble à usage d'habitation l'immeuble ou la partie d'immeuble qui est utilisé comme tel au moment où débutent les travaux et qui, après la réalisation de ces derniers, continue à être effectivement utilisé comme résidence privée.

**S.** En ce qui concerne les bénéficiaires du taux réduit, la lettre-circulaire n° 30025 elle-même précise qu'il est possible de bénéficier de ce taux que le maître d'ouvrage soit le propriétaire ou le locataire. Dans les cas où le maître d'ouvrage est un groupement de propriétaires, ce dernier bénéficie également du taux réduit, à condition que les travaux soient réalisés sur un immeuble à usage d'habitation et que le groupement de propriétaires soit couvert par l'exonération prévue à l'article 9, paragraphe 23, du code de la TVA.

**T.** La lettre-circulaire n° 30025 indique, en outre, que, au vu du libellé du point 2.24 (désormais point 2.27), l'application du taux réduit est exclue pour les travaux de construction et travaux y assimilés (extension, surélévation et reconstruction de bâtiments).

**U.** De même, les travaux sur des biens immeubles utilisés pour l'exercice d'une activité professionnelle, commerciale, industrielle ou administrative sont clairement exclus de cette disposition.

**V.** Étant donné que le taux réduit ne couvre pas la livraison de biens, comme le précise la lettre-circulaire susmentionnée, les fournitures d'ascenseurs, moyens de chauffage ou de refroidissement, sanitaires, planchers, équipements domestiques et mobiliers, telles que l'installation de cuisines et cheminées, notamment, ne relèvent pas de ce point.

**W.** Quant aux services fournis avec incorporation de matériaux, il résulte du libellé du point susmentionné que "le taux réduit ne s'applique pas aux matériaux qui constituent une part importante de la valeur du service fourni". Il est considéré que les matériaux comptent pour une part importante de la valeur du service fourni lorsqu'ils représentent plus de 20 % du coût du travail effectué.

**X.** La lettre-circulaire n° 30036, du 4 avril 2001, de la direction des services de la TVA, a complété la démarche de clarification du champ d'application de cette disposition légale, en indiquant que l'expression "biens immeubles à usage d'habitation" figurant dans ce point devait être interprétée de manière restrictive, afin d'en garantir la conformité avec les dispositions du droit de l'Union, en particulier le point 2 de l'annexe K de la [sixième] directive, de sorte que des équipements tels que des ascenseurs, escaliers roulants, antennes et autres ne relèvent pas de cette notion, la direction des services de la TVA estimant[Or. 5], en ce sens, que "la ratio legis de cette disposition ne permet pas d'envisager que celle-ci s'applique à des services de réparation et entretien d'équipements faisant partie intégrante d'immeubles".

**Y.** Il est donc conclu que les services de réparation et entretien d'ascenseurs et escaliers roulants ne relèvent pas du point 2.24 (désormais point 2.27) de la liste I, annexée au code de la TVA, la TVA les concernant devant être liquidée au taux normal.

**Z.** Il en résulte que, aux fins fiscales, la définition retenue à l'article 1421, paragraphe 2, sous b), du code civil, qui inclut les ascenseurs dans les parties communes du bâtiment, est ainsi écartée.

**AA.** À cet égard, la notion d'habitation aux fins fiscales a été créée, celle-ci complétant de manière instructive la classification qui est prévue dans le code de la TVA et qui résulte, comme il a déjà été indiqué, de la transposition d'une directive de l'Union dans l'ordre juridique national, conformément aux exigences du traité UE (ancien traité CE) concernant les effets recherchés par les directives.

**BB.** En ce qui concerne l'application des taux réduits, il conviendra de tenir compte des recommandations de la Commission européenne [ci-après la "Commission"] sur l'application des taux réduits de TVA [conformément à la communication de la Commission COM (2003) 397, final [OMISSIS]] : "La Commission n'entend pas remettre en question le caractère facultatif des taux

réduits de TVA, et prend acte du fait qu’il n’existe pas d’obligation pour un État membre de soumettre au même taux de TVA l’ensemble d’une catégorie de l’annexe H [relative aux éléments susceptibles d’être taxés à un taux réduit], pour autant que cette modulation ne donne pas lieu à des distorsions de concurrence” ; “[p]ar conséquent, le taux réduit étant l’exception [au principe général de taxation des livraisons de biens et prestations de services au taux normal], la limitation de son application à certains aspects concrets et spécifiques est cohérente avec le principe selon lequel les exemptions ou dérogations doivent être interprétées restrictivement” (voir à ce sujet arrêts du 18 janvier 2001, Commission/Espagne, C-83/99, EU:C:2001:31, et du 8 mai 2003, Commission/France, C-384/01, EU:C:2003:264 [OMISSIS]).

**CC.** La même conclusion pourra évidemment être tirée pour les services mentionnés à l’annexe K de la [sixième] directive (désormais annexe IV de la directive TVA).

**DD.** Cependant, dans un souci de promouvoir une application simple de la législation, comme on peut le lire dans la communication susvisée, la Commission recommande aux États membres “d’éviter, dans la définition du champ d’application des taux réduits, des distinctions qui, par leur complexité, créent des risques d’erreurs lorsque les entreprises doivent déterminer le taux applicable aux produits qu’elles fabriquent ou commercialisent. Une telle complexité est en effet préjudiciable à tous et le principe de l’unicité de taux devrait être respecté, avec comme seules exceptions les cas où une différenciation claire est possible entre les biens et/ou [Or. 6] services soumis au taux réduit (ou à 2 taux réduits différents) et ceux soumis au taux normal”.

**EE.** Il est donc important de délimiter très soigneusement le champ d’application des taux réduits de TVA afin que ces paramètres ne perturbent pas le bon fonctionnement du marché intérieur. Dans la communication susmentionnée, la Commission prévient que la TVA ne devra pas être utilisée comme une subvention en faveur de certains secteurs et que l’application des taux réduits à de nouveaux secteurs ne pourra remettre en cause le degré d’harmonisation déjà atteint concernant cette taxe.

**FF.** Les États membres conserveront dès lors la possibilité de n’appliquer un taux réduit qu’à certaines catégories de l’annexe H ou, à l’intérieur même d’une catégorie, à certaines des opérations visées. [OMISSIS]

**GG.** Les États membres restent libres de délimiter le champ d’application des taux réduits [comme la Commission l’indique également dans sa communication COM (2007)380, disponible à l’adresse <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007DC0380&from=FR>] et ils auront toujours la possibilité d’utiliser le taux réduit pour l’ensemble d’une catégorie ou d’en limiter l’application à une partie seulement (même minimale) d’une catégorie donnée inscrite à l’annexe III de la directive TVA (anciennement annexe H de la [sixième] directive).

**HH.** La Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la "Cour") s'est également déjà prononcée sur cette question et, conformément à sa jurisprudence, il est important de fournir des éclaircissements concernant la possibilité pour les États membres d'appliquer un taux réduit à l'ensemble ou à une partie seulement d'une catégorie de l'annexe H.

**II.** Cela implique, comme la Cour l'a indiqué dans son arrêt du 8 mai 2003[, Commission/France (C-384/01, EU:C:2003:264)], mentionné ci-dessus, la possibilité de limiter l'application d'un taux réduit à des aspects concrets et spécifiques d'une fourniture de biens ou d'une prestation de services, dès lors que la limitation est cohérente avec le principe selon lequel les exemptions ou dérogations doivent être interprétées de manière restrictive, comme il a déjà été indiqué, et pour des raisons de sécurité juridique.

**JJ.** Ainsi, la Cour indique dans son arrêt qu'il est possible, par exemple, qu'un État membre limite l'application d'un taux réduit à des aspects concrets et spécifiques, tels qu'un abonnement donnant droit à une quantité minimale d'électricité pour les intéressés, ou d'exclure la fourniture de boissons alcoolisées du taux réduit que cet État membre appliquerait aux services de restauration.

**[Or. 7] KK** Au vu de ce qui précède, nous pouvons conclure que l'interprétation de l'autorité fiscale est pleinement conforme aux dispositions du droit de l'Union, le champ d'application du taux réduit ayant été délimité et la prestation de services relatifs à la réparation d'ascenseurs exclue sans équivoque.

**LL.** Cette classification a été clarifiée en temps utile et le non-respect de la réglementation implique une violation des dispositions du droit de l'Union et constitue une distorsion des règles du marché, en particulier en raison du fait que les clients de ce type de services sont souvent des particuliers pour lesquels la TVA liquidée implique une charge à supporter, sans droit à déduction de l'impôt.

**MM.** En l'espèce, la demanderesse en première instance facture l'ensemble des matériaux incorporés au taux normal, seule la main-d'œuvre étant soumise au taux réduit.

**NN.** Toutefois, la légitimité de l'administration fiscale ne saurait aucunement être remise en cause sur la base des arguments exposés au bénéfice du droit d'être entendu, étant donné que les corrections effectuées n'étaient pas motivées par des faits couverts par les points invoqués par l'assujetti, puisqu'il n'était pas ici question de livraisons de biens, mais de prestations de services.

**OO.** L'exclusion des services fournis sur des ascenseurs est ainsi justifiée par le droit de l'Union qui, aux termes de l'article 8 de la constitution de la République portugaise (CRP), est applicable dans l'ordre interne dans le respect du principe de primauté du droit de l'Union.

**PP.** La demanderesse en première instance affirme que la loi est claire dans les exceptions qu'elle prévoit, aucune interprétation littérale de la règle ne permettant,

selon elle, d'exclure les prestations de services portant sur des ascenseurs ; il convient de recourir aux éléments d'interprétation systématique, historique, et, en particulier, téléologique pour parvenir à une conclusion sur l'interprétation correcte de cette règle, laquelle, de l'avis de l'administration fiscale, doit être effectuée, concernant cet aspect, dans un sens restrictif, en raison aussi bien des motifs exposés dans la lettre circulaire n° 30036 elle-même que de l'intégration de cette règle dans la philosophie de celles qui en sont à l'origine, à savoir les directives mentionnées dans le projet de rapport de contrôle fiscal, ainsi que les communications qui y sont citées, et dans l'ensemble de la philosophie sous-jacente à la création et au développement du système de TVA dans la communauté européenne.

**QQ.** À cet égard, il convient d'attirer l'attention sur les communications de la Commission sur ce sujet, en particulier la communication COM(2003)309 final, du 2 juin 2003, dans laquelle, au point 3.3.1, il est indiqué que la plupart des pays qui ont mis en œuvre cette mesure ont limité son champ d'application en fonction de l'âge des immeubles ou de la nature des services, la Commission fournissant, de plus, un résumé des principales raisons qui ont conduit à la mise en œuvre de la possibilité d'appliquer un taux réduit à ce type de services.

**[Or. 8] RR.** Ainsi, il a été constaté que le taux réduit a été appliqué à tort à la valeur de la main-d'œuvre facturée pour les services de réparation et entretien d'ascenseurs, laquelle aurait dû être soumise au taux normal, ce qui a donné lieu à une absence de liquidation de TVA. [OMISSIS]

**SS.** C'est dans ce contexte que s'inscrivent les liquidations de TVA dont la légalité est remise en cause dans la présente procédure.

**TT.** Pour ce motif, la requérante estime que le tribunal a commis une erreur de droit en ne respectant pas les dispositions du point 2.27 de la liste I, annexée au code de la TVA, en violation des dispositions des articles 18 et 27 dudit code. »

[OMISSIS]

## **2. MOTIVATION :**

### **2.1. – Les faits :**

Dans la décision attaquée, les éléments suivants ont été considérés comme établis aux fins de la décision :

**[Or. 9]**

1. La demanderesse en première instance a fait l'objet d'un contrôle fiscal, qui a eu lieu entre le 11 octobre 2011 et le 14 novembre 2011 [OMISSIS] ;

2. Dans le cadre du contrôle visé au point 1), la demanderesse en première instance a exercé son droit d'être entendue [OMISSIS] ;
3. Une fois le contrôle terminé, un rapport de contrôle fiscal a été rédigé le 30 décembre 2011 [OMISSIS] ;
4. Le rapport visé au point 3) mentionne les éléments suivants :

**3) *Activité réalisée***

*L'assujetti est enregistré pour l'exercice de l'activité de Fabrication d'ascenseurs, monte-charges et tapis roulants, CAE 28221, des services de réparation et entretien d'ascenseurs étant également fournis.*

[...]

**III. DESCRIPTION DES FAITS ET FONDEMENTS DES CORRECTIONS PUREMENT ARITHMÉTIQUES DE LA BASE D'IMPOSITION**

[...]

*Dans le cadre de l'opération de contrôle [...] il a été détecté que l'assujetti présentait une situation fiscale irrégulière, en ce qu'il appliquait le taux réduit aux services qu'il fournit liés au réaménagement et à la réparation d'ascenseurs, lesquels, selon l'administration fiscale, ne relèvent pas de ce régime, le taux normal devant être appliqué à ces services.*

[...]

*En l'espèce, l'assujetti facture l'ensemble des matériaux incorporés au taux normal, seule la main-d'œuvre étant soumise au taux réduit. Il a également été vérifié que, s'agissant des autres instructions contenues dans les lettres-circulaires susvisées, la situation du contribuable ne révélait aucun élément contraire à ces instructions.*

*Ainsi, il a été constaté que le taux réduit a été appliqué à tort sur la valeur de la main-d'œuvre facturée pour les services de réparation et entretien d'ascenseurs, laquelle aurait dû être soumise au taux normal – voir p. 12 à 22 du dossier de la procédure administrative ;*

5. Le 4 avril 2001, la lettre circulaire n° 30036 de la direction des services de la TVA a été publiée [OMISSIS] ;
6. Le 7 août 2000, la lettre-circulaire n° 30025 de la direction des services de la TVA a été publiée [OMISSIS] ;

7. Le 5 mars 2001, l'information n° 1136 a été publiée par M. le directeur général des impôts [OMISSIS].

**[Or. 10]**

[OMISSIS]

\*

## 2.2.– Motivation en droit

L'objet du recours est délimité par les conclusions des mémoires respectifs, [OMISSIS] [législation procédurale nationale].

En l'espèce, [OMISSIS] la question à trancher est celle de savoir si la décision énoncée dans le jugement, ayant fait droit à la contestation, est entachée d'une erreur dans l'application du droit, en ce qu'il a été considéré que le taux réduit de TVA de 5 % était applicable au cas de prestations de main-d'œuvre fournies en matière de réparation et entretien d'ascenseurs.

Examinons cette question.

Il ressort des faits établis dans le jugement que l'[assujetti] est enregistré pour l'exercice de l'activité de fabrication d'ascenseurs, monte-charges et tapis roulants, CAE 28221, des services de réparation et entretien d'ascenseurs étant également fournis, et que, dans le cadre d'une opération de contrôle, l'autorité fiscale a considéré qu'il existait une irrégularité consistant en l'application d'un taux réduit à des services fournis en 2007 par la demanderesse en première instance, relatifs au réaménagement et à la réparation d'ascenseurs, celle-ci facturant, tout de même, tous les matériaux incorporés au taux normal.

En outre, il ressort du dossier que la direction des services de la TVA avait publié des lettres-circulaires et une information sur le sujet en 2000 et 2001 [OMISSIS].

Sur la base de ces faits essentiels, le jugement attaqué a fait droit à la contestation en justice, la juridiction saisie considérant que les prestations de main-d'œuvre fournies par la demanderesse en première instance en matière de réparation et entretien d'ascenseurs étaient soumises au taux de TVA de 5 %, conformément au **[Or. 11]** point 2.27 (anciennement point 2.24) de la liste I, annexée au code de la TVA, en adoptant une analyse selon laquelle « *les ascenseurs font partie intégrante des bâtiments* » et « *l'application de ce taux réduit en ce qui concerne les réparations et entretiens de tels ascenseurs n[est] pas exclue, à condition que ces réparations et entretiens soient réalisés dans le cadre d'un contrat de travaux, comme le prévoit la réglementation en cause, et que ce taux ne soit appliqué qu'à la main-d'œuvre* ».

La motivation et la décision ainsi adoptées sont contestées par [la requérante] [OMISSIS].

Il ressort, par ailleurs, de l'argumentation de la requérante, à savoir l'autorité fiscale, que, selon elle, la Cour s'est déjà prononcée sur cette question et, conformément à sa jurisprudence, il est important de fournir des éclaircissements concernant la possibilité pour les États membres d'appliquer un taux réduit à l'ensemble ou à une partie seulement d'une catégorie de l'annexe H, cela impliquant, comme la Cour l'a indiqué dans son arrêt du 8 mai 2003[, Commission/France (C-384/01, EU:C:2003:264)], la possibilité de limiter l'application d'un taux réduit à des aspects concrets et spécifiques d'une fourniture de biens ou d'une prestation de services, dès lors que la limitation est cohérente avec le principe selon lequel les exemptions ou dérogations doivent être interprétées de manière restrictive, comme il a déjà été indiqué, et pour des raisons de sécurité juridique.

Dans cette perspective, la requérante relève que, en l'espèce, la demanderesse en première instance facture l'ensemble des matériaux incorporés au taux normal, seule la main-d'œuvre étant facturée au taux réduit, de telle sorte que l'exclusion des services fournis sur des ascenseurs est justifiée par le droit de l'Union qui, aux termes de l'article 8 de la constitution de la République portugaise (CRP), est applicable dans l'ordre interne dans le respect du principe de primauté du droit de l'Union.

Dans le même ordre d'idées, la requérante, à savoir l'autorité fiscale, conteste également l'affirmation de la demanderesse en première instance selon laquelle la loi est claire dans les exceptions qu'elle prévoit, aucune interprétation littérale de la règle ne permettant, selon elle, d'exclure les prestations de services portant sur des ascenseurs, en soutenant qu'il convient de recourir aux éléments d'interprétation systématique, historique, et, en particulier, téléologique pour parvenir à une conclusion sur l'interprétation correcte de cette règle, laquelle, de l'avis de l'administration fiscale, doit être effectuée, concernant cet aspect, dans un sens restrictif, en raison aussi bien des motifs exposés dans la lettre-circulaire n° 30036 elle-même que de l'intégration de cette règle dans la philosophie de celles qui en sont à l'origine, à savoir les directives mentionnées dans le projet de rapport de contrôle fiscal, ainsi que les communications qui y sont citées, et dans l'ensemble de la philosophie sous-jacente à la création et au développement du système de TVA dans la communauté européenne.

À l'appui de sa thèse, la requérante invoque les points de vue adoptés dans les communications de la Commission sur ce sujet, en particulier la communication COM(2003)309 final, du 2 juin 2003, dans laquelle au point 3.3.1, il est indiqué que la plupart des pays qui ont mis en œuvre cette mesure ont limité son champ d'application en fonction de l'âge des immeubles ou de la nature des services, la Commission fournissant, de plus, un résumé des principales raisons qui ont conduit à la mise en œuvre de la possibilité d'appliquer un taux réduit à ce type de services.

En somme, c'est à tort que le taux réduit a été appliqué sur la valeur de la main-d'œuvre facturée pour les services de réparation et entretien d'ascenseurs, laquelle aurait dû être soumise au taux normal, ce qui a entraîné l'absence de liquidation de la TVA aux montants spécifiquement indiqués dans les tableaux du chapitre III du rapport de contrôle fiscal.

Cependant, le procureur du ministère public [OMISSIS] soutient, ayant des doutes quant à l'interprétation à donner, qu'il convient de soumettre, à titre préjudiciel, les questions suivantes à l'appréciation de la Cour :

« – Est-il conforme au droit de l'Union européenne, et notamment à l'annexe IV de la [sixième] directive TVA, d'appliquer le point 2.27 de la liste I, annexée au code de la TVA, en ce sens que ce point couvre la réparation et l'entretien d'ascenseurs effectués par l'entreprise visée dans les faits résumés ci-dessus avec application d'un taux réduit de TVA ?

**[Or. 13]**

– Est-il conforme au droit de l'Union européenne, et notamment à l'annexe IV de la [sixième] directive TVA, d'appliquer cette disposition du code de la TVA en tenant compte également de dispositions existant par ailleurs en droit national – article 1207, article 204, paragraphe 1, sous [e)], et paragraphe 3, et article 1421, paragraphe 2, sous [b)], du code civil (règles définissant les notions de travaux et d'immeuble et établissant la présomption selon laquelle l'ascenseur constitue une partie commune d'un bâtiment soumis au régime de copropriété) ? ».

*Quid juris ?*

Il convient de préciser d'emblée que, en théorie et conformément à ce que soutient la requérante, à savoir l'autorité fiscale, nous convenons tout à fait qu'il y a lieu de respecter l'application de la règle de primauté du droit de l'Union.

Cependant, à cet effet, la totale clarté de la réglementation concernée est requise.

En réalité, l'article 234 impose aux juridictions suprêmes des États membres de saisir la Cour lorsqu'*une question d'interprétation ou d'appréciation de validité se pose*.

Toutefois, certaines juridictions suprêmes peuvent logiquement être amenées à admettre que, dans les cas où une règle de l'Union doit être appliquée, *il se peut qu'aucune question ne se pose* aux fins de l'article 234, et tel sera le cas lorsque la règle de l'Union applicable est *parfaitement claire, cette règle ne suscitant alors pas la moindre difficulté d'interprétation*, de sorte qu'il ne serait pas raisonnable de contraindre le juge national à saisir le juge de l'Union, cette approche étant conforme au principe juridique ancien selon lequel « *in claris non fit interpretatio* ».

[OMISSIS] **[Or. 14]** [OMISSIS] [explication sur la théorie de l'acte clair]

Ayant cela à l'esprit, nous constatons que, en l'espèce, l'application d'un taux réduit de TVA relève d'une matière harmonisée, conformément aux dispositions de la [sixième] directive TVA 77/388, du 17 mai 1977, relative à l'harmonisation des législations des États membres de ce qui était alors la Communauté économique européenne concernant les taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de TVA : assiette – en l'occurrence, conformément à l'annexe IV, qui énonce la règle applicable lorsqu'une telle possibilité existe, avec un régime de prorogation autorisée.

Toutefois, nous partageons le point de vue du [représentant du ministère public], qui fait état de sérieux doutes concernant la possibilité, au regard du droit de l'Union, d'adopter une approche telle que celle qui a été retenue dans l'arrêt attaqué, selon laquelle les faits visés ci-dessus relèvent de cette annexe IV, qui indique que le taux réduit est instauré pour « *la rénovation et la réparation de logements privés, à l'exclusion des matériaux qui représentent une part importante de la valeur du service fourni* ».

Sur ce point, [OMISSIS] la requérante défend la thèse selon laquelle il convient d'effectuer une interprétation restrictive, mais, selon nous, la Cour, dans la jurisprudence invoquée, ne s'est pas prononcée spécifiquement sur la question de la conformité de la réglementation figurant au point 2.27 de la liste I, annexée au code de la TVA, sur laquelle est basée l'approche retenue dans le jugement attaqué.

Cependant, l'acceptation d'un point de vue plus restrictif impliquerait de rejeter la thèse soutenue dans la décision attaquée, selon laquelle le taux réduit en question est applicable eu égard à la mention de « *travaux* » dans un « *immeuble* » « *à usage [Or. 15] d'habitation* », ainsi que ces termes figurent au point 2.27 susmentionné, et interprété, en outre, conformément à d'autres dispositions nationales – l'article 1207 et l'article 204, paragraphe 1, sous e), et paragraphe 3, du code civil.

Il convient, néanmoins, d'ajouter que la réglementation figurant au point 2.27 de la liste I, annexée au code de la TVA, ne coïncide pas totalement avec cet objectif, puisque ce point vise expressément les « *travaux d'amélioration, réaménagement, rénovation, restauration, réparation ou conservation d'immeubles ou parties autonomes d'immeubles à usage d'habitation [...]* ».

Dans ce contexte, nous sommes tout à fait d'accord avec le [représentant du ministère public] sur la nécessité de solliciter l'interprétation de la Cour, à titre préjudiciel, sur la conformité de l'application du taux réduit de TVA avec les dispositions susmentionnées du droit de l'Union, ainsi que sur la question de savoir si l'interprétation fondée sur d'autres dispositions du droit national est également conforme aux dispositions en question du droit de l'Union. En outre, il conviendra de mentionner, dans cette demande, la réglementation relative à la présomption selon laquelle les ascenseurs relèvent des « *parties communes* » d'un

bâtiment, ainsi que le prévoit l'article 1421, paragraphe 2, sous b), du code civil, dans le cas du régime prévu aux fins d'habitation de la copropriété.

Une décision de la Cour de justice de l'Union européenne, dans le cadre d'un renvoi préjudiciel conformément à l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), est donc considérée comme nécessaire et obligatoire, afin de répondre aux questions suivantes :

**I – Est-il conforme au droit de l'Union européenne, et notamment à l'annexe IV de la [sixième] directive TVA, d'appliquer le point 2.27 de la liste I, annexée au code de la TVA, en ce sens que ce point couvre la réparation et l'entretien d'ascenseurs effectués par l'entreprise visée dans les faits résumés ci-dessus avec application d'un taux réduit de TVA ?**

**II – Est-il conforme au droit de l'Union européenne, et notamment à l'annexe IV de la [sixième] directive TVA, d'appliquer cette disposition du code de la TVA en tenant compte également de dispositions existant par ailleurs en droit national – article 1207, article 204, paragraphe 1, sous [e)], et paragraphe 3, et [Or. 16] article 1421, paragraphe 2, sous [b)], du code civil (règles définissant les notions de travaux et d'immeuble et établissant la présomption selon laquelle l'ascenseur constitue une partie commune d'un bâtiment soumis au régime de copropriété) ?**

\*

[OMISSIS]

\*

### **3.– Décision**

Par ces motifs, les juges de la section du contentieux fiscal du Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême), réunis en assemblée, décident [OMISSIS] de :

- A) Soumettre à l'appréciation de la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles énoncées ci-dessus aux points I et II, et, par conséquent,
- B) Suspendre la présente instance, conformément à l'article 267 TFUE ;

[OMISSIS] [Or. 17] [OMISSIS] [considérations procédurales nationales]

[OMISSIS] [signatures]