Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 28 de noviembre de 2024*

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Ámbito de aplicación — Operaciones imponibles — Contrato de obras para la realización de un proyecto inmobiliario — Resolución del contrato por el promotor —Concepto de "retribución" — Calificación — Obligación de pagar el importe total acordado deducidos los gastos en los que el prestador no ha incurrido — Artículo 73 — Base imponible»

En el asunto C-622/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Oberster Gerichtshof (Tribunal Supremo de lo Civil y Penal, Austria), mediante resolución de 25 de septiembre de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de octubre de 2023, en el procedimiento entre

rhtb: projekt gmbh

y

Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. F. Biltgen (Ponente), Presidente de la Sala Primera, en funciones de Presidente de la Sala Séptima, la Sra. M. L. Arastey Sahún, Presidenta de la Sala Quinta, y el Sr. J. Passer, Juez;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de rhtb: projekt gmbh, por el Sr. K. Klema, Rechtsanwalt;

– en nombre de Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH, por el Sr. M. Hübner, Rechtsanwalt;

* Lengua de procedimiento: alemán.

– en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. A. Posch, la Sra. J. Schmoll y el Sr. F. Koppensteiner, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno checo, por la Sra. L. Březinová y los Sres. M. Smolek y J. Vláčil, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. F. Behre y la Sra. J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), y 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre dos sociedades establecidas en Austria, a saber, por una parte, rhtb: projekt gmbh (en lo sucesivo, «rhtb») y, por otra parte, Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH (en lo sucesivo, «Parkring»), en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) del importe adeudado en virtud de un contrato como consecuencia de la resolución, por el promotor (Parkring), de un proyecto inmobiliario cuya realización ya había comenzado y que la empresa constructora (rhtb) estaba dispuesta a finalizar.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA establece que estarán sujetas al IVA «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El artículo 73 de esta Directiva dispone:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

Derecho austriaco

5 El artículo 1168, apartado 1, primera frase, del Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil General), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «ABGB»), preceptúa lo siguiente:

«Si no se ejecuta una obra, se adeudará, no obstante, al contratista la remuneración pactada si estaba dispuesto a realizar la prestación y se lo han impedido circunstancias imputables al promotor; sin embargo, deberá deducir el importe de cuanto se haya ahorrado como consecuencia de la falta de ejecución de los trabajos o de cuanto haya obtenido, o dejado de obtener deliberadamente, mediante otro uso.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

6 En marzo de 2018, rhtb y Parkring celebraron un contrato de obras en virtud del cual rhtb debía construir un proyecto inmobiliario por un importe de 5 377 399,69 euros, incluidos 896 233,28 euros en concepto de IVA. Tras el inicio de los trabajos, Parkring comunicó a rhtb, en junio de 2018, que ya no deseaba contar con sus servicios para llevar a cabo el proyecto por razones no imputables a rhtb.

7 El 19 de diciembre de 2018, rhtb solicitó a Parkring, con arreglo al artículo 1168, apartado 1, primera frase, del ABGB, el pago de la cantidad pactada, en el sentido de dicha disposición, deducidos los gastos en los que no había incurrido debido a la resolución injustificada del contrato de obras en cuestión.

8 Dado que Parkring no procedió a dicho pago, rhtb presentó una demanda ante el órgano jurisdiccional de primera instancia con el fin de obtener el pago de un importe de 1 540 820,10 euros, incluido el IVA correspondiente, alegando que Parkring había desistido de ese contrato de manera injustificada y que, por lo tanto, era deudora del importe pactado contractualmente. Parkring cuestionó la procedencia de esta demanda alegando que rhtb solo tenía derecho al pago del importe correspondiente a los trabajos realizados.

9 El órgano jurisdiccional de primera instancia estimó la demanda de rhtb, señalando que Parkring había desistido injustificadamente del referido contrato y considerando que el importe adeudado por los trabajos que no habían podido realizarse debido a la resolución de ese contrato estaba sujeto al IVA.

10 El órgano jurisdiccional de apelación modificó la resolución del órgano jurisdiccional de primera instancia declarando que no se adeudaba IVA alguno por el importe debido por los trabajos no realizados, puesto que no se había producido un intercambio de prestaciones entre las partes contratantes.

11 Tanto rhtb como Parkring interpusieron recurso de casación contra esta resolución ante el Oberster Gerichtshof (Tribunal Supremo de lo Civil y Penal, Austria), el órgano jurisdiccional remitente. Este ha declarado, en esencia, que, como consecuencia de la resolución injustificada del contrato de obras por Parkring, rhtb tenía derecho al importe pactado contractualmente. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de si, habida cuenta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe considerarse que el importe así adeudado constituye una retribución, en el sentido de la Directiva del IVA, puesto que, al no estar obligada rhtb, a partir

de la resolución del contrato de obras por Parkring, a realizar el resto de la prestación convenida, no se cumple el requisito que exige una relación directa entre la contraprestación recibida y la prestación realizada.

12 En tales circunstancias, el Oberster Gerichtshof (Tribunal Supremo de lo Civil y Penal) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva [del IVA], en relación con el artículo 73 de esta Directiva, en el sentido de que el importe adeudado por el promotor al contratista está sujeto al IVA, aunque no se haya ejecutado (completamente) la obra, pese a que el contratista estaba dispuesto a ejecutarla y se lo impidieron circunstancias atribuibles al promotor (por ejemplo, la cancelación de la obra)?»

Sobre la cuestión prejudicial

13 Con carácter preliminar, procede señalar que la petición de decisión prejudicial no contiene ninguna indicación sobre las razones que llevaron al órgano jurisdiccional remitente a solicitar una interpretación del artículo 73 de la Directiva del IVA. Además, de dicha petición no se desprende que la interpretación de esta disposición sea necesaria para la resolución del litigio principal.

14 Por consiguiente, procede considerar que, mediante su cuestión prejudicial, dicho órgano jurisdiccional pregunta, en esencia, si el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el importe contractualmente adeudado como consecuencia de la resolución, por el beneficiario de una prestación de servicios sujeta al IVA, de un contrato válidamente celebrado relativo a dicha prestación de servicios, que el prestador había iniciado y estaba dispuesto a finalizar, constituye la retribución de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de la Directiva del IVA.

15 A este respecto, es necesario recordar que, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, que define el ámbito de aplicación del IVA, estarán sujetas a dicho impuesto las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

16 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», en el sentido de este precepto, si existe entre quien efectúa la prestación y el beneficiario de esta una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (sentencia de 11 de junio de 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, apartado 31 y jurisprudencia citada).

17 En cuanto atañe al vínculo directo entre el servicio prestado al beneficiario y el contravalor efectivo recibido, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la contraprestación del precio pagado al firmar un contrato relativo a la prestación de un servicio consiste en el derecho que adquiere el cliente a disfrutar del cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato, con independencia de que el cliente ejercite ese derecho. Por lo tanto, el prestador de servicios realiza dicha prestación desde el momento en que pone al cliente en condiciones de disfrutar de ella, de

modo que el hecho de que el cliente no haga uso del citado derecho no afecta a la existencia del vínculo directo mencionado (sentencia de 11 de junio de 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, apartado 32 y jurisprudencia citada).

18 A este respecto, procede añadir, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que el importe preestablecido percibido por un operador económico en caso de resolución anticipada por su cliente, o por una causa imputable a este, de un contrato de prestación de servicios que debe ejecutarse durante un determinado período, importe que equivale al que dicho operador habría percibido en ese período de no haberse producido tal resolución, ha de considerarse la retribución de una prestación de servicios efectuada a título oneroso y como tal sujeta al IVA, aun cuando esa resolución haya implicado, en particular, la desactivación de los servicios previstos en ese contrato antes de que finalice el período convenido (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, apartado 33 y jurisprudencia citada).

19 La misma consideración debe aplicarse, *a fortiori*, en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que el prestador había iniciado la prestación de servicios en cuestión y estaba dispuesto a ejecutarla hasta su término por el importe contractualmente establecido.

20 En efecto, por un lado, el contravalor del importe que debe pagar el beneficiario de la prestación de servicios consiste en el derecho de este al cumplimiento, por parte del prestador, de las obligaciones derivadas del contrato de prestación de servicios, aunque el beneficiario ya no desee ejercitar ese derecho por una causa imputable a él (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, apartado 35).

21 En una situación como la controvertida en el litigio principal, el prestador de servicios no solo puso al beneficiario en condiciones de disfrutar de la prestación de servicios, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 17 de la presente sentencia, sino que, dado que ya había iniciado los trabajos acordados, realizó efectivamente una parte de dicha prestación, señalando que estaba dispuesto a ejecutarla hasta su término.

22 Por otro lado, para la aplicación del sistema común del IVA, ha de tenerse igualmente en cuenta la realidad económica y comercial de la operación de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, apartado 40 y jurisprudencia citada). Pues bien, es preciso señalar que, en el marco de un enfoque económico, el importe adeudado con arreglo al artículo 1168, apartado 1, del ABGB no solo refleja la retribución pactada contractualmente por los servicios en cuestión, una vez deducidos los importes ahorrados, de modo que existe una relación directa entre el importe controvertido en el litigio principal y el servicio prestado, sino que además garantiza al prestador de servicios una retribución contractual mínima.

23 La interpretación que figura en el apartado 18 de la presente sentencia no queda desvirtuada por la alegación de que, al igual que resolvió el Tribunal de Justicia en la sentencia de 18 de julio de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), en relación con las arras destinadas a compensar el perjuicio sufrido por un prestador de servicios como consecuencia de la anulación de una reserva por un cliente, en el caso de autos procede concluir que el importe establecido contractualmente constituye una indemnización a tanto alzado del perjuicio sufrido por el prestador de servicios a raíz de la resolución del contrato por el beneficiario de la prestación de servicios.

24 En efecto, la situación de la que conoció el Tribunal de Justicia en la sentencia de 18 de julio de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), no se refería a una situación análoga o comparable a la controvertida en el litigio principal. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró, en particular, que no existía una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, ya que la reserva de habitación no es una prestación de servicios autónoma e individualizable. Además, declaró que las arras, en una situación como la controvertida en el asunto que dio lugar a esa sentencia, constituían una indemnización a tanto alzado para indemnizar al prestador de servicios tras el desistimiento de un cliente y que, por lo tanto, no constituían la retribución de tal prestación.

25 En cambio, en el caso de autos, existe efectivamente una prestación de servicios individualizable y el prestador había comenzado los trabajos acordados que estaba dispuesto a ejecutar en su totalidad para llevar así a buen término el contrato. Si no ha sucedido así, es porque el beneficiario ya no deseaba recurrir a los servicios de dicho prestador por razones no imputables a este. Asimismo, el importe adeudado al referido prestador de servicios corresponde al previsto contractualmente para la ejecución completa de la prestación de servicios, previa deducción de los importes ahorrados debido a la no realización de la obra. Por lo tanto, no puede considerarse que tal importe constituya una indemnización a tanto alzado destinada a reparar el perjuicio sufrido.

26 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el importe contractualmente adeudado como consecuencia de la resolución, por el beneficiario de una prestación de servicios sujeta al IVA, de un contrato válidamente celebrado relativo a dicha prestación de servicios, que el prestador había iniciado y estaba dispuesto a finalizar, constituye la retribución de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de la Directiva del IVA.

Costas

27 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

El artículo 2, apartado 1, letra c), 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 importe contractualmente adeudado como consecuencia de la resolución, por el beneficiario de una prestación de servicios sujeta al impuesto sobre el valor añadido, de un contrato válidamente celebrado relativo a dicha prestación de servicios, que el prestador había iniciado y estaba dispuesto a finalizar, constituye la retribución de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de la Directiva 2006/112.

Firmas