

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074313

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 4 de septiembre de 2019

Sala 1.^a

Asunto n.º C-71/18

SUMARIO:

IVA. Exenciones en el interior del país. Operaciones inmobiliarias. Venta de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega, se levanta un edificio. Concepto de «terreno edificable» y de «edificio». Una sociedad vendió un terreno en el que estaba edificado un almacén, que había adquirido con anterioridad, supeditando la venta a que la compradora demoliese parcialmente el almacén edificado y la vendedora se obligaba a entregar un inmueble destinado a viviendas completamente terminado en ese terreno. La cuestión a dilucidar es si una operación de entrega de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega, se levanta un edificio puede calificarse de entrega de un «terreno edificable» cuando las partes tienen la intención de que el edificio sea demolido total o parcialmente con objeto de dejar espacio para un nuevo edificio. Las partes coinciden en que para proceder a la calificación de las dos operaciones de venta sucesivas, procedía apreciarlas de manera independiente una de la otra. En cambio, discrepan a la hora de interpretar la Directiva 2006/112 y proponen tres calificaciones distintas para las referidas operaciones de venta. Mientras que para la sociedad promotora de la edificación cada una de las operaciones debe calificarse de «entrega de un edificio», el Gobierno danés estima que procede calificarlas de «entrega de terreno edificable». La Comisión distingue las dos operaciones de venta controvertidas y considera que la primera de ellas tiene por objeto la entrega de un edificio ya existente, mientras que la segunda no se circunscribe a una mera compraventa, sino que incluye la construcción de edificios nuevos, por lo que debe calificarse de «entrega de un edificio y del terreno sobre el que se levanta», efectuada antes de su primera ocupación. El Tribunal, al igual que el Abogado General considera que no puede considerarse que operaciones de venta como las controvertidas en el litigio principal formen parte de un único y mismo conjunto, debiendo apreciarse separadamente a efectos del IVA y en cuanto al concepto de «edificio» se remite a la Directiva 2006/112 en al que se define como «toda construcción incorporada al suelo», mientras que el «terreno edificable» queda definido en dicha norma como «los terrenos, urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros» La primera venta del terreno con el almacén, que se hallaba en perfecto estado de uso, y, la reventa de ese mismo bien por la entidad promotora son operaciones económicamente independientes y no forman, junto con otras prestaciones, una operación única, por lo que a juicio del Tribunal no puede calificarse de venta de un terreno edificable, sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al tribunal remitente. Así la Sala resuelve que el art. 12.1 a) y b), 2 y 3, y el art. 135.1 j) y k), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), deben interpretarse en el sentido de que una operación de entrega de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega, se levanta un edificio no podrá calificarse de entrega de un «terreno edificable» cuando tal operación sea económicamente independiente de otras prestaciones y no forme, junto con ellas, una operación única, aunque la intención de las partes fuera la demolición total o parcial del edificio a fin de dejar espacio para un nuevo edificio.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 1, 12 y 135.

PONENTE:

Don J.C. Bonichot.

En el asunto C-71/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste, Dinamarca), mediante resolución de 24 de enero de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de febrero de 2018, en el procedimiento entre

Skatteministeriet

y

KPC Herning,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader y los Sres. A. Rosas, L. Bay Larsen y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 30 de enero de 2019;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de KPC Herning, por los Sres. K. Bastian y T. Frøbert, advokater;
- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Nymann-Lindegren y la Sra. M. Wolff, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. S. Horsbøl Jensen, advokat;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. N. Gossement, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. H. Peytz, advokat;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de marzo de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 12 y 135 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).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda, Dinamarca) y KPC Herning A/S, sociedad danesa, en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA) que debe pagarse por la entrega de un bien inmueble.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112 dispone:

«El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

[...]

4. El artículo 12 de dicha Directiva establece:

«1. Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

- a) 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;
- b) la entrega de un terreno edificable.

2. A efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1, se considerará como edificio toda construcción incorporada al suelo.

Los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación del criterio contemplado en la letra a) del apartado 1 a las transformaciones de inmuebles y al terreno sobre el que estos se levantan.

[...]

3. A efectos de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1, serán considerados como terrenos “edificables” los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.»

5. El artículo 135 de la Directiva 2006/112 dispone lo siguiente:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

j) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12;

k) 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;

[...]

Derecho danés

6. La Lovbekendtgørelse om merværdiafgift (Ley del impuesto sobre el valor añadido), en su versión modificada por la Ley n.º 520, de 12 de junio de 2009, que fue codificada con el n.º 760 el 21 de junio de 2016 (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece, en su artículo 13, apartado 1, punto 9, lo siguiente:

«1. Los siguientes bienes y servicios estarán exentos del impuesto:

[...]

9) la entrega de bienes inmuebles. No obstante, quedan excluidas de la exención:

- a) la entrega de un edificio nuevo o de un edificio nuevo junto con el terreno en que se levanta;
- b) la entrega de un terreno edificable, urbanizado o no, y, en particular, la entrega de un terreno edificado.»

7. El apartado 13, apartado 3, de esa misma Ley tiene la siguiente redacción:

«El Ministerio de Hacienda podrá establecer normas detalladas sobre la definición del concepto de bienes inmuebles a efectos del apartado 1, punto 9.»

8. Mediante la bekendtgørelse nr. 1370 om ændring g af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (Reglamento n.º 1370 por el que se modifica el Reglamento de la Ley del impuesto sobre el valor añadido), de 2 de diciembre de 2010, el Ministro de Hacienda hizo uso de la habilitación conferida por el artículo 13, apartado 3, de la Ley del IVA para delimitar las operaciones sujetas al IVA. Las disposiciones de dicho Reglamento, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, figuran en la bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (Reglamento n.º 808 del impuesto sobre el valor añadido), de 30 de junio de 2015 (en lo sucesivo, «Reglamento del IVA»). El artículo 54, apartado 1, de dicho Reglamento dispone:

«Por “edificio”, a los efectos del artículo 13, apartado 1, punto 9, letra a), de la Ley del IVA, se entenderá toda construcción incorporada al suelo que esté terminada para la finalidad que persigue. La entrega de partes del edificio también se considerará una entrega de un edificio.»

9. El artículo 56, apartado 1, del Reglamento del IVA tiene la siguiente redacción:

«Por “terreno edificable”, a los efectos del artículo 13, apartado 1, punto 9, letra b), de la Ley del IVA, se entenderá todo terreno no edificado que, con arreglo a la Ley de urbanismo o a las disposiciones que desarrollen dicha Ley, esté destinado a fines que permitan la construcción de edificios en el sentido del artículo 54 del presente Reglamento.»

10. El artículo 2.2 de la Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (Instrucciones del Ministerio de Hacienda sobre el IVA aplicado a la venta de edificios nuevos y terrenos edificables) presenta el siguiente tenor:

«La entrega de edificios y del terreno sobre el que estos se levantan no estará sujeta al IVA si no se trata de edificios nuevos.

No obstante, si la finalidad de la entrega es la construcción de un nuevo edificio, se considerará que la entrega es de terreno edificable.

[...]

Si existe un acuerdo en el sentido de que el edificio será demolido por el vendedor o si del contrato de compraventa se deduce que el edificio se adquiere para su demolición por el comprador, se considerará que la entrega es de terreno edificable.

En los demás casos, la intención del comprador no podrá ser determinante para valorar si se trata de una entrega de terreno edificable.

Los criterios que se pueden tener en cuenta, de forma aislada o combinada, para determinar si se trata de una entrega de terreno edificable podrán ser, por ejemplo, el precio establecido en el contrato de compraventa en comparación con el valor de mercado de bienes similares; la naturaleza de la construcción (“caseta”); la falta de conexión a los servicios públicos/comerciales; el uso previo del inmueble y la naturaleza de la construcción (por ejemplo, un “granero” de almacenamiento que no cumpla las condiciones básicas para un uso futuro).

Si se llega a la conclusión de que la finalidad de la entrega era la construcción de un nuevo edificio, se considerará que la entrega es de terreno edificable.

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

11. KPC Herning es una sociedad danesa dedicada a la promoción inmobiliaria y a la construcción que desarrolla proyectos inmobiliarios y ejecuta obras de construcción en el marco de contratos llave en mano en Dinamarca.

12. En mayo de 2013, KPC Herning y Boligforeningen Kristiansdal, un organismo promotor de viviendas sociales, decidieron diseñar un proyecto de creación de viviendas de renta moderada para jóvenes en un terreno

perteneciente a Odense Havn (Puerto de Odense, Dinamarca), denominado «Finlandkaj 12». El proyecto se debatió con el Ayuntamiento de Odense y con el Puerto de Odense.

13. En otoño de 2013, KPC Herning compró al Puerto de Odense el terreno denominado «Finlandkaj 12», junto con el almacén edificado sobre ese terreno. El contrato de compraventa estaba supeditado, entre otras condiciones, a que KPC Herning celebrara un contrato con un organismo promotor de viviendas sociales relativo a la ejecución de un proyecto inmobiliario consistente en viviendas de renta moderada para jóvenes en el terreno en cuestión.

14. El 5 de diciembre de 2013, KPC Herning vendió el terreno denominado «Finlandkaj 12», junto con el almacén, a Boligforeningen Kristiansdal. Los contratos celebrados en aquel momento entre las partes constituían un marco contractual global del que resultaba que la venta estaba supeditada a la condición de que KPC Herning se comprometiese a la concepción, construcción y entrega, llave en mano, de viviendas sociales para jóvenes en dicho terreno.

15. En particular, se había estipulado que Boligforeningen Kristiansdal llevase a cabo la demolición parcial del almacén edificado sobre el terreno denominado «Finlandkaj 12», debiendo conservarse únicamente la parte central de la fachada y algunas de sus estructuras técnicas. Los contratantes acordaron asimismo que KPC Herning se obligaba a entregar un inmueble destinado a viviendas completamente terminado en ese terreno. Boligforeningen Kristiansdal procedió a la demolición parcial del almacén, asumiendo los costes y los riesgos de la misma.

16. Consta que, en el momento en que se realizaron las sucesivas transmisiones del terreno y del almacén, este último estaba en perfecto estado de uso.

17. El 10 de diciembre de 2013, KPC Herning formuló una consulta al Skatterådet (Consejo Tributario Nacional, Dinamarca) acerca de si la venta del terreno denominado «Finlandkaj 12» y del almacén efectuada por el Puerto de Odense y su posterior reventa estaban exentas del IVA. En su respuesta de 24 de junio de 2014, la mencionada autoridad respondió en sentido negativo.

18. KPC Herning presentó entonces una reclamación ante el Landsskatteretten (Tribunal Económico-Administrativo, Dinamarca), el cual declaró, mediante resolución de 9 de diciembre de 2015, que no procedía calificar el bien en cuestión de terreno edificable cuya venta hubiera de estar sujeta al IVA, puesto que, en el momento de ambas ventas, ya existía un edificio sobre ese terreno. Resolvió además que, puesto que las operaciones de demolición habían sido realizadas por Boligforeningen Kristiansdal con posterioridad a la venta celebrada entre el Puerto de Odense y KPC Herning, tampoco había motivos para considerar que estas dos últimas partes hubiesen realizado una operación única que incluyera la demolición, como sí sucedía en el asunto que dio lugar a la sentencia de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722).

19. Mediante escrito de 9 de marzo de 2016, el Ministerio de Hacienda interpuso contra la resolución del Landsskatteretten (Tribunal Económico-Administrativo) un recurso ante el Retten i Herning (Tribunal de Herning, Dinamarca), el cual remitió el asunto al Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste), debido a las cuestiones de principio que planteaba.

20. Ante el tribunal remitente, el Ministerio de Hacienda alegó que, de conformidad con la sentencia de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), apartado 43, corresponde a los Estados miembros definir el concepto de «terreno edificable». A su juicio, esta competencia debe ejercerse dentro de los límites derivados de las exenciones establecidas en las letras j) y k) del apartado 1 del artículo 135 de la Directiva 2006/112 en lo que concierne a los bienes inmuebles constituidos por un edificio y el terreno sobre el que se levanta, por un lado, y a los bienes inmuebles no edificados que no están destinados a que se construya un edificio, por otro.

21. El Ministerio de Hacienda sostuvo que, en Derecho danés, el concepto de «terreno edificable» se refiere a los terrenos no edificados, habiendo de tenerse en cuenta que la realidad económica y, por tanto, la cuestión de si el bien inmueble está destinado a que se construya en él un nuevo edificio son determinantes a este respecto. El Ministerio de Hacienda considera que esta interpretación no priva de contenido al artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112, puesto que no lleva a calificar de entrega de un terreno edificable toda entrega de un edificio existente y del terreno sobre el que se levanta. Añade que tal interpretación es conforme con la sentencia de 20 de febrero de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77), apartado 23, según la cual la consideración de la realidad económica es un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA.

22. El Ministerio de Hacienda afirmó que, por consiguiente, las operaciones realizadas por el Puerto de Odense y KPC Herning deben calificarse de entregas de terreno edificable. A su juicio, el hecho de que el edificio utilizado como almacén que se levantaba sobre el terreno en cuestión no hubiera sido demolido en su totalidad carece de incidencia para tal calificación, ya que la parte no demolida no puede calificarse de «edificio» en el sentido del artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2006/112.

23. En cambio, KPC Herning sostuvo que un terreno sobre el que se levanta un edificio no puede calificarse de terreno edificable, a menos que concurren las condiciones específicas de la sentencia de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), lo que, a su juicio, no sucede en el caso de autos. KPC Herning añadió que, en el asunto que dio lugar a la citada sentencia, el vendedor se había encargado de la demolición de un edificio existente con el fin de entregar un terreno vacío en el marco de una prestación compuesta.

24. KPC Herning alegó igualmente que es preciso distinguir la entrega de edificios de la entrega de bienes inmuebles no edificados, en el sentido, respectivamente, del artículo 12, apartado 2, y del artículo 135, apartado 1, letra k), de la Directiva 2006/112. Consideró que los términos empleados en las citadas disposiciones deben ser objeto de una interpretación autónoma que no las prive de efecto, extremo que confirma la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencias de 8 de junio de 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, apartado 48; de 11 de junio de 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, apartado 15, y de 17 de enero de 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, apartado 25).

25. KPC Herning argumentó que, de conformidad con el artículo 12, apartado 3, en relación con el artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva 2006/112, los terrenos edificables son una subcategoría de los bienes inmuebles no edificados. Así pues, según aquella sociedad, la Directiva 2006/112 atribuye únicamente a los Estados miembros la decisión de si los bienes inmuebles no edificados pueden calificarse de «terrenos edificables» y, en su caso, en qué condiciones.

26. Por otra lado, KPC Herning alegó que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para la apreciación de una operación a la luz de la Directiva 2006/112, incumbe a las autoridades nacionales tener en cuenta la naturaleza objetiva de la operación y no la intención subjetiva de las partes (sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartado 39).

27. Según KPC Herning, de los mencionados principios resulta, en el presente asunto, que las dos operaciones de venta de que se trata deben calificarse de entregas de un terreno sobre el que se levanta un edificio.

28. En tales circunstancias, el Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es compatible con los artículos 135, apartado 1, letra j), y 12, apartados 1, letra a), y 2, por un lado, y con los artículos 135, apartado 1, letra k), y 12, apartados 1, letra b), y 3, por otro, de la Directiva [2006/112] que un Estado miembro, en circunstancias como las del litigio principal, considere que una entrega de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega, se levanta un edificio constituye una venta de terreno edificable sujeto al

[IVA], cuando las partes tienen la intención de que el edificio sea demolido total o parcialmente con objeto de dejar espacio para un nuevo edificio?»

Sobre la cuestión prejudicial

29. Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pide sustancialmente que se dilucide si el artículo 12, apartados 1, letras a) y b), 2 y 3, y el artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que una operación de entrega de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega, se levanta un edificio puede calificarse de entrega de un «terreno edificable» cuando las partes tienen la intención de que el edificio sea demolido total o parcialmente con objeto de dejar espacio para un nuevo edificio.

30. El tribunal remitente pide así que se determine cuál es el régimen de IVA aplicable a las dos operaciones de venta controvertidas en el litigio principal, compraventas celebradas, por un lado, entre el Puerto de Odense y KPC Herning y, por otro lado, entre KPC Herning y Boligforeningen Kristiansdal. Ambas operaciones se referían al mismo bien inmueble, compuesto por un terreno y un edificio levantado en el propio terreno y utilizado como almacén.

31. Según se desprende de la resolución de remisión, es pacífico que el edificio utilizado como almacén venía siendo explotado por el Puerto de Odense antes de las operaciones de venta controvertidas y que, tanto en la fecha de la entrega a KPC Herning como en la fecha de la posterior entrega a Boligforeningen Kristiansdal, estaba en perfecto estado de uso. También es pacífico que los distintos contratos celebrados en este marco supeditaban las referidas operaciones de venta a la condición de que KPC Herning realizase en el terreno en cuestión un proyecto inmobiliario de construcción de viviendas sociales.

32. En la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia, KPC Herning, el Gobierno danés y la Comisión Europea consideraron que, para proceder a la calificación de las dos operaciones de venta sucesivas y, por tanto, para determinar el régimen de IVA que les resultaba aplicable, procedía apreciarlas de manera independiente una de la otra. En cambio, discrepan a la hora de interpretar la Directiva 2006/112 y proponen tres calificaciones distintas para las referidas operaciones de venta. Mientras que para KPC Herning cada una de las operaciones debe calificarse de «entrega de un edificio», en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra j), de dicha Directiva, el Gobierno danés estima que procede calificarlas de «entrega de terreno edificable», en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra b), de la misma Directiva. La Comisión, por su parte, distingue las dos operaciones de venta controvertidas y considera que la primera de ellas tiene por objeto la entrega de un edificio ya existente. La segunda operación, en cambio, no se circunscribe a una mera compraventa, sino que incluye la construcción de edificios nuevos. La Comisión considera, por consiguiente, que debe calificarse de «entrega de un edificio y del terreno sobre el que se levanta», efectuada antes de su primera ocupación, en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra a), de la misma Directiva.

33. Las divergencias de interpretación que acaban de exponerse resultan de la discrepancia entre KPC Herning, el Gobierno danés y la Comisión en lo que concierne a la importancia que ha de atribuirse a las cláusulas contractuales y a la voluntad de las partes que de ellas puede deducirse a la hora de calificar una operación a efectos del IVA en una situación en la que los proyectos y las obras vinculadas contractualmente a la venta de un bien aún no han sido ejecutados en el momento de la entrega del mismo. Por lo tanto, en el asunto presente es preciso determinar si debe tenerse en cuenta -y, en su caso, en qué medida- la intención de demoler parcialmente el edificio existente, utilizado como almacén, que se levantaba sobre el terreno denominado «Finlandkaj 12» y de sustituirlo por un nuevo edificio.

34. De este modo, se plantea en primer término la cuestión de en qué circunstancias varias prestaciones sucesivas, como la venta de un edificio junto con el terreno sobre el que se levanta, la demolición de dicho edificio y la posterior construcción de un nuevo edificio, deben calificarse, a efectos del IVA, de operaciones independientes unas de otras o de una operación única compuesta por varias prestaciones indisolublemente vinculadas entre sí.

35. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla para determinar si dicha operación da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única [sentencia de 18 de octubre de 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, apartado 29].

36. El Tribunal de Justicia también ha declarado que, por una parte, del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 resulta que cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente y que, por otra parte, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA [sentencia de 18 de octubre de 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, apartado 30].

37. En consecuencia, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, apartado 32).

38. Una prestación debe considerarse única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados entre sí que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuya división resultaría artificial (sentencia de 28 de febrero de 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, apartado 30). Así ocurre también cuando una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. En particular, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, apartado 34).

39. A fin de dilucidar si las prestaciones realizadas constituyen varias prestaciones independientes o una prestación única es necesario determinar los elementos característicos de la operación considerada. Sin embargo, no existe una regla absoluta sobre la determinación de la amplitud de una prestación desde el punto de vista del IVA y, por tanto, para determinar la amplitud de una prestación es preciso considerar todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión (sentencia de 17 de enero de 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 32).

40. Al apreciar globalmente las circunstancias, debe tomarse en consideración la intención de las partes respecto a la sujeción al IVA de la operación, siempre que tal intención pueda deducirse a partir de elementos objetivos (sentencia de 12 de julio de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, apartado 33).

41. En lo que respecta a la calificación de la venta de un terreno sobre el que se levanta un edificio que se prevé demoler total o parcialmente, el Tribunal de Justicia ya ha proporcionado, en varias ocasiones, indicaciones acerca de los elementos objetivos que pueden resultar pertinentes a este respecto.

42. Así, en la sentencia de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), apartados 39, 40 y 44, el Tribunal de Justicia declaró, en primer término, que el objeto económico perseguido por el vendedor y por el comprador del inmueble consistía en la entrega de un terreno listo para ser edificado. A tal efecto, observó que el vendedor había asumido la obligación de demolición del edificio existente sobre el terreno en cuestión y que el coste de la demolición había sido soportado, al menos en parte, por el comprador. El Tribunal de Justicia hizo constar asimismo que, en la fecha de la entrega del bien inmueble, la demolición del edificio ya había comenzado. En vista de estas circunstancias, el Tribunal de Justicia calificó la entrega del bien inmueble en cuestión y la demolición del edificio existente de operación única de entrega de un terreno no edificado.

43. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, entre los elementos objetivos pertinentes que deben tomarse en consideración para la calificación de una operación determinada a efectos del IVA, figuran, además, los progresos de las obras de demolición o transformación efectuadas por el vendedor en la fecha de la entrega de un bien inmueble compuesto por un terreno y un edificio, la utilización de ese bien inmueble en la misma fecha y el compromiso del vendedor de realizar obras de demolición para permitir una nueva construcción (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de julio de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, apartado 34, y de 17 de enero de 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, apartado 33).

44. Por otra parte, en la sentencia de 8 de julio de 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295), apartados 12 y 15, el Tribunal de Justicia, al que se había planteado la cuestión de si debía calificarse de operación única la entrega de un terreno edificable y la posterior construcción de un nuevo edificio sobre ese terreno -prestaciones ambas previstas en un contrato marco-, tuvo en cuenta la circunstancia de que la operación relativa al terreno, por un lado, y las entregas de bienes y prestaciones de servicios, por otro, constituían operaciones jurídicamente distintas efectuadas por empresarios diferentes. Habida cuenta de estos elementos, el Tribunal de Justicia declaró que, a pesar de la conexión económica del conjunto de las operaciones de que se trataba y de su finalidad común, que consistía en la construcción de un edificio sobre el terreno adquirido, no procedía, en las circunstancias de aquel asunto, calificarlas de operación única.

45. En el litigio principal, en lo que respecta a la primera operación de venta controvertida, en el marco de la cual KPC Herning compró al Puerto de Odense un bien inmueble compuesto por un terreno y un edificio utilizado como almacén, ya se ha señalado en el apartado 31 de la presente sentencia que, en la fecha de su entrega, dicho almacén estaba en perfecto estado de uso. De la resolución de remisión se desprende que ninguna de las partes de ese contrato de compraventa se había obligado a llevar a cabo la demolición del almacén y que, por lo demás, únicamente se procedió a tal devolución después de que Boligforeningen Kristiansdal hubiera adquirido el bien en cuestión.

46. En estas circunstancias, procede considerar que una operación como esta primera operación de venta es distinta e independiente de las operaciones posteriores efectuadas por KPC Herning y Boligforeningen Kristiansdal y, en particular, de la demolición parcial del almacén de que se trata.

47. El mero hecho de que la venta prevista en el contrato celebrado entre el Puerto de Odense y KPC Herning estuviera supeditada a la condición de que esta sociedad celebrase un contrato con un organismo promotor de viviendas sociales para la construcción de viviendas de renta moderada sobre el bien inmueble en cuestión, no vincula las diferentes operaciones entre sí de tal manera que puedan considerarse una única prestación económica indisociable, cuya división resultaría artificial.

48. En el marco de la segunda operación de compraventa controvertida en el litigio principal, Boligforeningen Kristiansdal compró a KPC Herning el terreno y el almacén vendidos anteriormente a esta última sociedad por el Puerto de Odense. Según se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, en el momento de su entrega a Boligforeningen Kristiansdal, el almacén podía aún utilizarse de manera efectiva. Con posterioridad a la entrega, el vendedor -es decir, KPC Herning- no tuvo ningún tipo de intervención en la demolición parcial del almacén. El comprador encomendó a una tercera empresa las obras necesarias al efecto, asumiendo él mismo los costes y los riesgos. Así pues, y sin perjuicio de las comprobaciones que corresponda efectuar al tribunal remitente, consta que la demolición del almacén es una operación independiente de su venta y no forma con ella una única prestación desde el punto de vista económico.

49. Es cierto que la venta del terreno junto con el almacén estaba supeditada a la condición de que el vendedor procediera a la construcción de un nuevo edificio, conservando determinados elementos existentes del antiguo. Sin embargo, tal como se ha declarado en el apartado 47 de la presente sentencia, esta circunstancia por sí sola no vincula entre sí las diferentes operaciones de tal modo que formen una prestación económica indisociable, cuya división resultaría artificial.

50. Por consiguiente, tal y como observó asimismo el Abogado General en los puntos 31 y 32 de sus conclusiones, no puede considerarse que operaciones de venta como las controvertidas en el litigio principal formen parte de un único y mismo conjunto, debiendo apreciarse separadamente a efectos del IVA.

51. En estas circunstancias, procede examinar aún la cuestión de si las referidas operaciones pueden calificarse de «entrega de un terreno edificable», en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112.

52. A tenor del artículo 12, apartado 3, de dicha Directiva, a efectos de lo dispuesto en el citado apartado 1, letra b), serán considerados como «terrenos edificables» los terrenos, urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.

53. Al definir los terrenos que deben considerarse «terrenos edificables», los Estados miembros están obligados a respetar el objetivo perseguido por el artículo 135, apartado 1, letra k), de la Directiva 2006/112, que es eximir del IVA únicamente las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción (sentencia de 17 de enero de 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, apartado 30).

54. Tal como observó el Abogado General en el punto 59 de sus conclusiones, 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 por el legislador de la Unión en el artículo 12, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 en el sentido de que incluye «toda construcción incorporada al suelo».

55. Por otro lado, el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112 establece una exención del IVA en beneficio de las entregas de edificios distintas de las contempladas en el artículo 12, apartado 1, letra a), de la propia Directiva. Esta última disposición, por su parte, se refiere a la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción del terreno sobre la que estos se levantan.

56. Así pues, interpretadas conjuntamente, las citadas disposiciones establecen una distinción entre edificios ya existentes y edificios de nueva construcción, ya que la venta de un inmueble antiguo no está, en principio, sujeta al IVA (sentencia de 16 de noviembre de 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, apartado 30).

57. La *ratio legis* de las mencionadas disposiciones es la relativa inexistencia de valor añadido generado por la venta de un edificio antiguo. En efecto, la venta de un edificio con posterioridad a su primera entrega a un consumidor final, que marca el fin del proceso de producción, no genera un valor añadido significativo y, por lo tanto, en principio, debe quedar exenta (sentencia de 16 de noviembre de 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, apartado 31).

58. En el caso de autos, no parece que ni la primera venta del bien inmueble controvertido en el litigio principal ni la segunda hayan incrementado el valor económico de dicho bien, por lo que ninguna de esas dos operaciones de venta ha generado un valor añadido significativo que implique su sujeción al IVA, de conformidad con la jurisprudencia citada en los apartados anteriores de la presente sentencia.

59. Si la venta de un almacén en perfecto estado de uso, como el que fue objeto de las ventas controvertidas en el litigio principal, pudiera calificarse de entrega de un terreno edificable en lugar de entrega de un edificio y del terreno sobre el que se levanta basándose únicamente en la intención de las partes en el contrato de compraventa, ello supondría un menoscabo de los principios de la Directiva 2006/112 y el riesgo de vaciar de contenido la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra j), de dicha Directiva.

60. Tal interpretación sería contraria a la citada disposición. En efecto, la interpretación de los términos utilizados para definir las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe ajustarse a los objetivos perseguidos por tales exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad

fiscal inherente al sistema común del IVA. Así pues, estos términos no pueden interpretarse de tal manera que las referidas exenciones queden privadas de efectos (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de noviembre de 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, apartados 39 y 40).

61. Además, según se desprende de las sentencias de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), y de 17 de enero de 2013, Woningstichting Maasdiel (C-543/11, EU:C:2013:20), la venta de un bien inmueble compuesto por un terreno y un edificio que se pretende demoler se considera solamente una operación única que tiene por objeto la entrega de un terreno no edificado, y no la de un edificio y del terreno sobre el que se levanta, si concurren determinadas circunstancias objetivas -tales como, en particular, las enumeradas en los apartados 42 y 43 de la presente sentencia- que demuestren que la venta está tan estrechamente vinculada a la demolición del edificio que su división resultaría artificial.

62. Por consiguiente, una operación consistente en la entrega de un terreno sobre el que ya se levanta un edificio que se halla en perfecto estado de uso, como la venta del bien inmueble controvertido en el litigio principal por el Puerto de Odense a KPC Herning, por un lado, y, la reventa de ese mismo bien por KPC Herning a Boligforeningen Kristiansdal, por otro lado, que son económicamente independientes y no forman, junto con otras prestaciones, una operación única, no puede calificarse de venta de un terreno edificable, sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al tribunal remitente.

63. De las consideraciones anteriores resulta que procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 12, apartados 1, letras a) y b), 2 y 3, y el artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que una operación de entrega de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega, se levanta un edificio no podrá calificarse de entrega de un «terreno edificable» cuando tal operación sea económicamente independiente de otras prestaciones y no forme, junto con ellas, una operación única, aunque la intención de las partes fuera la demolición total o parcial del edificio a fin de dejar espacio para un nuevo edificio.

Costas

64. 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 Primera) declara:

El artículo 12, apartados 1, letras a) y b), 2 y 3, y el artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que una operación de entrega de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega, se levanta un edificio no podrá calificarse de entrega de un «terreno edificable» cuando tal operación sea económicamente independiente de otras prestaciones y no forme, junto con ellas, una operación única, aunque la intención de las partes fuera la demolición total o parcial del edificio a fin de dejar espacio para un nuevo edificio.

Firmas

* Lengua de procedimiento: danés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.