Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

28 novembre 2024*

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c) – Ambito di applicazione – Operazioni imponibili – Contratto di prestazione d'opera ai fini della realizzazione di un progetto immobiliare – Risoluzione del contratto da parte del committente – Nozione di "corrispettivo" – Qualificazione – Obbligo di pagare l'importo complessivo pattuito, previa detrazione dei costi risparmiati dal prestatore – Articolo 73 – Base imponibile»

Nella causa C-622/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Oberster Gerichtshof (Corte suprema, Austria), con decisione del 25 settembre 2023, pervenuta in cancelleria il 10 ottobre 2023, nel procedimento

rhtb: projekt gmbh

contro

Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da F. Biltgen (relatore), presidente della Prima Sezione, facente funzione di giudice della Settima Sezione, M.L. Arastey Sahún, presidente della Quinta Sezione, e J. Passer giudice,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la rhtb: projekt gmbh, da K. Klema, Rechtsanwalt;

– per la Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH, da M. Hübner, Rechtsanwalt;

– per il governo austriaco, da A. Posch, J. Schmoll e F. Koppensteiner, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il tedesco.

– per il governo ceco, da L. Březinová, M. Smolek e J. Vláčil, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da F. Behre e J. Jokubauskaitė, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocata generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), e dell'articolo 73 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra due società stabilite in Austria, ovvero, da un lato, la rhtb: projekt gmbh (in prosieguo: la «rhtb») e, dall'altro, la Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH (in prosieguo: la «Parkring»), in merito all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) dell'importo contrattualmente dovuto a seguito della risoluzione, da parte del committente (la Parkring), di un progetto immobiliare la cui realizzazione era già stata avviata e che l'impresa di costruzione (la rhtb) era disposta a completare.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA prevede che sono soggette all'IVA «le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

4 L'articolo 73 di tale direttiva così dispone:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

Diritto austriaco

5 L'articolo 1168, paragrafo 1, prima frase, dell'Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (codice civile generale), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: l'«ABGB»), prevede quanto segue:

«In caso di mancata esecuzione dell'opera, al prestatore spetta comunque il corrispettivo pattuito, se era disponibile ad effettuare la prestazione e circostanze imputabili al committente gli hanno impedito di eseguirla; egli deve tuttavia detrarre quanto ha risparmiato a seguito della mancata

esecuzione del lavoro o che ha acquisito o ha intenzionalmente rinunciato ad acquisire con un diverso utilizzo».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

6 Nel marzo 2018, la rhtb e la Parkring hanno concluso un contratto di prestazione d'opera in base al quale la rhtb doveva realizzare la costruzione di un progetto immobiliare per un importo pari a EUR 5 377 399,69, comprensivo di EUR 896 233,28 a titolo di IVA. Dopo l'inizio dei lavori, la Parkring ha informato la rhtb, nel giugno 2018, che non desiderava più che quest'ultima realizzasse tale progetto per motivi non imputabili alla rhtb.

7 Il 19 dicembre 2018 la rhtb, conformemente all'articolo 1168, paragrafo 1, prima frase, dell'ABGB, ha chiesto alla Parkring il pagamento dell'importo convenuto, ai sensi di tale disposizione, previa deduzione di quanto risparmiato in ragione della risoluzione ingiustificata del contratto di prestazione d'opera in questione.

8 Poiché la Parkring non ha proceduto a tale pagamento, la rhtb ha presentato dinanzi al giudice di primo grado una domanda diretta ad ottenere il pagamento di un importo pari a EUR 1 540 820,10, comprensivo dell'IVA relativa, facendo valere che la Parkring ha receduto da tale contratto in modo ingiustificato e che, pertanto, quest'ultima era debitrice dell'importo contrattualmente convenuto. La Parkring ha contestato la fondatezza di tale domanda sostenendo che la rhtb poteva richiedere soltanto il pagamento dell'importo corrispondente ai lavori effettuati.

9 Il giudice di primo grado ha accolto la domanda della rhtb, rilevando che la Parkring aveva receduto in modo ingiustificato da detto contratto e dichiarando che l'importo dovuto per i lavori che non avevano potuto essere effettuati a causa della risoluzione del medesimo contratto era soggetto all'IVA.

10 Il giudice d'appello ha riformato la decisione del giudice di primo grado dichiarando che non era dovuta alcuna IVA sull'importo dovuto per i lavori non effettuati in quanto non vi era stato uno scambio di prestazioni tra le parti del contratto.

11 Sia la rhtb sia la Parkring hanno proposto un ricorso per cassazione («Revision») avverso tale decisione dinanzi all'Oberster Gerichtshof (Corte suprema, Austria), giudice del rinvio. Quest'ultimo ha dichiarato, in sostanza, che, a seguito della risoluzione ingiustificata del contratto di prestazione d'opera da parte della Parkring, la rhtb aveva diritto all'importo contrattualmente convenuto. Tuttavia, il giudice del rinvio nutre dubbi in merito alla questione se, alla luce della giurisprudenza della Corte, l'importo così dovuto debba essere qualificato come corrispettivo, ai sensi della direttiva IVA, poiché, a far data dalla risoluzione del contratto di prestazione d'opera da parte della Parkring, non essendo la rhtb più obbligata a fornire il resto della prestazione convenuta, non sarebbe soddisfatta la condizione secondo cui deve esistere un nesso diretto tra il corrispettivo ricevuto e la prestazione fornita.

12 Alla luce di tali circostanze, l'Oberster Gerichtshof (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della [direttiva IVA], in combinato disposto con l'articolo 73 della medesima direttiva, debba essere interpretato nel senso che l'importo che un committente deve versare al prestatore d'opera, anche in mancanza della (piena) esecuzione dell'opera, se il

prestatore era disponibile ad effettuare la prestazione, ma l'esecuzione della stessa è stata impedita da circostanze dipendenti dal committente (per esempio la disdetta dei lavori), va assoggettato all'imposta sul valore aggiunto (IVA)».

Sulla questione pregiudiziale

13 In limine, occorre rilevare che la domanda di pronuncia pregiudiziale non contiene alcuna indicazione quanto alle ragioni che hanno indotto il giudice del rinvio a chiedere un'interpretazione dell'articolo 73 della direttiva IVA. Inoltre, da tale domanda non emerge che l'interpretazione di tale disposizione sia necessaria per la soluzione della controversia principale.

14 Di conseguenza, si deve ritenere che, con la sua questione pregiudiziale, tale giudice chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che l'importo contrattualmente dovuto in seguito alla risoluzione, da parte del beneficiario di una prestazione di servizi, di un contratto validamente concluso avente ad oggetto la fornitura di tale prestazione di servizi, soggetta all'IVA, che il prestatore aveva iniziato a fornire e che era disposto a completare, deve essere considerato come costituente il corrispettivo di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi della direttiva IVA.

15 A tale proposito, occorre ricordare che, conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, che definisce l'ambito di applicazione dell'IVA, sono soggette a tale imposta le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

16 Secondo la giurisprudenza della Corte, una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso», ai sensi di detta disposizione, solo quando tra il prestatore e il destinatario intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni: il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio individuabile fornito al destinatario. Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto (sentenza dell'11 giugno 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

17 Per quanto concerne il nesso diretto tra il servizio fornito al destinatario e il controvalore effettivo ricevuto, la Corte ha dichiarato che il controvalore del prezzo versato al momento della firma di un contratto relativo alla prestazione di un servizio è costituito dal diritto che ne deriva per il cliente di usufruire dell'esecuzione delle obbligazioni risultanti dal contratto, indipendentemente dal fatto che il cliente si avvalga di tale diritto. Così, il prestatore di servizi realizza tale prestazione nel momento in cui pone il cliente in condizione di usufruire della stessa, di modo che l'esistenza del nesso diretto summenzionato non è compromessa dal fatto che il cliente non faccia uso di detto diritto (sentenza dell'11 giugno 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

18 Al riguardo, occorre aggiungere che, come risulta dalla giurisprudenza della Corte, un importo predeterminato percepito da un operatore economico in caso di risoluzione anticipata da parte del proprio cliente, o per un motivo al medesimo imputabile, di un contratto di prestazione di servizi che deve durare per un certo periodo di tempo – importo corrispondente a quello che tale operatore avrebbe percepito nella restante parte di detto periodo se non si fosse verificata la risoluzione – dev'essere considerato quale remunerazione di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso e, in quanto tale, soggetta all'IVA, sebbene tale risoluzione abbia implicato la

disattivazione dei servizi previsti da tale contratto prima della fine del periodo convenuto (v., in tal senso, sentenza dell'11 giugno 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

19 La stessa considerazione deve valere, *a fortiori*, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, in cui il prestatore aveva iniziato a fornire la prestazione di servizi di cui trattasi ed era disposto ad eseguire quest'ultima fino alla sua scadenza per l'importo contrattualmente previsto.

20 Infatti, da un lato, il controvalore dell'importo che il beneficiario della prestazione di servizi deve pagare è costituito dal diritto, per quest'ultimo, di beneficiare dell'esecuzione, da parte del prestatore, degli obblighi derivanti dal contratto di prestazione di servizi, anche se il beneficiario non intende più avvalersi di tale diritto per un motivo ad esso imputabile (v., in tal senso, sentenza dell'11 giugno 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punto 35).

21 In una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, il prestatore di servizi non solo ha posto il beneficiario in condizione di beneficiare della prestazione di servizi, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 17 della presente sentenza, ma, dal momento che aveva già avviato i lavori concordati, ha effettivamente fornito una parte di tale prestazione, considerato che egli era disposto ad eseguirla fino al suo termine.

22 Dall'altro lato, ai fini dell'applicazione del sistema comune dell'IVA, occorre altresì tener conto della realtà economica e commerciale dell'operazione di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza dell'11 giugno 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punto 40 e giurisprudenza ivi citata). Orbene, è giocoforza constatare che, nell'ambito di un approccio economico, l'importo dovuto in applicazione dell'articolo 1168, paragrafo 1, dell'ABGB riflette non solo il corrispettivo contrattualmente convenuto per i servizi in questione, previa deduzione degli importi risparmiati – cosicché esiste un nesso diretto tra l'importo di cui trattasi nel procedimento principale e il servizio reso, ma garantisce inoltre al prestatore di servizi una remunerazione contrattuale minima.

23 L'interpretazione di cui al punto 18 della presente sentenza non è inficiata dall'argomento secondo cui, come dichiarato dalla Corte nella sentenza del 18 luglio 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), in merito alla caparra diretta a compensare il danno subito da un prestatore a causa dell'annullamento di una prenotazione da parte di un cliente, nel caso di specie si dovrebbe concludere che l'importo contrattualmente previsto costituisce un'indennità forfettaria del danno subito dal prestatore di servizi a causa della risoluzione del contratto da parte del beneficiario della prestazione di servizi.

24 Infatti, la situazione esaminata dalla Corte nella sentenza del 18 luglio 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), non verteva su una situazione analoga o comparabile a quella di cui trattasi nel procedimento principale. In tale sentenza, la Corte ha considerato, in particolare, che non sussisteva un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto, in quanto la prenotazione della camera non costituiva una prestazione di servizi autonoma e individuabile. Essa ha inoltre dichiarato che la caparra costituiva, in una situazione come quella di cui trattasi nella causa che ha dato luogo a detta sentenza, un'indennità forfettaria che serviva a indennizzare il prestatore di servizi a seguito della rinuncia di un cliente e che essa non costituiva quindi la retribuzione di una siffatta prestazione.

25 Per contro, nel caso di specie, esiste effettivamente una prestazione di servizi individuabile e il prestatore aveva, del resto, iniziato i lavori concordati che era disposto ad eseguire integralmente per condurre in tal modo il contratto a buon fine. Se ciò non è avvenuto, è perché il beneficiario non intendeva più avvalersi dei servizi di tale prestatario per motivi ad esso non imputabili. Inoltre, l'importo dovuto al suddetto prestatore di servizi corrisponde a quello contrattualmente previsto per l'esecuzione completa della prestazione di servizi, previa detrazione degli importi risparmiati a causa della mancata realizzazione dell'opera. Non si può quindi ritenere che tale importo costituisca un'indennità forfettaria diretta a risarcire un danno subito.

26 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che l'importo contrattualmente dovuto in seguito alla risoluzione, da parte del beneficiario di una prestazione di servizi, di un contratto validamente concluso avente ad oggetto la fornitura di tale prestazione di servizi, soggetta all'IVA, che il prestatore aveva iniziato a fornire e che era disposto a completare, deve essere considerato come costituente il corrispettivo di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi della direttiva IVA.

Sulle spese

27 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Settima Sezione) dichiara:

L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,

deve essere interpretato nel senso che:

l'importo contrattualmente dovuto in seguito alla risoluzione, da parte del beneficiario di una prestazione di servizi, di un contratto validamente concluso avente ad oggetto la fornitura di tale prestazione di servizi, soggetta all'imposta sul valore aggiunto, che il prestatore aveva iniziato a fornire e che era disposto a completare, deve essere considerato come costituente il corrispettivo di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi della direttiva 2006/112.

Firme