

Causa C-622/23**Domanda di pronuncia pregiudiziale****Data di deposito:**

10 ottobre 2023

Giudice del rinvio:

Oberster Gerichtshof (Austria)

Data della decisione di rinvio:

25 settembre 2023

Ricorrente:

rhtb: projekt gmbh

Resistente:

Parkring 14-16 Immobilienverwertung GmbH

L'Oberster Gerichtshof (Corte suprema, Austria), in qualità di giudice di ultimo grado (omissis), nella causa promossa dalla ricorrente rhtb: projekt gmbh, (omissis) 1220 Vienna (omissis) contro la resistente Parkring 14-16 Immobilienverwertung GmbH, (omissis) 1010 Vienna, (omissis) per EUR 1 540 820,10 (omissis), nell'ambito del procedimento avente ad oggetto il ricorso per cassazione proposto dalla ricorrente contro la sentenza dell'Oberlandesgericht Wien (Tribunale superiore del Land di Vienna, Austria), in qualità di giudice d'appello, del 28 dicembre 2022, GZ 5 R 143/22v, 5 R 144/22s-66, con la quale è stata riformata la decisione dell'Handelsgericht Wien (Tribunale di commercio di Vienna) del 30 giugno 2022, GZ 22 Cg 24/20b-51, (omissis) ha emanato la seguente

O r d i n a n z a

1. Viene sottoposta alla Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, la seguente questione pregiudiziale:

Se 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,

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).

2. (omissis) [Sospensione del procedimento]

M o t i v a z i o n e:

A. Fatti

[1] A fine marzo 2018 le parti (entrambe società a responsabilità limitata) stipulavano un contratto di prestazione d'opera, in base al quale la ricorrente, in veste di prestatore d'opera, doveva eseguire per conto della resistente, in qualità di committente, lavori di costruzione a secco presso un cantiere edilizio. Il corrispettivo pattuito era di EUR 5 377 399,69, compresi EUR 896 233,28 di imposte sulla cifra d'affari (IVA), pari al 20 %.

[2] Dopo che la ricorrente aveva avviato i lavori, a fine giugno 2018 la resistente le comunicava che non intendeva più avvalersi delle sue prestazioni.

[3] Il motivo della risoluzione [del contratto] era che l'amministratore della resistente aveva perso la pazienza nei confronti dell'amministratore della ricorrente ed inoltre aveva ottenuto un'offerta più vantaggiosa da un'altra impresa.

[4] In data 19 dicembre 2018 la ricorrente emetteva la sua fattura finale (diritto contrattuale per disdetta ingiustificata dell'opera), che ammontava a EUR 1 607 695,07, compresa IVA del 20 % e dedotto il deposito cauzionale del 3 %.

[5] A seguito della disdetta, la ricorrente conseguiva un risparmio per le spese relative a

- materiali, attrezzature e prestazioni di terzi, pari a EUR 1 362 979
- stipendi, pari a EUR 1 578 591
- interessi (1 %), pari a EUR 42 584 e
- rischio inerente al progetto, pari a EUR 21 292,

per un totale, quindi, di EUR 3 005 446.

B. Argomenti delle parti

[6] La **ricorrente** chiede EUR 1 540 820,10. Essa sostiene che il recesso dal contratto di prestazione d'opera non rientra nella sua sfera di competenza. Pertanto, ai sensi dell'articolo 1168 dell'ABGB (codice civile generale austriaco), essa avrebbe sostanzialmente diritto all'intero corrispettivo. Dopo il computo dei risparmi conseguiti, le spetterebbero per ingiustificato recesso dal contratto EUR 1 252 995 netti, vale a dire EUR 1 503 594 lordi. A tale cifra si dovrebbero aggiungere EUR 37 226,10 per prestazioni già effettuate, dedotti i pagamenti già ricevuti. L'importo rivendicato con l'azione risulterebbe dalla somma dell'importo lordo per ingiustificato recesso dal contratto e del rimanente corrispettivo.

[7] La **resistente** contesta l'esistenza di un contratto di prestazione d'opera. La ricorrente avrebbe già ricevuto un compenso adeguato per i lavori di costruzione a secco eseguiti indebitamente. Sarebbe escluso un ulteriore diritto a un corrispettivo sulla base dell'articolo 1168 dell'ABGB.

C. Procedimento

[8] Il **giudice di primo grado** accoglieva la domanda formulata in ricorso. Esso confermava il perfezionamento di un contratto di prestazione d'opera. La resistente avrebbe receduto dal contratto senza giustificato motivo. Pertanto, nonostante la parziale mancata esecuzione dell'opera, ai sensi dell'articolo 1168, paragrafo 1, dell'ABGB, alla ricorrente spetterebbe il corrispettivo, previa deduzione di quanto risparmiato. Senza meglio precisare le motivazioni, il giudice di primo grado le riconosceva anche l'IVA contenuta nell'importo rivendicato nella domanda, pari a EUR 250 599, relativa alle prestazioni d'opera non più eseguite, ma da retribuire ai sensi dell'articolo 1168 dell'ABGB.

[9] Il **giudice d'appello** modificava la sentenza di primo grado nel senso che accoglieva la domanda per EUR 1 290 221,10 (omissis) e respingeva l'ulteriore richiesta di EUR 250 599 (omissis). Secondo tale giudice sussisteva un contratto di prestazione d'opera. Il diritto al corrispettivo ai sensi dell'articolo 1168, paragrafo 1, prima frase, dell'ABGB diverrebbe esigibile in caso di definitiva mancata esecuzione della prestazione dovuta a circostanze imputabili al committente, nonostante la disponibilità da parte del prestatore d'opera ad eseguire la prestazione. Quest'ultimo a quel punto dovrebbe in effetti essere disponibile, ma con la revoca dell'incarico l'obbligo di prestazione da parte del prestatore d'opera si estinguerebbe ex nunc. Il diritto a compenso limitato non sarebbe soddisfatto dal committente come corrispettivo del prestatore d'opera e, in mancanza di scambio di prestazioni, non sarebbe neppure soggetto all'IVA. L'imposta contenuta nell'importo rivendicato ammonterebbe a EUR 250 599. La domanda dovrebbe essere respinta per tale importo.

[10] L'**Oberster Gerichtshof**, adito da entrambe le parti, ha respinto con decisione odierna il **ricorso per cassazione della resistente** – con il quale essa

continua a negare la sussistenza di un contratto di prestazione d'opera tra le parti – con la sostanziale motivazione che il giudizio dei gradi precedenti secondo cui il contratto di prestazione d'opera sarebbe stato stipulato non necessiterebbe di correzioni. Occorre quindi partire da tale valutazione per il prosieguo del procedimento.

[11] L'**Oberster Gerichtshof** deve ora ancora deliberare sul **ricorso per cassazione della ricorrente**, con il quale quest'ultima mira sostanzialmente a ripristinare la sentenza del giudice di primo grado con la motivazione che, in relazione al diritto di cui all'articolo 1168 dell'ABGB, le spetterebbe anche l'IVA, in quanto l'importo spettante sarebbe soggetto ad IVA per meglio specificate considerazioni di diritto dell'Unione.

D. Diritto dell'Unione applicabile

[12] 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 (GU 2006, L 347, pag. 1, in prosieguo: la «direttiva») stabilisce che «*le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale*» sono soggette all'IVA.

L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva dispone quanto segue:

«Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

[14] L'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva dispone quanto segue:

«Si considera “prestazione di servizi” ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».

[15] L'articolo 73 della 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».

E. Diritto nazionale

E. 1. Diritto civile

[16] L'articolo 1168 dell'ABGB contiene norme sul contratto di prestazioni d'opera oggetto di valutazione nella specie. Il paragrafo 1, prima frase, di tale disposizione recita 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».

Secondo una costante giurisprudenza dell'Oberster Gerichtshof, il prestatore non ha alcun diritto all'esecuzione o al completamento dell'opera. Il committente può piuttosto, a sua scelta, impedire la realizzazione o la prosecuzione e il completamento dell'opera (RS0021809; v. anche RS0021831; RS0025771). Nella presente fattispecie ciò significa che il rifiuto espresso a giugno 2018 dalla resistente di avvalersi di ulteriori prestazioni della ricorrente comporta la (definitiva) mancata esecuzione dell'opera (ancora da completare) e quindi l'applicabilità della citata disposizione. Come ulteriore conseguenza giuridica, la disdetta dell'opera comporta la prematura conclusione del rapporto contrattuale. Con la disdetta viene meno l'obbligo del prestatore di (prosecuzione dell') esecuzione, senza necessità di recesso da parte del prestatore stesso (7 Ob 43/14w; 8 Ob 131/17y). Il diritto ai sensi dell'articolo 1168, paragrafo 1, prima frase, dell'ABGB è un diritto al corrispettivo e non rappresenta un diritto a indennizzo (RS0021875).

E.2 Diritto tributario

Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra di affari; in prosieguo: l'«UStG»), le cessioni e altre prestazioni che un imprenditore effettua a titolo oneroso sul territorio nazionale nell'ambito della propria impresa sono soggette all'imposta sulla cifra di affari. La tassazione non è esclusa dal fatto che l'operazione viene effettuata sulla base di un atto legislativo o amministrativo o che è considerata come effettuata in forza di una disposizione di legge.

[18] In merito alla questione se il «corrispettivo» da versare ai sensi dell'articolo 1168, paragrafo 1, prima frase, dell'ABGB sia soggetto all'IVA ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, dell'UStG, non è disponibile alcuna giurisprudenza (dei giudici di massimo grado).

[19] Tuttavia, in dottrina si sostiene in prevalenza la seguente tesi. Il corrispettivo in oggetto, previsto dall'articolo 1168, paragrafo 1, seconda frase, dell'ABGB, si

fonda (non su una reale prestazione, bensì) sulla mera disponibilità alla prestazione da parte dell'avente diritto e, in linea di principio, senza il verificarsi di ulteriori circostanze, esso non è soggetto all'IVA (omissis).

[20] Anche le linee guida del Bundesministerium für Finanzen (Ministero federale austriaco per le finanze) del 4 novembre 2015, BMF-010219/0414-VI/4/2015 (in prosieguo: le «UStR 2000»), rivolte esclusivamente alle autorità tributarie, prevedono, al punto 15, che i pagamenti che una parte (di norma l'acquirente) deve effettuare a seguito del suo recesso anticipato dal contratto non sono soggetti all'IVA.

F. Motivazione della questione pregiudiziale

[21] F.1. Come illustrato al punto E.2., secondo l'opinione prevalente in Austria, il diritto rivendicato in sede giudiziale non sarebbe soggetto all'IVA e pertanto il ricorso per cassazione della ricorrente – riguardante solo l'IVA contenuta nella domanda – non sarebbe giustificato.

[22] F.2. Alla luce della più recente giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea in merito a casi analoghi a quello di cui alla presente fattispecie, emergono tuttavia dubbi sulla compatibilità con il diritto dell'Unione della tesi prevalente in Austria.

[23] F.2.1. Nelle cause riunite Air France/KLM, C-250/14, e Hop! Brit Air SAS, C-289/14 (ECLI:EU:C:2015:841), la Corte ha dichiarato, nella sua sentenza del 23 dicembre 2015, che gli articoli 2, paragrafo 1, e 10, paragrafo 2, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 1999/59/CE del Consiglio, del 17 giugno 1999, e, successivamente, dalla direttiva 2001/115/CE del Consiglio, del 20 dicembre 2001, devono essere interpretati nel senso che l'emissione da parte di una compagnia aerea di biglietti è soggetta all'imposta sul valore aggiunto, qualora i biglietti emessi non siano stati utilizzati dai passeggeri e questi ultimi non ne possano ottenere il rimborso.

[24] F.2.2. Nella causa MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA, C-295/17 (ECLI:EU:C:2018:942), la Corte ha dichiarato, nella sua sentenza del 22 novembre 2018, quanto segue.

1. 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 predeterminato percepito da un operatore economico in caso di risoluzione anticipata da parte del suo cliente, o per un motivo imputabile a quest'ultimo, di un contratto di prestazione di servizi che prevede un periodo minimo di vincolo – importo che corrisponde a quello che tale operatore avrebbe percepito durante il resto di detto

periodo in assenza di una siffatta risoluzione, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare – deve essere considerato come la remunerazione di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso e soggetta in quanto tale a detta imposta.

2. Non sono decisive per la qualificazione dell'importo predeterminato nel contratto di prestazione di servizi di cui il cliente è debitore in caso di risoluzione anticipata dello stesso le circostanze che tale importo forfetario abbia lo scopo di dissuadere i clienti dal non rispettare il periodo minimo di vincolo e di risarcire il danno che l'operatore subisce in caso di mancato rispetto di tale periodo, che la remunerazione percepita da un agente di commercio per la stipula di contratti che prevedono un periodo minimo di vincolo sia più elevata di quella prevista nell'ambito dei contratti che non prevedono un siffatto periodo e che detto importo sia qualificato nel diritto nazionale come clausola penale.

[25] F.2.3. Nella causa Vodafone Portugal, C-43/19 (ECLI:EU:C:2020:465), la Corte, nella sua sentenza dell'11 giugno 2020, ha stabilito che 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 occorre considerare che gli importi percepiti da un operatore economico in caso di risoluzione anticipata, per motivi propri al cliente, di un contratto di prestazione di servizi che preveda il rispetto di un periodo di fedeltà in cambio della concessione a tale cliente di condizioni commerciali vantaggiose costituiscano la retribuzione di una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi di detta disposizione.

[26] F.3. Le citate sentenze della Corte hanno in comune con il caso di specie che vertono su una somma di denaro che costituiva il corrispettivo di una prestazione, originariamente dovuta in base a un contratto, che deve essere (almeno in parte) versato anche se, per motivi imputabili all'acquirente (compratore, committente), non si è usufruito della prestazione.

[27] Ciò avvalorata la tesi secondo cui il «corrispettivo» in oggetto nella specie, previsto dall'articolo 1168, paragrafo 1, prima frase, dell'ABGB, è soggetto all'IVA.

[28] F.4. Tuttavia, i fatti delle citate sentenze della Corte si distinguono dal contesto della presente fattispecie.

[29] F.4.1. Nelle cause riunite Air France/KLM e Hop! Brit Air SAS, C-250/14 e C-289/14 (ECLI:EU:C:2015:841), la rispettiva compagnia aerea era ancora debitrice nei confronti dei suoi clienti della corrispondente prestazione di volo al momento della prenotazione o durante il periodo di validità. La prestazione (fissa o usufruibile solo entro un determinato periodo di validità) non ha potuto essere erogata dalla compagnia aerea solo perché il cliente, non essendosi presentato o non avendo richiesto la prestazione durante il periodo di validità, era in ritardo all'accettazione.

[30] Nella specie, per contro, la ricorrente prestatrice d'opera non era più debitrice della (restante) prestazione a partire dal momento della disdetta da parte della resistente committente (v. punto E.1.). Anche se in linea di principio l'obbligo di assoggettamento all'IVA dev'essere valutato indipendentemente dalla sussistenza e validità del rapporto contrattuale all'origine della controversia (omissis), nella fattispecie in oggetto – a prescindere dall'espressione «corrispettivo» di cui all'articolo 1168, paragrafo 1, prima frase, dell'ABGB – si potrebbe dubitare, alla luce della risoluzione del rapporto contrattuale, che sia soddisfatta la condizione che sussista un nesso diretto tra il corrispettivo ricevuto e il servizio reso [v. sentenza della Corte MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA, C-295/17 (ECLI:EU:C:2018:942), punti 39 e segg.] e che la ricorrente prestatrice d'opera sia ancora un «fornitore» o «prestatore» di servizi e la resistente committente sia ancora un «acquirente» o «destinatario» dei servizi ai sensi dell'articolo 73 della direttiva.

[31] F.4.2. Le cause MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA, C-295/17 (ECLI:EU:C:2018:942) e Vodafone Portugal, C-43/19 (ECLI:EU:C:2020:465) vertevano, diversamente dal caso di specie, riguardante un contratto di prestazione d'opera quale obbligazione una tantum, su rapporti contrattuali di durata.

[32] Inoltre, da entrambe le sentenze emerge che l'importo da versare a carico del cliente in caso di risoluzione anticipata di un contratto di prestazione di servizi che prevede un periodo di fedeltà mantiene in un certo senso il carattere di corrispettivo, visto che «la risoluzione del contratto nel periodo di fedeltà giustifica un corrispettivo a titolo di compensazione, al fine di “recuperare i costi associati alla sovvenzione di apparecchiature terminali, all'installazione e all'attivazione del servizio o ad altre condizioni promozionali”» (C-43/19, punto 24) vale a dire [ha lo scopo] di «risarcire il danno che l'operatore subisce in caso di mancato rispetto di tale periodo, [e il fatto] che la remunerazione percepita da un agente di commercio per la stipula di contratti che prevedono un periodo minimo di vincolo sia più elevata di quella prevista nell'ambito dei contratti che non prevedono un siffatto periodo» (C-295/17, seconda risposta).

[33] Il diritto di cui all'articolo 1168, paragrafo 1, prima frase, dell'ABGB in discussione nella specie non possiede un carattere di corrispettivo equiparabile a quello sopra descritto.

G. (omissis) [Sospensione del procedimento]

(omissis)

Vienna, 25 settembre 2023

(omissis)