

**Asunto C-622/23****Petición de decisión prejudicial****Fecha de presentación:**

10 de octubre de 2023

**Órgano jurisdiccional remitente:**Oberster Gerichtshof (Tribunal Supremo de lo Civil y Penal,  
Austria)**Fecha de la resolución de remisión:**

25 de septiembre de 2023

**Parte demandante:**

rhtb: projekt gmbh

**Parte demandada:**

Parkring 14-16 Immobilienverwertung GmbH

El Oberster Gerichtshof, en su condición de tribunal de casación, [omissis], en el litigio entre la parte demandante, rhtb: projekt gmbh, [omissis], con domicilio social en 1220 Viena, [omissis] y la parte demandada Parkring 14-16 Immobilienverwertung GmbH, [omissis], con domicilio social en 1010 Viena, [omissis] sobre reclamación de cantidad por importe de 1 540 820,10 euros [omissis], en el procedimiento sobre el recurso de casación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del Oberlandesgericht Wien (Tribunal Superior Regional de Viena), en su condición de tribunal de apelación, de 28 de diciembre de 2022, asunto GZ 5 R 143/22v, 5 R 144/22s-66, mediante la cual se modificó la sentencia del Handelsgericht Wien (Tribunal de lo Mercantil de Viena) de 30 de junio de 2022, asunto GZ 22 Cg 24/20b-51, [omissis], ha adoptado la siguiente

**R e s o l u c i ó n**

1. Plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente, con arreglo al artículo 267 TFUE:

¿Debe interpretarse 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, en relación con el artículo 73 de la misma, en el sentido de

que el importe adeudado por el comitente al contratista está sujeto al impuesto sobre el valor añadido aunque no se haya ejecutado (completamente) la obra, pese a que el contratista estaba dispuesto a ejecutarla y se lo impidieron circunstancias atribuibles al contratista (por ejemplo, la cancelación de la obra)?

2. [omissis] [Suspensión del procedimiento]

F u n d a m e n t o s :

### **I. Hechos**

[1] A finales de marzo de 2018, las partes en litigio (dos sociedades de responsabilidad limitada) celebraron un contrato de obra en virtud del cual la demandante, en su condición de contratista, debía realizar para la demandada, en su condición de comitente, trabajos de tabiquería seca en una obra. Se pactó como remuneración por los trabajos un importe de 5 377 399,69 euros, incluidos 896 233,28 euros en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios a un tipo del 20 %.

[2] Una vez que la demandante hubo comenzado con los trabajos, a finales de junio de 2018 la demandada comunicó a la demandante que ya no deseaba contar con los servicios de la demandante.

[3] La terminación de esta relación comercial se debió a que el administrador de la demandada había perdido la paciencia con el administrador de la demandante y, además, había recibido una oferta mejor de otra empresa.

[4] El 19 de diciembre de 2018, la demandante presentó una factura final (reclamación contractual por cancelación injustificada de las obras) por importe de 1 607 695,07 euros, incluido un 20 % de impuesto sobre el volumen de negocios y restado un 3 % en concepto de retención por garantía de la obra.

[5] De resultas de la cancelación, la demandante se ahorró los costes siguientes:

- 1 362 979 euros en concepto de material, equipamiento y servicios prestados por terceros
- 1 578 591 euros en concepto de salarios
- 42 584 euros en concepto de intereses intercalares (a un tipo del 1 %), y
- 21 292 euros por el riesgo relacionado con el proyecto,

lo cual suma un total de 3 005 446 euros.

## B. Alegaciones de las partes

[6] La **demandante** reclama 1 540 820,10 euros. Alega que no le es imputable la resolución del contrato de obra. Por consiguiente, de conformidad con el artículo 1168 del Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil General), tiene, en principio, derecho a percibir la remuneración íntegra de los trabajos. Una vez deducidas las cantidades ahorradas, le corresponden 1 252 995 euros netos en concepto de resolución injustificada del contrato, es decir, 1 503 594 euros brutos. A esta cantidad se le añaden 37 226,10 euros por los trabajos ya realizados y se le restan los pagos ya recibidos. El importe de la reclamación es el resultante de la suma de la cantidad bruta por resolución injustificada del contrato y la remuneración pendiente de las obras.

[7] La **demandada** rechaza que se haya perfeccionado un contrato de trabajo. A su juicio, la demandante ya ha recibido una remuneración adecuada por los trabajos de tabiquería seca realizados sin que concurriera fundamento jurídico al respecto. Descarta que se pueda reclamar un importe superior sobre la base del artículo 1168 del Código Civil General.

## C. Procedimiento previo

[8] El **órgano jurisdiccional de primera instancia** estimó las pretensiones de la demanda. Declaró que se había perfeccionado un contrato de obra. A su juicio, la demandada resolvió el contrato sin justa causa, por lo que, pese a la falta de ejecución parcial de las obras, a la demandante le corresponde la remuneración pactada, una vez deducidos los importes ahorrados, de conformidad con el artículo 1168, apartado 1, del Código Civil General. Sin fundamentar con más detalle tal decisión, el órgano jurisdiccional de primera instancia también concedió a la demandante el impuesto sobre el volumen de negocios por importe de 250 599 euros, comprendido en la cantidad reclamada, en relación con los trabajos no realizados pero que han de remunerarse de conformidad con el artículo 1168 del Código Civil General.

[9] El **órgano jurisdiccional de apelación** modificó la sentencia dictada en primera instancia al estimar la reclamación por importe de 1 290 221,10 euros [omissis] al tiempo que desestimó el *petitum* adicional por importe de 250 599 euros [omissis]. A su juicio, se perfeccionó un contrato de obra. Considera que la reclamación de pago resulta exigible, de conformidad con el artículo 1168, apartado 1, primera frase, del Código Civil General, si no se produce de forma definitiva la ejecución de las obras pese a la disposición del contratista a realizar las mismas, en virtud de circunstancias imputables al comitente. Ciertamente, el contratista debe estar en tal fecha dispuesto a realizar su prestación, pero con la cancelación se extingue *ex nunc* su obligación de realizar la prestación. Considera que el pago parcial de la remuneración no se efectúa por el comitente como consecuencia de una contraprestación del contratista y —a falta de un intercambio de prestaciones— tampoco queda sujeta

al impuesto sobre el volumen de negocios. En su opinión, el impuesto sobre el volumen de negocios comprendido en el importe reclamado asciende a 250 599 euros. Concluyó que procede desestimar la pretensión respecto de este importe.

[10] El **Oberster Gerichtshof**, ante el que recurrieron ambas partes, ha desestimado, con resolución de fecha de hoy, el **recurso de casación interpuesto por la demandada**, en el que esta última seguía rechazando que se hubiera perfeccionado un contrato de obra entre las partes. Dicho órgano jurisdiccional considera que no procede rectificar la apreciación, formulada en las instancias anteriores, de que se había perfeccionado el contrato de obra. Por lo que, habrá de partirse de esta constatación jurídica en la ulterior tramitación del procedimiento.

[11] El **Oberster Gerichtshof** ha de pronunciarse todavía sobre el **recurso de casación de la demandante** mediante el cual esta solicita, en esencia, que se restablezca la sentencia dictada en primera instancia, debido a que, a su juicio, por la reclamación contemplada en el artículo 1168 del Código Civil General le corresponde también el impuesto sobre el volumen de negocios, puesto que esta reclamación, por las consideraciones basadas en el Derecho de la Unión que se exponen con más detalle, está sujeta a dicho impuesto.

#### **D. Derecho de la Unión aplicable**

[12] 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), dispone 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*».

El artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone:

*«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.*

*Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»*

[14] El artículo 24, apartado 1, de dicha Directiva prevé:

*«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»*

[15] El artículo 73 de esta Directiva establece:

*«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.»*

## **E. Derecho nacional**

### **E. 1. Derecho Civil**

[16] El artículo 1168 del Código Civil General contiene normas aplicables al contrato de obra que ha de examinarse en el presente asunto. El apartado 1, primera frase, de esta disposición tiene el siguiente tenor:

*«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 comitente; 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.»*

Según reiterada jurisprudencia del Oberster Gerichtshof (Tribunal Supremo de lo Civil y Penal), el contratista no tiene derecho a que se ejecute o finalice la obra. Antes bien, el comitente podrá optar a su libre discreción por impedir el inicio, la continuación y finalización de los trabajos (RS0021809; véase también RS0021831; RS0025771). Ello significa, en el caso de autos, que la negativa, expresada por la demandada en junio de 2018, a requerir más prestaciones de la demandante da lugar a una cancelación (definitiva) de la ejecución de los trabajos (aún pendientes) y, de este modo, a que resulte aplicable la citada disposición. La cancelación de la obra da lugar —como ulterior consecuencia jurídica— a la resolución anticipada de la relación contractual. De resultas de la cancelación, se extingue la obligación del contratista de (seguir) realizando la obra, sin que sea necesaria la resolución por parte del contratista (7 Ob 43/14w; 8 Ob 131/17y). La pretensión contemplada en el artículo 1168, apartado 1, primera frase, del Código Civil General es una reclamación de cantidad y no una reclamación de indemnización por daños y perjuicios (RS0021875).

### **E.2. Derecho fiscal**

De conformidad con el artículo 1, apartado 1, primera frase, de la Umsatzsteuergesetz (UStG) (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), las entregas de bienes y otras prestaciones de servicios que realice a título oneroso

un empresario en el territorio nacional en el marco de su actividad de empresa estarán sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios. No queda excluida la tributación por el hecho de que la operación se efectúe en virtud de un mandato legal o de una autoridad administrativa o bien haya de considerarse efectuada por ministerio de la ley.

[18] No existe jurisprudencia (de los tribunales supremos) sobre la cuestión de si la «remuneración» que ha de abonarse en el presente asunto de conformidad con el artículo 1168, apartado 1, primera frase, del Código Civil General está sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios de conformidad con el artículo 1, apartado 1, primera frase, de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

[19] En la doctrina, la tesis predominante es la siguiente: a la remuneración controvertida se le contrapone, de conformidad con el artículo 1168, apartado 1, segunda frase, del Código Civil General, (no una prestación real, sino) la mera disposición para realizar la prestación de quien ejercita la reclamación, la cual, sin que concurren otras circunstancias, no estará sujeta, en principio, al impuesto sobre el volumen de negocios [*omissis*].

[20] Asimismo, las Directrices del Bundesministerium für Finanzen (Ministerio Federal de Hacienda austriaco) de 4 de noviembre de 2015, BMF-010219/0414-VI/4/2015 (UStR 2000), dirigidas únicamente a las autoridades tributarias, prevén en su apartado 15 que los pagos efectuados que deba realizar la parte de un contrato (por regla general, el comprador) por haber resuelto anticipadamente el contrato no estarán sujetos al impuesto sobre el volumen de negocios.

## **F. Fundamentación de la cuestión prejudicial**

[21] F.1. Como se ha expuesto en la sección E.2., según la tesis predominante en Austria, la reclamación formulada en la demanda no estaría sujeta al pago del impuesto sobre el volumen de negocios y, por tanto, no estaría justificado el recurso de casación interpuesto por la demandante (únicamente en lo que afecta al impuesto sobre el volumen de negocios comprendido en la cuantía reclamada).

[22] F.2. Sin embargo, a la vista de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre supuestos similares al que se plantea en el presente asunto, surgen dudas sobre si la tesis predominante en Austria es conforme con el Derecho de la Unión.

[23] F.2.1. En los asuntos acumulados *Air-France/KLM C-250/14* y *Hop!-Brit Air SAS C-289/14* (EU:C:2015:841), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaró, mediante sentencia de 23 de diciembre de 2015, que los artículos 2, punto 1, y 10, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en sus versiones modificadas por la Directiva 1999/59/CE del Consejo, de 17 de

junio de 1999, y posteriormente por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, deben interpretarse en el sentido de que la emisión de billetes por una compañía aérea está sujeta al impuesto sobre el valor añadido aun en caso de que los pasajeros no hayan utilizado los billetes emitidos y no puedan reclamar su reembolso.

[24] F.2.2. En el asunto de *Meo — Serviços de Comunicações e Multimedia* C-295/17 (EU:C:2018:942), mediante sentencia de 22 de noviembre de 2018, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaró que:

1. 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 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 prevé un período mínimo de permanencia, importe que equivale al que dicho operador habría percibido durante el resto del citado período de no haberse producido tal resolución, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente, ha de considerarse la retribución de una prestación de servicios efectuada a título oneroso y como tal sujeta a dicho impuesto;

2. No son determinantes para la calificación del importe preestablecido en el contrato de prestación de servicios que el cliente adeuda en caso de resolución anticipada de este el hecho de que la finalidad de dicho importe a tanto alzado consista en disuadir a los clientes de incumplir el período mínimo de permanencia y en reparar el perjuicio que sufre el operador en caso de incumplimiento de dicho período, ni el hecho de que la retribución percibida por un intermediario por la celebración de contratos que estipulan un período mínimo de permanencia sea superior a la prevista en el marco de los contratos que no estipulan tal período ni el hecho de que dicho importe se califique en Derecho nacional como pena convencional.

[25] F.2.3. En el asunto de *Vodafone Portugal* C-43/19 (EU:C:2020:465), mediante sentencia de 11 de junio de 2020, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaró que 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 procede considerar que los importes percibidos por un operador económico en caso de resolución anticipada, por motivos imputables al cliente, de un contrato de prestación de servicios que prevé la observancia de un período de permanencia como contraprestación de la concesión a ese cliente de condiciones comerciales ventajosas constituyen la retribución de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de la citada disposición.

[26] F.3. Las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea citadas tienen en común con el presente asunto que tratan sobre una cantidad de dinero que constituía la remuneración contractual de una prestación adeudada

inicialmente en virtud de un contrato y que también se adeuda (cuando menos parcialmente) cuando la prestación (el servicio) no es utilizada por motivos imputables al cliente (comprador, comitente).

[27] Ello apunta a que la «remuneración» controvertida en el presente asunto está sujeta al IVA (impuesto sobre el volumen de negocios) de conformidad con el artículo 1168, apartado 1, primera frase, del Código Civil General.

[28] F.4. Sin embargo, los hechos de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea antes citadas difieren de los del presente asunto:

[29] F.4.1. En los asuntos acumulados *Air-France/KLM* C-250/14 y *Hop!-Brit Air SAS* C-289/14 (EU:C:2015:841), la correspondiente compañía aérea aún adeudaba a sus clientes la prestación del transporte aéreo en la fecha de salida reservada o, en su caso, durante el período de validez del billete. El único motivo por el que la compañía aérea no podía realizar la prestación (adeudada para una fecha fija o bien durante un período de tiempo determinado) era porque el cliente había incurrido en mora en la aceptación del servicio por no comparecer en la puerta de embarque o bien por no reclamar la prestación del servicio durante el período de validez.

[30] En cambio, en el presente asunto, el contratista demandante ya no adeudaba la realización de las obras (restantes) a partir de la fecha de la cancelación de la prestación (véase la sección E.1.). Aun cuando la obligación de pagar el IVA ha de apreciarse, en principio, con independencia de la existencia y de la validez de la relación contractual subyacente [*omissis*], en el presente asunto —no obstante la expresión «remuneración» recogida en el artículo 1168, apartado 1, primera frase, del Código Civil General—, a la vista de la resolución de la relación contractual, cabría dudar de si concurre el requisito del vínculo directo entre la contraprestación recibida y el servicio prestado (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea *Meo — Serviços de Comunicações e Multimédia* C-295/17 [EU:C:2018:942], apartados 39 y ss.) y, en tal medida, el contratista demandante es «quien realiza la entrega» o, en su caso, «quien presta el servicio» y el comitente demandado es un «adquirente de los bienes» o, en su caso, «un destinatario de la prestación» en el sentido del artículo 73 de la Directiva del IVA.

[31] F.4.2. En los asuntos *Meo — Serviços de Comunicações e Multimédia* C-295/17 (EU:C:2018:942) y *Vodafone Portugal* C-43/19 (EU:C:2020:465), se trataba —a diferencia del contrato de obra del presente asunto, que constituye una obligación de resultado— de una obligación de tracto sucesivo.

[32] Además, de las dos sentencias citadas se desprende que el importe que ha de abonarse en caso de resolución anticipada por el cliente de un contrato de servicios con un período mínimo de permanencia, no deja de tener, en cierto modo, un carácter de remuneración, pues «la resolución del contrato durante el período de permanencia justifica una contraprestación en concepto de compensación, para “recuperar los costes asociados a la subvención de terminales,

a la instalación y activación de servicios o a otras promociones”» (sentencia C-43/19, apartado 24), o para «reparar el perjuicio que sufre el operador en caso de incumplimiento de dicho período [y] el hecho de que la retribución percibida por un intermediario por la celebración de contratos que estipulan un período mínimo de permanencia sea superior a la prevista en el marco de los contratos que no estipula tan período» (sentencia dictada en el asunto C-295/17, segunda respuesta).

[33] La reclamación controvertida en el presente asunto, contemplada en el artículo 1168, apartado 1, primera frase, del Código Civil General, no tiene un carácter de remuneración comparable con lo antes expuesto.

G. [omissis] [Suspensión del procedimiento]

[omissis]

Viena, 25 de septiembre de 2023

[omissis]

DOCUMENTO DE TRABAJO