

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094556

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 7 de noviembre de 2024

Sala 7.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-594/23

#### SUMARIO:

**IVA. Exenciones en el interior del país. Operaciones inmobiliarias. Entrega de terrenos que solo contienen cimientos de viviendas. Conceptos de “terreno edificable” y de “edificio o parte del mismo”. Criterio de la “primera ocupación” de un edificio.** Una sociedad adquirió un bien inmueble utilizado hasta entonces como *camping*. Durante el año 2008, dividió dicho inmueble en varias parcelas y, en enero de 2009, se instalaron conexiones de electricidad, agua, calefacción y alcantarillado en algunas de las parcelas. En 2010, sobre la base de una serie de licencias de obra que había obtenido de la administración competente, empezó la cimentación en algunas de estas parcelas. Estas obras de cimentación finalizaron antes del 1 de enero de 2011. En 2015 transmitió la propiedad de dieciséis parcelas cimentadas a una sociedad danesa que se vendieron posteriormente a particulares. En cinco de dichas parcelas, se construyeron viviendas sobre los cimientos colocados durante el año 2010. En otras ocho parcelas, se construyó una vivienda, pero no sobre los cimientos colocados durante el año 2010. En las tres parcelas restantes, los cimientos colocados durante el año 2010 siguen en su sitio, pero no se ha edificado en ellas. La Administración Tributaria, Dinamarca ordenó a esta sociedad el pago del IVA correspondiente a la entrega de las dieciséis parcelas cimentadas, al considerar que constituía una entrega de «terrenos edificables» sujeta al IVA. Considera el Tribunal que en este caso consta que, en la fecha de su entrega, los terrenos solo tenían los cimientos de las viviendas. Por consiguiente, debe determinarse si estos cimientos constituyen, como tales, un «edificio» o una «parte del mismo», en el sentido del art. 12 de la Directiva del IVA, en cuyo caso esos terrenos ya no podrían considerarse «terrenos edificables». Este Tribunal de Justicia ya ha declarado que el art. 12.3 de la Directiva del IVA establece claramente que incluso los terrenos urbanizados están comprendidos en el concepto de «terrenos edificables» en la medida en que los Estados miembros los definan como tales. En otras palabras, la urbanización de los terrenos, como la conexión a las redes de electricidad, gas y agua, no puede tener como consecuencia el cambio de su calificación jurídica a «edificio», en el sentido de construcción fijada al suelo, mediante, en particular, cimientos. Dicho precepto define edificio, de manera muy amplia, como «toda construcción incorporada al suelo», por lo que resulta de vital importancia por referencia al art. 12.1.a) de dicha Directiva, el criterio de la «primera ocupación» de un edificio, ya que este precepto se refiere a «la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo», así pues, no puede concluirse que las meras obras de conexión a las redes puedan incluirse en el concepto de «edificio» [Vid., STJUE de 30 de septiembre de 2021, asunto C-299/20 (NFJ083492)]. El art. 135.1.j) de la Directiva del IVA establece una exención del IVA para las entregas de edificios distintas a las contempladas en el art. 12.1.a) de dicha Directiva. Esas disposiciones establecen, en la práctica, una distinción entre los edificios ya existentes, cuya venta, en principio, no está sujeta al IVA, y los edificios de nueva construcción, cuya venta está sujeta a este impuesto, ya se trate de una venta efectuada en el marco de una actividad económica permanente o con carácter ocasional [Vid., STJUE de 9 de marzo de 2023, asunto C-239/22 (NFJ088946)], siendo la *ratio legis* de estas disposiciones la inexistencia de valor añadido generado por la venta de un edificio antiguo a diferencia de la venta de un edificio nuevo, cuyo valor añadido procede de un trabajo de construcción que acarrea una modificación sustancial de la realidad física como consecuencia del paso de un bien inmueble sin construir, o de un suelo no urbanizado, a un edificio habitable. Por tanto, procede declarar que unos cimientos de viviendas no pueden calificarse de «edificio» o de «parte del mismo» en el sentido del art. 12.1.a) de la Directiva del IVA. Los cimientos de un edificio son uno de los elementos que lo componen y, por tanto, pueden constituir, en el lenguaje corriente, una «parte» de un edificio. Sin embargo, unos simples cimientos de viviendas no pueden ser objeto de «ocupación» y tal cimentación no marca el final del proceso de construcción del edificio y la conversión de este en objeto de consumo. Por tanto, el art. 12.1.a) de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que una operación de entrega de un terreno dotado, en la fecha de dicha entrega, exclusivamente de cimientos para viviendas constituye una entrega de un «terreno edificable», en el sentido del mencionado artículo.

#### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 9, 12, 135 y 371.

#### PONENTE:

Doña M. L. Arastey Sahún.

En el asunto C-594/23,

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 20 de septiembre de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de septiembre de 2023, en el procedimiento entre

**Skatteministeriet**

y

**Lomoco Development ApS,  
Holm Invest Aalborg A/S,  
I/S Nordre Strandvej Sæby,  
Strandkanten Sæby ApS,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

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

Abogada General: Sra. T. Čapeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby y Strandkanten Sæby ApS, por el Sr. C. Bachmann, abogado;
- en nombre del Gobierno danés, por la Sra. C. Maertens, en calidad de agente, asistido por el Sr. Horsbøl Jensen, abogado;
- en nombre del Gobierno checo, por la Sra. L. Březinová y los Sres. M. Smolek y J. Vláčil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. U. Nielsen, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 12, apartado 1, letras a) y b), y 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo,

«Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda, Dinamarca), de una parte, y Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby (en lo sucesivo, «NSS») y Strandkanten Sæby ApS, de otra parte, en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA) que debe abonarse por la entrega de unos terrenos dotados de cimientos para viviendas.

## Marco jurídico

### Derecho de la Unión

3. El artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA dispone:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

#### 4. El artículo 9, apartado 1, de esta Directiva establece:

«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 incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

#### 5. El artículo 12 de la citada Directiva dispone lo siguiente:

«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.

Los Estados miembros podrán aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega ulterior, en tanto que estos plazos no rebasen, respectivamente, cinco y dos años.

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.»

#### 6. El artículo 135 de esta Directiva dispone:

«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;

[...]».

#### 7. A tenor del artículo 371 de la Directiva del IVA:

«Los Estados miembros que, el 1 de enero de 1978, dejaban exentas las operaciones cuya lista figura en la parte B del anexo X, podrán seguir dejándolas exentas, en las condiciones existentes en cada Estado miembro de que se trate en esa misma fecha.»

8. Entre las operaciones contempladas en esta lista figuran, en el punto 9, la «entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan, así como [la] entrega de terrenos edificables a que se refiere el artículo 12».

***Derecho danés***

## Ley del IVA

**9.** En virtud del artículo 13, apartado 1, punto 9, de la lovbekendtgørelse nr. 966 med senere ændringer (Ley de consolidación n.º 966, en su versión modificada), de 14 de octubre de 2005, en su versión vigente hasta el 31 de diciembre de 2010 (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), la entrega de un bien inmueble estaba exenta, sin excepción alguna, del IVA. Este precepto se basaba en la denominada cláusula de *standstill*, establecida en el artículo 371 de la Directiva del IVA.

**10.** A partir del 1 de enero de 2011, esta exención fue parcialmente derogada, quedando redactado como sigue el artículo 13, apartado 1, punto 9, de la Ley del IVA, en su versión modificada por la lov nr. 520 (Ley n.º 520), de 12 de junio de 2009 (en lo sucesivo, «Ley del IVA modificada»):

«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 sobre el que se levanta;
- b) la entrega de un terreno edificable, urbanizado o no, y, en particular, la entrega de un terreno edificado.»

**11.** A tenor del artículo 13, apartado 3, de la Ley del IVA modificada:

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

**12.** De acuerdo con la sección 2.1.1 de la exposición de motivos del Proyecto de Ley n.º L 203, de 22 de abril de 2009, adoptado posteriormente como Ley n.º 520, de 12 de junio de 2009:

«No se prevé un régimen transitorio para los nuevos bienes inmuebles, ya que la Ley [n.º 520, de 12 de junio de 2009,] solo se aplica a los nuevos bienes inmuebles en el supuesto de que la construcción o la ampliación o transformación se haya iniciado después de la entrada en vigor de la Ley. Se considera que comienza una nueva construcción en el momento en que se empiezan a poner los cimientos.»

## Decreto del IVA

**13.** El Ministro de Hacienda hizo uso de la facultad conferida por el artículo 13, apartado 3, de la Ley del IVA modificada para delimitar las operaciones sujetas al IVA con respecto a las que están exentas mediante el bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (Decreto n.º 1370, por el que se modifica el Decreto del Impuesto sobre el Valor Añadido), de 2 de diciembre de 2010, en su versión modificada por el bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (Decreto n.º 808, del Impuesto sobre el Valor Añadido), de 30 de junio de 2015 (en lo sucesivo, «Decreto del IVA»).

**14.** El artículo 54, apartados 1 y 2, del Decreto del IVA dispone:

«[1.] El concepto de edificio contemplado en el artículo 13, apartado 1, punto 9, letra a), de la Ley [del IVA modificada] se refiere a los edificios construidos sobre el terreno que estén terminados para el uso al que se destinan. La entrega de partes de dicho edificio también se considera entrega de un edificio.

2. Un edificio en el sentido del apartado 1 es nuevo antes de su primera ocupación. Un edificio también es nuevo en la fecha de la primera entrega posterior a la ocupación si la entrega tiene lugar menos de cinco años después de la fecha de finalización del edificio. Para la segunda entrega y las siguientes que tengan lugar dentro de los cinco años siguientes a la finalización del edificio, el edificio también será nuevo si la entrega tiene lugar antes de que el edificio haya sido utilizado por ocupación durante un período de dos años y la primera entrega está comprendida en el artículo 29 de la Ley del IVA [modificada].»

**15.** El artículo 134, apartados 3 y 4, de este Decreto dispone lo siguiente:

«3.. El artículo 13, apartado 1, punto 9, letra a), de la Ley del IVA [modificada] se aplica a los edificios nuevos y a los edificios nuevos con terreno sobre el que se levantan, mencionados en el artículo 54 del presente Decreto, si el edificio comenzó a construirse el 1 de enero de 2011 o con posterioridad [...]

4. La fecha de inicio de la construcción de edificios nuevos y de la ampliación de edificios existentes viene determinada por el momento en el que se inicie la cimentación [...]».

## Litigio principal y cuestión prejudicial

**16.** En 2006, NSS adquirió un bien inmueble utilizado hasta entonces como *camping*. Durante el año 2008, NSS dividió dicho inmueble en varias parcelas y, en enero de 2009, se instalaron conexiones de electricidad, agua, calefacción y alcantarillado en algunas de las parcelas.

**17.** En otoño de 2010, sobre la base de una serie de licencias de obra que había obtenido de la administración competente, empezó la cimentación en algunas de estas parcelas. Estas obras de cimentación finalizaron antes del 1 de enero de 2011.

**18.** El 1 de enero de 2015, NSS transmitió la propiedad de dieciséis parcelas cimentadas a una sociedad danesa. Estas parcelas se vendieron posteriormente a particulares.

**19.** Más tarde, en cinco de dichas parcelas, se construyeron viviendas sobre los cimientos colocados durante el año 2010. En otras ocho parcelas, se construyó una vivienda, pero no sobre los cimientos colocados durante el año 2010. En las tres parcelas restantes, los cimientos colocados durante el año 2010 siguen en su sitio, pero no se ha edificado en ellas.

**20.** Mediante resolución de 28 de septiembre de 2017, la SKAT (Administración Tributaria, Dinamarca) ordenó a NSS el pago del IVA correspondiente a la entrega de las dieciséis parcelas cimentadas, al considerar que constituía una entrega de «terrenos edificables» sujeta al IVA con arreglo al artículo 13, apartado 1, punto 9, letra b), de la Ley del IVA modificada.

**21.** NSS impugnó esta resolución ante el Landsskatteretten (Comisión Tributaria Nacional, Dinamarca), que declaró, mediante resolución de 1 de septiembre de 2021, que la entrega de esas dieciséis parcelas no constituía una operación sujeta al IVA con arreglo al artículo 13, apartado 1, punto 9, letra b), de la Ley del IVA modificada, sino una operación exenta de IVA de conformidad con el artículo 13, apartado 1, punto 9, de la Ley del IVA, que eximía del IVA todas las entregas de bienes inmuebles. A este respecto, la Comisión Tributaria Nacional señaló, en particular, que NSS había comenzado a cimentar esas dieciséis parcelas antes del 1 de enero de 2011 y que había adquirido dichas parcelas antes de la presentación del proyecto de ley que dio lugar a la Ley n.º 520, de 12 de junio de 2009.

**22.** El 1 de diciembre de 2021, el Ministerio de Hacienda interpuso recurso contra la resolución de la Comisión Tributaria Nacional ante el Retten i Aalborg (Tribunal de Primera Instancia de Aalborg, Dinamarca), que remitió el asunto al Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste, Dinamarca), que es el órgano jurisdiccional remitente, debido a las cuestiones de principio que plantea.

**23.** El órgano jurisdiccional remitente señala que, según el Ministerio de Hacienda, para determinar lo que constituye un «edificio» a efectos del IVA, es necesario basarse en el tenor del artículo 12, apartado 2, de la Directiva del IVA, que establece que un edificio designa «toda construcción incorporada al suelo». En el lenguaje corriente, una «construcción» en forma de «edificio» se caracteriza por estar compuesta de varias partes que forman un conjunto destinado a un uso concreto.

**24.** Teniendo en cuenta el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, que se refiere 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», un edificio (o una parte de un edificio) se caracteriza por el hecho de que puede ser objeto de ocupación y, por tanto, utilizarse para los fines a los que está destinado. Ahora bien, según este ministerio, un edificio (o una parte de un edificio) no puede utilizarse a menos que esté terminado en una medida suficiente para que sea posible su puesta en servicio, en su caso parcial.

**25.** El artículo 12, apartado 2, párrafo tercero, de esta Directiva permite utilizar criterios distintos del de la primera ocupación para definir el concepto de «edificio», en particular el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, disposición esta que implica que una construcción inacabada no puede considerarse un edificio.

**26.** Así, según el Ministerio de Hacienda, una vivienda no puede considerarse terminada y lista para su ocupación si solo se han puesto los cimientos. Esos cimientos tampoco pueden constituir una «parte del

mismo», en el sentido del artículo 12 de la Directiva del IVA, puesto que solo se produce la entrega de una parte del edificio si la parte entregada puede ser objeto de ocupación. Así sucede cuando la entrega se realiza por fases, por ejemplo en el caso de entrega de apartamentos de un edificio.

**27.** El órgano jurisdiccional remitente indica que, según NSS, cuando comenzó la cimentación de las dieciséis parcelas, estas pasaron de la condición de «terreno edificable» a la de «edificio o parte de un edificio junto con el terreno sobre el que se levanta». A su entender, es pacífico que los cimientos de estas parcelas podían utilizarse plenamente en el momento en que estas fueron entregadas durante el año 2015.

**28.** En opinión de NSS, los cimientos están incluidos en el concepto muy amplio de «edificio», en el sentido del artículo 12 de la Directiva del IVA, definido como «toda construcción incorporada al suelo»; el artículo 54 del Decreto del IVA, que añade el requisito de que los edificios construidos estén «terminados para el uso al que se destinan», limita este concepto infringiendo la Directiva del IVA.

**29.** Por último, NSS sostiene que el criterio de la primera ocupación y los criterios alternativos al mismo que se establecen en el artículo 12, apartado 2, párrafo tercero, de la Directiva del IVA tienen por objeto determinar el momento en que las entregas de edificios y de terrenos pueden estar sujetas al IVA, y no el momento en que una construcción se convierte en «edificio».

**30.** El órgano jurisdiccional remitente estima que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no permite determinar si un terreno dotado de cimientos para la construcción de una vivienda debe considerarse, a efectos del IVA, como un terreno edificable o como un edificio o parte de un edificio junto con el terreno sobre el que se levanta.

**31.** En estas 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, de la [Directiva del IVA], 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?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

**32.** Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 12 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que una operación de entrega de un terreno dotado, en la fecha de dicha entrega, exclusivamente de cimientos para viviendas constituye una entrega de un «terreno edificable», en el sentido del mencionado artículo.

**33.** Es preciso comenzar por recordar que la Directiva del IVA establece un sistema común del IVA basado, en particular, en una definición uniforme de las operaciones sujetas a gravamen (sentencia de 16 de noviembre de 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, apartado 24 y jurisprudencia citada).

**34.** Según el artículo 2, apartado 1, letra a), de esta Directiva, 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.

**35.** Con arreglo al artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, se consideran «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. En particular, se considera «actividad económica» la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

**36.** De este modo, la Directiva del IVA atiende al carácter profesional y habitual del ejercicio de actividades económicas como criterios generales para atribuir la condición de sujeto pasivo del IVA a las personas que ejercen esas actividades. No obstante, estos criterios experimentan una adaptación en lo que se refiere a las operaciones inmobiliarias, ya que, según su artículo 12, apartado 1, esta Directiva permite que los Estados miembros consideren también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional la entrega anterior

a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan [artículo 12, apartado 1, letra a)] o la entrega de un terreno edificable [artículo 12, apartado 1, letra b)] (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de noviembre de 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, apartado 27).

**37.** Así, de conformidad con el artículo 12, apartado 3, de la Directiva del IVA, se consideran como «terrenos edificables», a efectos del apartado 1, letra b), de dicho artículo, los terrenos, urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.

**38.** No obstante, la Directiva del IVA limita el margen de apreciación de estos últimos en lo que concierne al alcance del concepto de «terrenos edificables». En este contexto, los Estados miembros deben respetar el objetivo perseguido por el artículo 135, apartado 1, letra k), de esta Directiva, que tiene como finalidad eximir del IVA únicamente las entregas de terrenos no edificables que no estén destinados a la construcción (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de septiembre de 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, apartados 34 y 50 y jurisprudencia citada).

**39.** Además, la definición del concepto de «terreno edificable» también está limitada 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 del IVA en el sentido de que incluye «toda construcción incorporada al suelo» (sentencias de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, apartado 54, y de 30 de septiembre de 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, apartado 51).

**40.** De ello se deduce que un terreno con una construcción que deba calificarse de «edificio», en el sentido de dicha disposición, no puede calificarse de «terreno edificable».

**41.** En el presente asunto, consta que, en la fecha de su entrega, los terrenos en cuestión en el litigio principal solo tenían los cimientos de las viviendas. Por consiguiente, debe determinarse si estos cimientos constituyen, como tales, un «edificio» o una «parte del mismo», en el sentido del artículo 12 de la Directiva del IVA, en cuyo caso esos terrenos ya no podrían considerarse «terrenos edificables».

**42.** De la petición de decisión prejudicial se desprende que esta aclaración es necesaria dado que la entrega de un terreno edificable está sujeta al IVA. En cambio, aunque, en principio, la entrega de un edificio o de una parte del mismo también está sujeta al IVA, resulta que, por una parte, hasta el 31 de diciembre de 2010, el Reino de Dinamarca aplicaba, en virtud del artículo 371 de la Directiva del IVA, una exención del IVA a todas las entregas de bienes inmuebles y, por otra parte, con arreglo a la normativa nacional aplicable, las entregas de edificios cuya construcción hubiera comenzado en esa fecha siguen beneficiándose de dicha exención. Dado que los cimientos de los terrenos en cuestión en el litigio principal se colocaron en 2010, NSS considera que la entrega de estos terrenos está exenta del IVA.

**43.** A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 12, apartado 3, de la Directiva del IVA establece claramente que incluso los terrenos urbanizados están comprendidos en el concepto de «terrenos edificables» en la medida en que los Estados miembros los definan como tales. En otras palabras, la urbanización de los terrenos, como la conexión a las redes de electricidad, gas y agua, no puede tener como consecuencia el cambio de su calificación jurídica a «edificio», en el sentido de construcción fijada al suelo, mediante, en particular, cimientos (sentencia de 30 de septiembre de 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, apartado 57).

**44.** Por otra parte, si bien el artículo 12, apartado 2, de la Directiva del IVA define edificio, de manera muy amplia, como «toda construcción incorporada al suelo», esta disposición se remite al artículo 12, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, que se refiere a «la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo». Así pues, no puede concluirse que las meras obras de conexión a las redes puedan incluirse en el concepto de «edificio» (sentencia de 30 de septiembre de 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, apartado 58).

**45.** De este modo, el Tribunal de Justicia ha puesto de relieve, en el marco de la definición muy amplia del concepto de «edificio», en el sentido del artículo 12, apartado 2, de la Directiva del IVA, la importancia de la remisión al artículo 12, apartado 1, letra a), de esta Directiva, que se refiere al criterio de la «primera ocupación» de un edificio.

**46.** Por su parte, el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA establece una exención del IVA para las entregas de edificios distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12 de dicha Directiva. Esas disposiciones establecen, en la práctica, una distinción entre los edificios ya existentes, cuya venta, en principio, no está sujeta al IVA, y los edificios de nueva construcción, cuya venta está sujeta a este impuesto, ya se trate de una venta efectuada en el marco de una actividad económica permanente o con carácter ocasional (sentencia de 9 de marzo de 2023, État belge y Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, apartado 20 y jurisprudencia citada).

**47.** La *ratio legis* de las mencionadas disposiciones estriba en la inexistencia de valor añadido generado por la venta de un edificio antiguo (sentencia de 9 de marzo de 2023, État belge y Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, apartado 21 y jurisprudencia citada), a diferencia de la venta de un edificio nuevo, cuyo valor añadido procede de un trabajo de construcción que acarrea una modificación sustancial de la realidad física como consecuencia del paso de un bien inmueble sin construir, o de un suelo no urbanizado, a un edificio habitable (sentencia de 16 de noviembre de 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, apartado 55).

**48.** Tal como resulta de los trabajos preparatorios 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), que siguen siendo pertinentes para la interpretación de la Directiva del IVA, en el contexto de las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, letra j), de esta última, el criterio de la «primera ocupación» de un edificio debe entenderse en el sentido de que se refiere a la primera utilización del bien por su propietario o por un arrendatario. En esos trabajos preparatorios se precisa que este criterio se empleó para determinar el momento en el que el edificio abandona el proceso de producción y se convierte en objeto de consumo (sentencia de 16 de noviembre de 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, apartado 41).

**49.** Habida cuenta de la jurisprudencia citada en los apartados 43 a 48 de la presente sentencia, procede declarar que unos cimientos de viviendas no pueden calificarse de «edificio» o de «parte del mismo» en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA.

**50.** Es cierto que los cimientos de un edificio son uno de los elementos que lo componen y, por tanto, pueden constituir, en el lenguaje corriente, una «parte» de un edificio.

**51.** Además, el artículo 12, apartado 2, párrafo primero, de esta Directiva define edificio, de manera muy amplia, como «toda construcción incorporada al suelo». Así pues, no cabría excluir que tal definición, considerada aisladamente, pudiera interpretarse en el sentido de que incluye los cimientos.

**52.** Sin embargo, como subrayó el Tribunal de Justicia en la sentencia de 30 de septiembre de 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783), apartado 58, no es menos cierto que esta disposición remite al artículo 12, apartado 1, letra a), de la citada Directiva, que se refiere al criterio de la «primera ocupación».

**53.** Como se ha mencionado en el apartado 48 de la presente sentencia, este criterio debe entenderse en el sentido de que corresponde al de la primera utilización del bien por su propietario o por un arrendatario, teniendo en cuenta que el legislador de la Unión consideró determinante el momento en que un producto sale de la cadena de producción para convertirse en objeto de consumo.

**54.** Pues bien, unos simples cimientos de viviendas no pueden ser objeto de «ocupación» así definida. Además, en cualquier caso, tal cimentación no marca el final del proceso de construcción del edificio y la conversión de este en objeto de consumo.

**55.** En efecto, a la luz del artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, incluso una «parte [de un edificio]» debe poder ser objeto de ocupación y, por tanto, debe haber salido de la cadena de producción. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando un edificio compuesto por varias partes o unidades, como apartamentos, se construye por fases, de modo que algunas de estas partes o unidades pueden ocuparse mientras que otras partes están aún en construcción. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha subrayado que debe tenerse en cuenta el uso efectivo al que se destina un bien inmueble en el momento de la entrega (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, apartados 43, 45 y 48 y jurisprudencia citada).

**56.** Además, con arreglo al artículo 12, apartado 2, párrafo tercero, de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega posterior.

**57.** Al igual que el criterio de la primera ocupación, estos criterios alternativos pretenden, como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 46 de la presente sentencia, distinguir los edificios nuevos, sujetos en principio al IVA, de los edificios antiguos, exentos del IVA de conformidad con el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA.

**58.** Pues bien, el primero de estos criterios alternativos hace referencia a la «terminación del inmueble», a saber, un acontecimiento que tiene lugar mucho después de la etapa inicial en que se colocan los cimientos. El segundo de dichos criterios emplea, por su parte, el mismo concepto que el criterio por defecto contemplado en el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, a saber, la «primera ocupación», y, por tanto, debe interpretarse de la misma manera que este último criterio.

**59.** Es preciso señalar asimismo que NSS y las otras tres sociedades demandadas en el litigio principal invocan, en sus observaciones escritas, varias sentencias del Tribunal de Justicia para sostener su interpretación según la cual los cimientos constituyen un edificio en el sentido del artículo 12, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA. Sin embargo, ninguna de estas sentencias permite cuestionar la interpretación expuesta en el apartado 49 de la presente sentencia.

**60.** En efecto, en primer lugar, en la sentencia de 30 de septiembre de 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783), apartado 57, el Tribunal de Justicia declaró que la urbanización de los terrenos, como la conexión a las redes de electricidad, gas, agua, etc., no puede tener como consecuencia el cambio de la calificación jurídica de estos terrenos a «edificio», en el sentido de construcción fijada al suelo mediante, en particular, cimientos. De este modo, se limitó a afirmar que los cimientos son un medio para fijar una construcción al suelo, y no que estos constituyan, como tales, un edificio.

**61.** A continuación, es cierto que, en la sentencia de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304), apartados 46 y 54, el Tribunal de Justicia afirmó, en relación con una construcción que comprendía unos cimientos terminados y pavimento parcialmente terminado, que se trataba de una entrega de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan anterior a su primera ocupación. Sin embargo, como reconocen NSS y las otras tres sociedades demandadas en el litigio principal en sus observaciones escritas, ese asunto no versaba sobre la interpretación del concepto de «edificio» o de «parte del mismo», en el sentido del artículo 4, apartado 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva 77/388, que era la disposición equivalente, en dicha Directiva, al artículo 12, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA, de modo que esa afirmación incidental del Tribunal de Justicia no basta para invalidar las conclusiones resultantes de la interpretación de esta última disposición que figura, en particular, en los apartados 52 a 55 de la presente sentencia.

**62.** Por último, en la sentencia de 16 de enero de 2003, Maierhofer (C-315/00, EU:C:2003:23), apartados 32 y 33, el Tribunal de Justicia declaró que unos edificios de una o de dos plantas que se levantan sobre zócalos de hormigón construidos sobre una base de hormigón anclada en el suelo constituyen, aun cuando sean desmontables y trasladables, «bienes inmuebles». Así pues, la apreciación del Tribunal de Justicia en dicha sentencia se refería a edificios terminados, y no a los cimientos de los mismos.

**63.** Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 12 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que una operación de entrega de un terreno dotado, en la fecha de dicha entrega, exclusivamente de cimientos para viviendas constituye una entrega de un «terreno edificable», en el sentido del mencionado artículo.

## Costas

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

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

El artículo 12 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 una operación de entrega de un terreno dotado, en la fecha de dicha entrega, exclusivamente de cimientos para viviendas constituye una entrega de un «terreno edificable», en el sentido del mencionado artículo.

Firmas

---

\*. Lengua de procedimiento: danés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.