

Asunto C-594/23**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

26 de septiembre de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste, Dinamarca)

Fecha de la resolución de remisión:

20 de septiembre de 2023

Parte recurrente:

Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda)

Partes recurridas:

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

Objeto del procedimiento principal

El litigio principal tiene su origen en una resolución del Landsskatteret (Comisión Tributaria Nacional, Dinamarca) en la que consideró que las entregas de terrenos de que se trata en el litigio principal no eran entregas de terrenos edificables y, por lo tanto, no eran operaciones sujetas al IVA con arreglo a los artículos 135, apartado 1, letra j), y 12, apartados 1, letra a), y 2, por un lado, y con arreglo a los artículos 135, apartado 1, letra k), y 12, apartados 1, letra b), y 3, por otro lado, de la Directiva IVA. El recurso mediante el cual se impugna esa resolución en el litigio principal ha sido interpuesto por el Ministerio de Hacienda que aduce que los terrenos en cuestión son terrenos edificables y que, en consecuencia, su entrega está sujeta al IVA.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del concepto de «terreno edificable» [véanse los artículos 135, apartado 1, letra j), y 12, apartados 1, letra a), y 2, así como los artículos 135, apartado 1, letra k), y 12, apartados 1, letra b), y 3].

La petición de decisión prejudicial se plantea conforme al artículo 267 TFUE.

Cuestión prejudicial

¿Es compatible con los artículos 135, apartado 1, letra j), y 12, apartados 1, letra a), y 2, de la Directiva 2006/112, por un lado, y con los artículos 135, apartado 1, letra k), y 12, apartados 1, letra b), y 3, de esa misma Directiva, por otro lado, que, en circunstancias como las del litigio principal, un Estado miembro considere la entrega de un terreno, que en el momento de la entrega estaba dotado de cimientos y en el que un edificio de viviendas se construye con posterioridad, por otros propietarios, como una venta de un terreno edificable sujeta al IVA?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

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).

Artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

C-349/96, Card Protection Plan (EU:C:1999:93).

C-400/98, Breitsohl (EU:C:2000:304), apartados 46 y 54.

C-315/00, Rudolf Maierhofer (EU:C:2003:23).

C-308/16, Kozuba Premium Selection (EU:C:2017:869), apartado 31.

C-71/18, KPC Herning (EU:C:2019:660), apartado 54.

C-299/20, Icade Promotion (EU:C:2021:783), apartados 34, 35, 51, 57 y 58.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

- 1 Ley n.º 966, de 14 de octubre de 2005, del IVA (refundida) (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), en su versión modificada: Artículo 13, apartado 1, punto, 9, letras a) y b), y artículo 13, apartado 3.
- 2 Reglamento n.º 814, de 24 de junio de 2013: Artículos 57 y 59.
- 3 Reglamento n.º 808, de 30 de junio de 2015: Artículos 54, 56, y 134, apartados 3 y 4.

- 4 El artículo 13, apartado 1, punto 9, de la Ley del IVA (en su versión modificada), en la versión aplicable cuando se sentaron los cimientos en el terreno edificable de que se trata en el litigio principal, eximía del impuesto las entregas de bienes inmuebles. Esa disposición de la Ley del IVA estaba basada en la cláusula de mantenimiento del *statu quo* recogida en el artículo 371 de la Directiva IVA, en relación con el anexo X, parte B, apartado 9, que reproduce el artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en relación con su anexo F, apartado 16.
- 5 La exención del IVA fue parcialmente derogada el 1 de enero de 2011 mediante la Ley n.º 520, de 12 de junio de 2009, que modificó el artículo 13 de la Ley del IVA y que también autorizó al Ministro de Hacienda para adoptar un reglamento del IVA a efectos de definir y determinar con mayor grado de detalle el concepto de «bienes inmuebles». Desde ese momento, el artículo 13 dispone que la exención del IVA de las entregas de bienes inmuebles no se aplica a las entregas de terrenos edificables, urbanizados o no, ni a la entrega de terrenos edificados. La ley de modificación entró en vigor el 1 de enero de 2011.
- 6 Según la exposición de motivos de esa ley, no se habían establecido disposiciones transitorias puesto que la ley únicamente se aplicaría a los nuevos inmuebles en los que la construcción, ampliación o transformación se iniciara después de la entrada en vigor de esa ley. Se considera que la nueva construcción comienza cuando se empiezan a sentar los cimientos.
- 7 Más tarde, el Ministro de Hacienda adoptó un reglamento del IVA para definir el concepto de «bienes inmuebles». En el momento en el que se transmitieron las fincas edificables de que se trata en el litigio principal se aplicaban dos versiones diferentes del Reglamento del IVA, la versión del 24 de junio de 2013 (a las transmisiones realizadas el 15 de junio de 2015) y la versión del 30 de junio de 2015 (a las otras entregas efectuadas en forma de aportación no dineraria el 25 de agosto de 2015).
- 8 Del artículo 54, apartado 1, del Reglamento de 2015 se desprende que el concepto de «edificio» que figura en el artículo 13, apartado 1, punto 9, letra a), de la Ley del IVA debe interpretarse en el sentido de que hace referencia toda construcción incorporada al suelo que esté terminada para la finalidad que persigue. Según el artículo 56, apartado 1, de ese Reglamento, el concepto de «terreno edificable» debe entenderse como todo terreno no edificado que esté destinado a fines que permitan la construcción de edificios. También se desprende del artículo 134, apartados 3 y 4, de ese Reglamento, que la obligación de pagar el IVA establecida en el artículo 13, apartado 1, punto 9, letra a), de la Ley del IVA, en su versión modificada, se aplica a nuevos edificios y a nuevos edificios y los terrenos sobre los que estos se levantan, cuando su construcción se haya iniciado el 1 de enero de 2011 o después de esa fecha.
- 9 Jurisprudencia del Landsskatteret

- 10 El 29 de septiembre de 2017, el Landsskatteret se pronunció sobre un asunto similar al presente caso. En su resolución, el Landsskatteret consideró que un terreno en el que los cimientos se habían sentado antes del 1 de enero de 2011 podía venderse sin IVA toda vez que la construcción se había iniciado antes del 1 de enero de 2011, cuando aún resultaban de aplicación las normas vigentes antes de la Ley n.º 520, de 12 de junio de 2009. El Skatteministeriet no impugnó esa resolución ante los tribunales.
- 11 El 14 de febrero de 2017, el Landsskatteret se pronunció sobre un asunto similar al presente caso. En su resolución, el Landsskatteret declaró que cuatro fincas en las que se habían comenzado a sentar cimientos antes del 1 de enero de 2011 podían venderse sin IVA toda vez que la construcción se había iniciado antes del 1 de enero de 2011, cuando aún resultaban de aplicación las normas vigentes antes de la Ley n.º 520, de 12 de junio de 2009. El Ministro de Hacienda recurrió esa resolución el 14 de febrero de 2022. Según la información proporcionada por el Skatteministeriet, el procedimiento en dicho asunto ha sido suspendido a la espera de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea responda a la cuestión prejudicial planteada en el presente asunto.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 12 El presente asunto tiene por objeto que se determine si la transmisión por parte de I/S Nordre Strandvej Sæbys (Interessentskabet) (sociedad colectiva) de dieciséis terrenos en los que se habían sentado cimientos para viviendas en sus respectivas fechas de entrega en 2015 constituye la entrega de «terreno edificable» sujeta a IVA o la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan, cubierta por la exención del IVA aplicable hasta el 1 de enero de 2011 al haberse iniciado y finalizado la colocación de los cimientos en todos los casos antes del 1 de enero de 2011.
- 13 En 2006, la sociedad colectiva adquirió terrenos que anteriormente habían sido utilizados como camping en una zona costera. En 2008, dicha sociedad segregó fincas de esos terrenos. En enero de 2009, algunas de esas fincas fueron dotadas con conexiones para electricidad, agua, calefacción y saneamiento.
- 14 En virtud de permisos de construcción que la sociedad colectiva había obtenido de la autoridad urbanística municipal, en otoño de 2010 se sentaron cimientos en algunas de las fincas segregadas. La colocación de tales cimientos comenzó y concluyó antes del 1 de enero de 2011.
- 15 El 1 de enero de 2015, la sociedad colectiva transmitió dieciséis fincas dotadas de cimientos a una sociedad de responsabilidad limitada en el marco de una aportación no dineraria. Más adelante, esas fincas fueron vendidas a particulares por los sucesores de dicha sociedad de responsabilidad limitada.
- 16 En virtud de contratos de compraventa firmados los días 15 de junio de 2015 y 26 de octubre de 2015 respectivamente, la sociedad colectiva también vendió dos

fincas dotadas de cimientos a particulares. La sociedad colectiva vendió otra finca dotada de cimientos a un particular con el que no existe un contrato de venta firmado pero que, según el contrato de venta, fue transmitida en el marco de una operación de permuta parcial el 1 de octubre de 2015. De los contratos de compraventa se desprende que los compradores adquirieron los inmuebles con un proyecto de construcción en curso en virtud del cual, en la fecha en la que se celebraron tales contratos, ya se habían construido basamentos en los terrenos, y que, en el contexto de la operación, esos compradores recibieron asimismo un dibujo que mostraba la obra finalizada.

- 17 En lo que concierne a cinco de las fincas en cuestión, se han construido viviendas sobre los cimientos sentados en 2010 después de que la sociedad colectiva los entregara en 2015. En cuanto a ocho terrenos, se han construido viviendas pero no sobre los cimientos sentados en 2010. Los cimientos estaban colocados en 2015 cuando la sociedad colectiva hizo la entrega. Respecto de las tres fincas restantes, los cimientos sentados en 2010 siguen allí pero aún no se ha construido ninguna vivienda sobre ellos.
- 18 Mediante decisión de 28 de septiembre de 2017, la SKAT (Autoridad tributaria danesa) practicó una liquidación complementaria del IVA a la sociedad colectiva, imputándole, entre otras cosas, la cuota del IVA correspondiente a las dieciséis fincas. La SKAT consideró que la entrega de esos dieciséis terrenos dotados de cimientos constituía una entrega de «terreno edificable» sujeta al IVA conforme al artículo 13, apartado 1, punto 9, letra b), de la Ley del IVA. Dicha decisión fue recurrida ante el Landsskatteret. Mediante resolución de 1 de septiembre de 2021, el Landsskatteret declaró que la entrega de esas dieciséis fincas no constituía una operación sujeta al IVA con arreglo a los artículos 13, apartado [1, punto] 9, letra b), y 4, letra b), de la Ley del IVA, sino exentas del IVA con arreglo al artículo 13, apartado 1, punto 9, de la Ley del IVA anteriormente vigente, que eximía del IVA todas las entregas de inmuebles.
- 19 En su resolución, el Landsskatteret consideró acreditado que la sociedad colectiva había comenzado a sentar los cimientos de las dieciséis fincas antes del 1 de enero de 2011 y que las citadas fincas se habían adquirido antes de que se presentara el proyecto de la Ley n.º 203, de 22 de abril de 2009, que proponía que se aplicara el IVA a las entregas de inmuebles, y que la planificación había comenzado antes de que se presentara ese proyecto de ley.
- 20 Mediante escrito de 1 de diciembre de 2021, el Ministro de Hacienda interpuso un recurso contra la resolución del Landsskatteretten ante el Retten i Aalborg (Tribunal de Distrito de Aalborg), que remitió el asunto al Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste) habida cuenta de las cuestiones controvertidas en ese asunto.
- 21 Mediante resolución de 23 de noviembre de 2022, el Vestre Landsret decidió plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 22 El **Ministro de Hacienda** sostiene que la controversia objeto del litigio principal guarda relación con un terreno edificable sujeto al IVA y que el hecho de que se hayan sentado cimientos en ese terreno no cambia esa circunstancia. Según el Ministro de Hacienda, del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, resulta que están sujetas al IVA las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal. Esa Directiva también permite a los Estados miembros eximir del impuesto las entregas de bienes inmuebles «no edificados», distintas a las de los «terrenos edificables» contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12. El Ministro de Hacienda también destaca que la definición de los terrenos que deben considerarse «terreno edificable» exige a los Estados miembros cumplir el objetivo del artículo 135, apartado 1, letra k), de la Directiva IVA, cuyo único objeto es eximir del IVA las entregas de bienes inmuebles no edificados y que no están destinados a la construcción, de lo cual se desprende, en relación con el artículo 2, apartado 1, letra a), de esa Directiva, que toda entrega de terrenos edificables realizada a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal debe, en principio, estar sujeta al IVA.
- 23 El margen de apreciación de que disponen los Estados miembros para definir el concepto de «terreno edificable» está limitado por el alcance del concepto de «edificio», definido de manera muy amplia por el legislador de la Unión en el artículo 12, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva IVA en el sentido de que incluye «toda construcción incorporada al suelo». Sin embargo, no todo objeto puede considerarse un «edificio» en el sentido de la Directiva IVA simplemente porque esté incorporado al suelo.
- 24 Conforme al significado que suele atribuirse a la palabra danesa «konstruktion», dicho término incluye, por ejemplo, un edificio. También se entienden comúnmente de esa manera el término «structure» empleado en la versión en lengua inglesa de la Directiva IVA y el término «construction» utilizado en la versión en lengua francesa. Lo mismo cabe afirmar con respecto al término «Bauwerk» recogido en la versión en lengua alemana, que se emplea para definir el vocablo «Gebäude». Por consiguiente, conforme al sentido que suele atribuirse a dicho término, una construcción en forma de «edificio» se caracteriza por estar construida y compuesta de varias partes individuales (componentes) que conjuntamente conforman una estructura destinada a un fin particular.
- 25 Además, los cimientos de una vivienda no pueden considerarse «partes de un edificio» en el sentido de la Directiva IVA, pues solo cabe considerar que se han entregado «partes de un edificio» si esas partes pueden ocuparse (utilizarse) y, por lo tanto, están terminadas, lo cual ocurre, en la práctica, cuando se trata, por ejemplo, de una entrega escalonada de apartamentos de un edificio de viviendas.

- 26 La **sociedad colectiva** arguye que el terreno entregado está constituido por un edificio o parte del mismo y la porción de terreno sobre la que se levantan, en el sentido de la Directiva IVA, que están exentos del IVA.
- 27 Dicha sociedad afirma que los terrenos en los que inició y concluyó la colocación de cimientos antes del 1 de enero de 2011 cambiaron de naturaleza a efectos del IVA, pasando de ser terrenos edificables a convertirse en edificios y la porción de terreno sobre la que se levantan. Esa modificación se produjo en el momento en que comenzaron a sentarse los cimientos en los terrenos en cuestión, a saber, en otoño de 2010. En cualquier caso, ese cambio ocurrió, a más tardar, cuando se concluyó la colocación de los cimientos, que fue anterior al 1 de enero de 2011.
- 28 La sociedad colectiva también opina que no hay obligación de pagar el IVA en relación con las dieciséis fincas edificables, dado que la construcción, es decir, la colocación de los cimientos, comenzó antes del 31 de diciembre de 2010.
- 29 Por consiguiente, las entregas de fincas dotadas de cimientos por parte de la sociedad colectiva llevadas a cabo en 2015, deben considerarse, a efectos del IVA, entregas de edificios o partes de los mismos y la porción de terreno sobre la que estos se levantan. Como convienen ambas partes, los cimientos de las dieciséis fincas eran plenamente funcionales en el momento de su entrega en 2015. Dado que solo debe abonarse el IVA con respecto a edificios o partes de los mismos y a la porción de terreno sobre la que estos se levantan cuya construcción se haya iniciado después del 31 de diciembre de 2010, esas entregas están exentas del IVA. Con arreglo al Derecho danés, la fecha de inicio de una nueva construcción es la fecha en la que se comienzan a colocar los cimientos. Dado que los cimientos se colocaron en los terrenos de que se trata en el litigio principal antes del 1 de enero de 2011, no existe ningún fundamento jurídico para aplicar el IVA a las entregas, dado que las construcciones incorporadas al suelo se colocaron en esos terrenos antes del 1 de enero de 2011.
- 30 La primera frase del artículo 12, apartado 2, de la Directiva IVA define lo que debe entenderse por edificio a efectos del IVA. El término «edificio» está definido en la primera frase de dicho artículo como «toda construcción incorporada al suelo». Los cimientos se ajustan a la definición recogida en la primera frase del artículo 12, apartado 2, de la Directiva IVA. En primer lugar, los cimientos son una «construcción». En segundo lugar, están «incorporados al suelo» porque no puede moverse de forma inmediata. En tercer lugar, están comprendidos en el amplio alcance del concepto «edificio» que, en particular, engloba «toda» construcción incorporada al suelo.
- 31 Los cimientos son una construcción incorporada al suelo y, por consiguiente, constituyen un edificio a efectos del IVA conforme a la primera frase del artículo 12, apartado 2, de la Directiva IVA. El hecho de que las normas danesas de transposición de esa disposición (véase el Reglamento del IVA) incluyan requisitos adicionales según los cuales, para poder ser calificadas como edificios a efectos del IVA, las construcciones incorporadas al suelo deben estar finalizadas

para el fin para el que están destinadas no significa que no deban considerarse edificios a efectos del IVA.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 32 El Tribunal de Justicia ha declarado que el margen de apreciación de que disponen los Estados miembros para definir el concepto de «terreno edificable» está también limitado por el alcance del concepto de «edificio», definido de manera muy amplia, en opinión de dicho órgano jurisdiccional, por el legislador de la Unión en el artículo 12, apartado 2, de la Directiva IVA en el sentido de que incluye «toda construcción incorporada al suelo» (véanse las sentencias dictadas en los asuntos KPC Herning, apartado 54, e Icade Promotion, apartado 51).
- 33 Las partes están de acuerdo en la necesidad de plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la cuestión de cómo debe delimitarse la expresión «terreno edificable» recogida en el artículo 12, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, en relación con el término «edificio» y la porción de terreno sobre la que se levanta, con arreglo al artículo 12, apartado 1, letra a), y la primera frase del artículo 12, apartado 2, de la Directiva IVA.
- 34 En opinión del Vestre Landsret, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia aún no ha aclarado los criterios y elementos de interpretación que deben tenerse en cuenta a efectos de determinar si existe un «edificio» o, en particular, si una finca dotada de cimientos debe considerarse un terreno edificable con arreglo al artículo 12, apartado 3, de la Directiva IVA o un edificio o parte del mismo y la porción de terreno sobre la que estos se levantan antes de su primera ocupación, con arreglo al artículo 12, apartado 2, de la Directiva IVA, de manera que pueda decidir, sin necesidad de plantear una petición de decisión prejudicial, si una finca que, en el momento de su entrega, está dotada de cimientos para una vivienda y en la que de hecho más adelante se edifica una vivienda, debe considerarse «terreno edificable» en el sentido de la Directiva IVA, o un «edificio o parte del mismo y [...] la porción de terreno sobre la que estos se levantan», en el sentido de dicha Directiva.
- 35 Por esa razón, el Vestre Landsret ha decidido plantear la cuestión prejudicial antes indicada al Tribunal de Justicia. El procedimiento principal queda suspendido a la espera de la respuesta del Tribunal de Justicia.