



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. MICHAL BOBEK  
presentadas el 19 de marzo de 2019<sup>1</sup>

**Asunto C-71/18**

**Skatteministeriet  
contra  
KPC Herning**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste, Dinamarca)]

«Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Entrega de un terreno en el que está ubicado un edificio que va a ser parcialmente demolido en el lugar donde se va a construir uno nuevo — Artículo 12 de la Directiva 2006/112/CE — Artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva 2006/112 — Exención del IVA — Intención de las partes — Valoración objetiva — Concepto de “edificio”»

1. ¿Constituye una operación exenta del impuesto sobre el valor añadido (IVA) con arreglo a los artículos 12 y 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva del IVA la transmisión de un terreno en el cual hay un edificio, cuando en el momento de la transmisión las partes tienen la clara intención de que el comprador u otro ulterior comprador del terreno demuelan dicho edificio para construir uno nuevo?<sup>2</sup>

2. Esta es, en esencia, la cuestión que le plantea al Tribunal de Justicia el Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste, Dinamarca). La cuestión de principio más amplia que suscita el presente asunto es la relevancia de la intención de las partes para la calificación de una operación a efectos de la Directiva del IVA.

## **I. Marco jurídico**

### **A. Derecho de la Unión**

3. El artículo 12 de la Directiva del IVA 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;

<sup>1</sup> Lengua original: inglés.

<sup>2</sup> 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).

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.

[...]

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.»

4. El artículo 135, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone:

«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;

[...]».

### ***B. Legislación nacional***

5. El artículo 13, apartados 1, punto 9, y 3, de la Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift (Ley consolidada n.º 760, de 21 de junio de 2016, del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA») establece:

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

[...]

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

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.

[...]

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

6. El artículo 54, apartado 1, del Bekendtgørelse nr. 808 af 30 juni 2015 om merværdiafgift (Reglamento n.º 808, de 30 de junio de 2015, del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «Reglamento del IVA») 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 de un edificio también se considerará como entrega de un edificio.»

7. El artículo 56, apartado 1, del Reglamento del IVA presenta el siguiente tenor:

«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 urbanizado que, con arreglo a la Ley urbanística o a las disposiciones adoptadas sobre la base de esta, esté destinado a fines que permitan la construcción de edificios en el sentido del artículo 54 del presente Reglamento.»

8. El artículo 2.2 de la Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (Instrucción 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 los edificios se adquieren 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.

[...]»

## **II. Hechos, procedimiento y cuestión prejudicial planteada**

9. En abril de 2012, el Ayuntamiento de Odense (Dinamarca) adoptó un plan urbanístico relativo a una zona del puerto que incluye el inmueble Finlandkaj 12 (en lo sucesivo, «inmueble controvertido»). El plan urbanístico establecía, en particular, que el almacén ubicado sobre el inmueble controvertido había de ser preservado en la medida de lo posible.

10. KPC Herning A/S (empresa danesa de desarrollo de proyectos y construcción; en lo sucesivo, «KPC») y Boligforeningen Kristiansdal (Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal, Dinamarca) colaboraron a partir de mayo de 2013 en un proyecto de construcción de viviendas para jóvenes en el puerto de Odense. El proyecto fue desarrollado en cooperación con el Municipio de Odense y el Puerto de Odense.

11. En julio de 2013, se elaboró una propuesta de modificación del plan urbanístico con vistas a autorizar la construcción de viviendas de conformidad con los parámetros del almacén existente en el inmueble controvertido. Conforme a dicha modificación, aprobada por el Ayuntamiento de Odense el 4 de diciembre de 2013, debía preservarse la parte central de la fachada este del almacén.

12. En noviembre de 2013, después de que la propuesta de modificación del plan urbanístico hubiera sido sometida a consulta pública, pero antes de su aprobación formal, KPC realizó una compra condicional del inmueble controvertido al Puerto de Odense (en lo sucesivo, «primera compra del inmueble controvertido»). Las partes partieron de la premisa de que la operación estaba exenta del IVA pero, en caso de que estuviera sujeta al IVA, el contrato preveía que todo IVA devengado sería abonado por KPC. El contrato de compra estaba supeditado, entre otros requisitos, a que KPC celebrara un contrato con una sociedad de viviendas sociales relativo a la ejecución de un proyecto de construcción de viviendas para jóvenes en el inmueble y a que el municipio de Odense adoptara un plan urbanístico final autorizando dicho proyecto.

13. El 5 de diciembre de 2013, KPC celebró tres contratos con la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal. Fueron los siguientes: i) un contrato marco condicional relativo a la venta del inmueble junto con el almacén existente (en lo sucesivo, «reventa del inmueble controvertido») y su posterior transformación en viviendas para jóvenes; ii) un contrato de compraventa condicional relativo al inmueble controvertido, y iii) un contrato llave en mano relativo a la transformación del inmueble controvertido.

14. El contrato marco condicional prevé que, junto con los otros dos contratos, constituye un marco contractual global que forma una unidad contractual. En el contrato marco se declara la disponibilidad de la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal para comprar el inmueble a fin de transformarlo a continuación, como constructora y operadora, en viviendas para jóvenes, que posteriormente alquilaría y gestionaría, y que KPC, como condición para la venta del inmueble, se reservaba el derecho a realizar el diseño y la transformación del inmueble en viviendas para jóvenes, en calidad de contratista. El contrato marco estaba supeditado, entre otras, a la condición de que KPC adquiriera finalmente el inmueble al Puerto de Odense.

15. Con arreglo al contrato de compraventa condicional, el precio de compra se consideraba exento del IVA, ya que el objeto de la transmisión era un terreno con un edificio existente. Con arreglo al contrato, KPC soportaba el riesgo si, en contra de lo esperado por las partes, la operación resultaba sujeta al IVA. El contrato de compraventa estaba sujeto a las mismas condiciones que el contrato marco. En el contrato llave en mano se declaraba que KPC debía efectuar todas las obras necesarias para entregar la construcción completamente terminada, aunque la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal debía hacerse cargo de demoler el resto del almacén ubicado en el inmueble. Los gastos asociados se estimaron en 625 000 coronas danesas (DKK), IVA incluido.

16. El 7 de marzo de 2014, la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal celebró un contrato con otra sociedad en relación con las obras de demolición del almacén (salvo la parte central de la fachada este, que se debía preservar). KPC no participó en la demolición del almacén, que fue emprendida por la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal bajo su propio coste y riesgo.

17. El 15 de agosto de 2015, las viviendas para jóvenes del inmueble estaban listas para ser ocupadas.

18. Según el órgano jurisdiccional remitente, el Puerto de Odense arrendó el almacén hasta su venta a KPC y se valoró, a efectos fiscales, en 814 000 DKK. En el momento tanto de su venta como de su posterior reventa, el almacén estaba en perfecto estado de uso y podría haberse utilizado, por ejemplo, para actos culturales y actividades deportivas. En cambio, no era apto para viviendas. No se discute que, en el momento de realizarse las operaciones controvertidas, el Puerto de Odense, KPC y la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal compartían la idea de que el almacén (excepto su fachada este) debía ser demolido con objeto de llevar a cabo el proyecto de viviendas para jóvenes.

19. El 10 de diciembre de 2013, KPC formuló una consulta vinculante al Skatterrådet (Consejo Fiscal Nacional, Dinamarca) acerca de si la primera venta del inmueble controvertido por el Puerto de Odense y su posterior reventa a la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal estaban exentas del IVA. Mediante escrito de 24 de junio de 2014, el Consejo Fiscal Nacional contestó a la consulta vinculante respondiendo negativamente a ambas cuestiones.

20. KPC interpuso un recurso contra la decisión del Consejo Fiscal Nacional ante el Landsskatteretten (Tribunal Económico-Administrativo, Dinamarca) que, mediante resolución de 9 de diciembre de 2015, declaró que no había motivos para considerar el inmueble como terreno edificable, puesto que ya existía un edificio en dicho inmueble en el momento de ambas ventas y KPC no iba a participar en las subsiguientes obras de demolición que la sociedad de viviendas sociales emprendería bajo su propio coste y riesgo.

21. Mediante escrito de 9 de marzo de 2016, el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda, Dinamarca) interpuso un recurso contra la decisión del Landsskatteretten (Tribunal Económico-Administrativo) ante el Retten i Herning (Tribunal de Herning, Dinamarca), que remitió el asunto al Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste). Sin embargo, al albergar dudas sobre la correcta interpretación de determinadas disposiciones de la Directiva del IVA, dicho tribunal decidió, mediante resolución de 15 de mayo de 2017, 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 del IVA que un Estado miembro, en circunstancias como las del litigio principal, considere que una entrega de un terreno sobre el que se levanta, en el momento de dicha entrega, un edificio constituye una venta de terreno edificable sujeto al [IVA], cuando las partes tienen intención de que el edificio sea demolido total o parcialmente con objeto de dejar espacio para un nuevo edificio?»

22. KPC, el Gobierno danés y la Comisión Europea formularon observaciones escritas y participaron en la vista celebrada el 30 de enero de 2019.

### III. Apreciación

23. Con su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente básicamente desea saber si es compatible con los artículos 12 y 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva del IVA una normativa nacional con arreglo a la cual la entrega de un terreno donde hay un edificio constituye una venta de terreno edificable sujeta al IVA si la intención de las partes es demoler el edificio para permitir la construcción de uno nuevo.

24. En las observaciones presentadas en el presente procedimiento se mantienen posturas diversas al respecto.

25. KPC propone responder negativamente a la cuestión. En particular, alega que las dos operaciones de que se trata en el procedimiento principal (la primera venta y la reventa del inmueble controvertido) están exentas del IVA, al constituir «entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se [levantan]» en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA. Por su parte, la Comisión está de acuerdo con KPC respecto a la primera operación, pero considera que las operaciones subsiguientes entre KPC y la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal (que, en su opinión, deben valorarse conjuntamente) constituyen una «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». En consecuencia, estas últimas operaciones están sujetas al IVA en virtud del artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA. Sin embargo, el Gobierno danés propone

responder afirmativamente a la cuestión prejudicial. Entiende que, con arreglo al artículo 12, apartado 3, de la Directiva del IVA, los Estados miembros están facultados para considerar que una porción de terreno como el aquí controvertido es «terreno edificable», de modo que su venta estaría sujeta al IVA de conformidad con el artículo 12, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA.

26. Yo opino que, en principio, la cuestión prejudicial merece una respuesta negativa. La valoración de una potencial entrega de terreno edificable con arreglo a la Directiva del IVA debe seguir la misma lógica que la valoración de cualquier otra operación a efectos de la Directiva: se ha de atender al *carácter objetivo* de la operación *en el momento de la entrega*. Desde este punto de vista, la *intención subjetiva* de las partes en cuanto al futuro uso del inmueble no deja de tener relevancia. Sin embargo, por sí misma difícilmente puede ser determinante e imponerse a otros factores objetivos de la entrega, cuando no a todos.

27. En lo sucesivo voy a centrarme esencialmente en las disposiciones nacionales y sus efectos en cuanto a la calificación de determinadas operaciones. La resolución del asunto concreto sigue siendo responsabilidad del órgano jurisdiccional nacional. Sin embargo, es preciso hacer una aclaración preliminar: ¿qué operaciones son realmente las que se han de valorar?

#### **A. Operación u operaciones que se han de valorar**

28. En la resolución de remisión, así como en algunas de las observaciones presentadas, se examinan conjuntamente las dos operaciones, consistentes en la primera venta del inmueble controvertido (del Puerto de Odense a KPC) y la reventa del mismo inmueble (de KPC a la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal), sin diferenciar entre una y otra. Estas dos compraventas van acompañadas de la red de contratos adicionales entre KPC y la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal que se describen en el punto 13 de las presentes conclusiones. Parece darse por hecho que estas operaciones, en particular las dos compraventas, si no se valoran conjuntamente al menos deben compartir el mismo destino con respecto a su tratamiento a efectos del IVA.

29. Es indudable que las dos operaciones están relacionadas. La primera venta del inmueble controvertido se condicionaba a la celebración de un contrato entre KPC y una sociedad de viviendas sociales relativo a la ejecución de un proyecto de construcción de un proyecto de viviendas para jóvenes en el inmueble. En cambio, la reventa del inmueble controvertido se condicionaba a que KPC comprase dicha propiedad al Puerto de Odense.

30. El Tribunal de Justicia ya ha señalado que, en determinadas circunstancias, varias operaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes. Esto es así, especialmente, cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente conforman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial. 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 accesorio de una prestación principal cuando constituya para la clientela, no un fin en sí, sino el medio para disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.<sup>3</sup>

31. Sin embargo, no alcanzo a entender cómo puede trasladarse a las operaciones que nos ocupan este razonamiento, aplicable normalmente a un conjunto o red de contratos entre las mismas partes. En primer lugar, dichas operaciones se celebraron en diferentes momentos y por distintas partes (el Puerto de Odense y KPC, por un lado, y KPC y la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal, por

<sup>3</sup> Véase, en particular, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), apartados 32 a 34 y jurisprudencia citada.

otro).<sup>4</sup> En segundo lugar, las operaciones en cuestión y, en particular, las dos compraventas sucesivas, no se pueden considerar accesorias entre sí. Habida cuenta de su fin comercial y su motivación económica, la primera venta del inmueble controvertido es, de por sí, una operación «principal», y lo mismo sucede con la reventa del inmueble. Aunque estén relacionadas entre sí, no puede decirse realmente que estas dos operaciones formen parte de un único paquete.

32. En consecuencia, cada una de estas operaciones debe ser considerada como una operación diferente e independiente con arreglo al artículo 1, apartado 2, de la Directiva del IVA.<sup>5</sup> Cada una de ellas debe ser valorada, a los efectos del IVA, atendiendo a sus propios términos y a sus características individuales.

33. No obstante, el hecho de que las dos operaciones de venta no se puedan considerar como una sola no significa que su tratamiento a efectos del IVA no pueda acabar siendo el mismo si se aplican sucesivamente los mismos criterios. Después de todo, el contenido de ambas operaciones y las circunstancias en que se llevaron a cabo son muy similares. Sin embargo, es el órgano jurisdiccional remitente quien ha de determinar si esto es o no así y, en particular, si las tres operaciones celebradas entre KPC y la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal el 5 de diciembre de 2013<sup>6</sup> deben considerarse una sola a efectos del IVA.<sup>7</sup>

### ***B. La disposición nacional controvertida en el litigio principal***

34. Para empezar, quisiera hacer hincapié en los dos elementos principales para la valoración de operaciones con arreglo a la Directiva del IVA: el momento respecto al cual se ha de efectuar la valoración y la naturaleza de esa valoración.

35. En primer lugar, conforme al artículo 63 de la Directiva del IVA, el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, como regla general, «en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios». Para determinar si una operación produce el devengo del IVA, el *momento* en que se debe valorar dicha operación es, en principio, cuando *se entrega* el bien o *se presta* el servicio. A este respecto procede recordar que, a tenor del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

36. En segundo lugar, en cuanto a la forma en que se ha de realizar dicha valoración, es preciso recalcar su carácter *objetivo*. Con este ejercicio se pretende averiguar la *realidad económica y comercial* de la operación<sup>8</sup> en atención a todos los factores relevantes.<sup>9</sup> El punto de vista que se ha de considerar es el de un observador independiente que trate de discernir la verdadera naturaleza y finalidad de la operación teniendo en cuenta todas sus circunstancias objetivas.<sup>10</sup>

4 Sobre la importancia de este último elemento, véanse, por ejemplo, las sentencias de 8 de julio de 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295), apartado 15, y de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), apartado 25.

5 Véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845), apartado 30 y jurisprudencia citada.

6 Véanse los puntos 13 a 15 de las presentes conclusiones.

7 Me ocuparé de esta cuestión en los puntos 66 a 73 de las presentes conclusiones.

8 Véase, en este sentido, la sentencia de 22 de febrero de 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), apartado 43 y jurisprudencia citada.

9 Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto E LATS (C-154/17, EU:C:2018:226), punto 82.

10 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto E LATS (C-154/17, EU:C:2018:226), punto 77.

37. Entre esas circunstancias figuran, en particular, las características concretas del producto o servicio, la forma en que se realiza la prestación y, en general, las circunstancias en que se produce la operación. En este contexto, la intención de las partes puede ser también un elemento relevante. El Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que «la intención de las partes respecto a la sujeción al IVA de una operación debe tomarse en consideración, al apreciar globalmente las circunstancias de una operación de este tipo, siempre que esta pueda deducirse a partir de elementos objetivos».<sup>11</sup>

38. Por lo tanto, la regla general que se ha de aplicar para valorar una operación es la evaluación de *todos los elementos objetivos en el momento de la prestación*.

39. Así las cosas, no queda clara la compatibilidad con el Derecho de la Unión de una norma nacional como la (de parte) del artículo 2.2 de la Instrucción del Ministerio de Hacienda sobre el IVA aplicado a la venta de edificios nuevos y los terrenos edificables (en lo sucesivo, «artículo 2.2»).

40. En general, la norma establecida en el artículo 2.2 parece reflejar el principio antes formulado: por defecto, «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». Además, el resto de la norma dispone que, en (otros) casos generales, «la intención del comprador no podrá ser determinante para valorar si se trata de una entrega de terreno edificable», y concreta una serie de criterios (objetivos) que se han de tener en cuenta al hacer dicha valoración.

41. Sin embargo, también está la categoría especial insertada en el artículo 2.2, donde se especifica que, «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 los edificios se adquieren para su demolición por el comprador, se considerará que la entrega es de terreno edificable».

42. Esta norma nacional específica (o, mejor dicho, esta excepción concreta a la norma general nacional) parece apartarse de los principios del IVA antes expuestos desde un doble punto de vista. En primer lugar, si una operación está sujeta o no al IVA no viene determinado, conforme al artículo 2.2, por las circunstancias imperantes en el momento en que se produce la entrega, sino por ciertos acontecimientos que se supone que se han de producir en el futuro (*elemento temporal*). En segundo lugar, la intención de las partes manifestada en el contrato se convierte en el elemento decisivo de la valoración, con lo que quedan relegadas todas las características objetivas de la operación (*naturaleza de la valoración*).

43. En mi opinión, la aplicación de una disposición nacional como la de esta parte del artículo 2.2 puede dar lugar a valoraciones erróneas en relación con operaciones como las controvertidas en el procedimiento principal. Un análisis más detenido de dichas operaciones puede ilustrar con mayor claridad por qué entiendo que procede responder negativamente a la cuestión prejudicial.

### ***C. La primera venta del inmueble controvertido***

44. Con la primera operación, KPC le compró al Puerto de Odense el inmueble controvertido, consistente en un terreno ocupado casi por completo por un almacén. En el momento de la compraventa, el almacén estaba intacto y en pleno funcionamiento y, según la Administración tributaria danesa, su valor era de 814 000 DKK.

45. Por lo tanto, atendiendo a estas características objetivas, la operación parece encajar perfectamente en la categoría mencionada en el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA: «las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten».

<sup>11</sup> Sentencia de 12 de julio de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461), apartado 33 y jurisprudencia citada.



46. Sin embargo, el Gobierno danés alega que tal conclusión pasaría por alto indebidamente la verdadera finalidad de la operación. La intención de las partes (reflejada en el contrato) era, sin duda alguna, la transmisión de la propiedad de un terreno donde se construiría un edificio en un momento posterior. Las partes estaban de acuerdo en que no podía construirse edificio alguno sin la previa demolición del almacén. Según el proyecto aprobado por el Municipio de Odense, solo una mínima parte de dicho edificio (una parte de la fachada este) debía incorporarse al nuevo.

47. En apoyo de este argumento, el Gobierno danés se remite a la sentencia Don Bosco, en que el Tribunal de Justicia consideró que la exención del IVA a favor de las entregas de terrenos sin edificar, salvo terrenos edificables, no beneficia a «la entrega de un terreno sobre el que todavía se levanta un viejo edificio, que hay que derribar para erigir en su lugar una nueva construcción y cuyo derribo a tal fin, asumido por el vendedor, ya ha comenzado antes de esa entrega».<sup>12</sup>

48. No me convence la tesis del Gobierno danés. Su argumento otorga demasiada importancia a la intención que pudieran tener las partes de identificar, a los efectos del IVA, la verdadera naturaleza y finalidad de la operación. Además, lleva las declaraciones del Tribunal de Justicia en la sentencia Don Bosco más allá del alcance y de los límites lógicos de aquel asunto.

49. Como ya he señalado en los puntos 36 a 38 de las presentes conclusiones, ante todo, una operación económica debe valorarse atendiendo a sus características objetivas. La intención de las partes con respecto al producto entregado puede ser también un elemento relevante en ese sentido, ya que puede arrojar luz sobre los motivos que subyacen a la operación.

50. Sin embargo, esto solo es así en la medida en que la intención de las partes se refleje o quede patente en las características de la operación en sí. Unas meras declaraciones de las partes sin el respaldo de pruebas concretas no pueden tener relevancia alguna. Lo fundamental es que la intención de las partes solo tiene trascendencia cuando se refiere al objetivo perseguido por ellas *mediante* la operación en cuestión. En cambio, tiene poca o ninguna relevancia la intención de las partes cuando (como sucede en el presente asunto) se refiere a lo que se supone que ha de sucederle al producto una vez haya sido entregado, con la intervención de terceros, en un momento futuro.

51. Dicho de otra manera, la intención y los planes de las partes pueden contribuir a confirmar una determinada lectura de la realidad, pero, si no se quiere que la valoración a efectos fiscales se convierta en una suerte de voluntarismo metafísico en que, parafraseando a Schopenhauer, la operación no sea sino voluntad y representación,<sup>13</sup> la intención de las partes difícilmente puede imponerse a la realidad.

52. Además, la postura defendida por el Gobierno danés carece de refrendo en la jurisprudencia. Por ejemplo, en la sentencia Teleos el Tribunal de Justicia señaló que, contrariamente a la argumentación de las partes, según la cual la intención del proveedor y del adquirente de efectuar una determinada operación es suficiente para calificarla de tal, procede observar que «de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la obligación de la administración tributaria de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del IVA tomando en consideración, *salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate*». El Tribunal de Justicia continuó subrayando que la calificación de una operación debe efectuarse necesariamente «sobre la base de elementos objetivos».<sup>14</sup>

12 Sentencia de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, en lo sucesivo, «sentencia Don Bosco», EU:C:2009:722).

13 Schopenhauer, A.: *Die Welt als Wille und Vorstellung*, primera edición por F.A. Brockhaus, Leipzig, 1819.

14 Sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartados 39 y 40. El subrayado es mío.

53. Con estos antecedentes, queda claro por qué el presente caso es distinto del de la sentencia Don Bosco. Allí el Tribunal de Justicia se centró en la realidad de la operación económica de que se trataba. El comprador tenía intención de construir algo nuevo en el terreno adquirido, en sustitución de lo que estaba siendo demolido por el propio vendedor en el mismo momento en que se celebró la operación. En la práctica, el comprador adquiriría un terreno que estaba prácticamente listo para una nueva construcción. Así pues, no tenía apenas importancia que dicha situación solo se fuera a materializar algún tiempo después de la fecha en que se transmitió la propiedad del inmueble.

54. El apartado 39 de la sentencia Don Bosco es muy elocuente a este respecto. Tal como señaló el Tribunal de Justicia, el objeto económico de los actos emprendidos por el vendedor (la entrega de un terreno y las obras de derribo) era «la entrega de un terreno *listo* para ser edificado». <sup>15</sup> Asimismo, el Tribunal de Justicia añadió que el edificio antiguo no tenía ninguna utilidad para el comprador, y solo tras la conclusión de las obras de derribo <sup>16</sup> adquiriría el terreno tal utilidad, obras de las que se hizo cargo y que costeó el vendedor. <sup>17</sup>

55. Todo esto contrasta con el presente asunto, en que, en el momento de la primera venta del inmueble controvertido, el almacén aún estaba intacto y no habían empezado las obras de demolición. Ni siquiera estaba prevista la fecha de inicio de dichas obras con certeza, y el proceso debía ponerlo en marcha un ulterior comprador del terreno, no KPC.

56. Además, esta interpretación de la sentencia Don Bosco se ha visto confirmada después por las sentencias en que el Tribunal de Justicia consideró que estaba exenta del IVA la entrega de un bien inmueble que constaba de un terreno y un edificio antiguo que se había de transformar en un edificio nuevo, dado que, «en el momento de dicha entrega, en el edificio antiguo solo se habían efectuado obras de demolición parcial y todavía se utilizaba, al menos en parte, como tal». <sup>18</sup>

57. En el presente asunto, la situación objetiva en el momento de la operación era que no se podía descartar totalmente un cambio de planes respecto al destino del almacén (por improbable que fuera en opinión de las partes). En principio, cualquier retraso en las obras, o un litigio en relación con la demolición del edificio antiguo o con la construcción del nuevo, o simplemente una alteración del plan urbanístico (motivado, por ejemplo, por problemas que se planteen en el momento de derribar el almacén), podrían haber afectado al uso del almacén existente.

58. Esta posibilidad no era en absoluto meramente hipotética. De hecho, el plan urbanístico original para la zona, adoptado por el consejo municipal de Odense, declaraba que el almacén en cuestión debía preservarse «en la medida de lo posible». Solo en un momento posterior se modificó dicho plan para que el único elemento arquitectónico del viejo edificio que se hubiese de preservar fuera la parte central de la fachada este del almacén. Aunque ya estaba prevista antes de la celebración del contrato de compraventa, dicha modificación no se produjo hasta un momento posterior. <sup>19</sup>

59. Tampoco me convence el segundo argumento formulado por el Gobierno danés, según el cual era lícito calificar el terreno controvertido como «terreno edificable», ya que el artículo 12, apartado 3, de la Directiva del IVA deja a los Estados miembros la definición de dicho concepto. <sup>20</sup> Como acertadamente ha señalado la Comisión, la discrecionalidad de que gozan los Estados miembros para

<sup>15</sup> Sentencia Don Bosco, apartado 39. El subrayado es mío.

<sup>16</sup> Sentencia Don Bosco, apartado 39.

<sup>17</sup> Sentencia Don Bosco, apartado 32.

<sup>18</sup> Véase la sentencia de 16 de noviembre de 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), apartado 53 y jurisprudencia citada. El subrayado es mío.

<sup>19</sup> Véanse a este respecto los puntos 11 y 12 de las presentes conclusiones.

<sup>20</sup> Véase también la sentencia de 28 de marzo de 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139), apartados 25 y 26.

definir el concepto de «terreno edificable» no puede llegar al punto de invadir el de «edificio», que, por el contrario, sí está definido por el Derecho de la Unión.<sup>21</sup> Además, la definición que le da el artículo 12, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA es ciertamente amplia: «*toda construcción incorporada al suelo*».<sup>22</sup>

60. A este respecto, solo añadiré que, en el contexto del presente análisis, es irrelevante que parte de una fachada del edificio antiguo se mantenga en el nuevo. Según lo entiendo, dicha parte del edificio primero se retiró para ser posteriormente integrada en el edificio nuevo. En mi opinión, no cabe ninguna interpretación razonable del concepto de «edificio» en el sentido del artículo 12, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA que permita ampliarlo de tal manera que incluya el elemento del edificio antiguo que más tarde se integró o se utilizó en el nuevo, sin haber estado siquiera unido nunca al suelo. Por lo tanto, aunque los contornos de dicho concepto han sido objeto de cierto debate entre las partes, no veo motivo para seguir abundando en este tema, ya que apenas tiene importancia para el presente asunto.

61. Por último, la postura según la cual la primera venta del inmueble controvertido difícilmente puede considerarse como venta de un terreno edificable a efectos del IVA cuenta con otros dos argumentos a favor.

62. En primer lugar, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que la *ratio legis* de los artículos 12, apartado 1, letra a), y 135, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA es la relativa inexistencia de valor añadido generado por la venta de un edificio antiguo. El Tribunal de Justicia ha observado que «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».<sup>23</sup>

63. Vista desde esta perspectiva, la operación controvertida difícilmente puede justificar la aplicación del IVA: no se llevó a cabo ninguna actividad sobre el inmueble que pudiese incrementar su valor económico para KPC. De hecho, antes de que pudiese volver a formar parte de una cadena de producción de valor añadido, el almacén debía ser demolido.<sup>24</sup>

64. En segundo lugar, el Tribunal de Justicia ha declarado recientemente sobre los artículos 12, apartado 1, letra a), y 135, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA que, «interpretadas conjuntamente, estas disposiciones establecen una distinción entre edificios antiguos y edificios nuevos, ya que la venta de un inmueble antiguo *no está, en principio, sujeta al IVA*».<sup>25</sup> A este respecto, cabe preguntarse si el hecho de calificar como entrega de un terreno edificable la venta de un terreno con un edificio antiguo que esté preparado para su explotación económica inmediata no suscita dudas desde el punto de vista de la neutralidad fiscal. Ciertamente, operaciones similares acabarían sometiéndose al IVA o quedando exentas de él únicamente en atención a la intención declarada de las partes con respecto al futuro destino del edificio, con independencia de su estado físico.

21 Sentencia de 28 de marzo de 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139), apartado 25 y jurisprudencia citada. De manera análoga, el Tribunal de Justicia también ha declarado que el concepto de «entrega de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan» no se puede determinar sobre la base del Derecho nacional, sino que se ha de interpretar uniformemente (véase la sentencia de 11 de junio de 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, apartado 15).

22 El subrayado es mío.

23 Véase la sentencia de 16 de noviembre de 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), apartado 31 y jurisprudencia citada.

24 En general sobre este tema, véanse las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en el asunto Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432), punto 15.

25 Sentencia de 16 de noviembre de 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), apartados 29 y 30. El subrayado es mío.

65. Al disociarse la aplicación de las normas de la realidad objetiva, esta postura también permitiría eludirlas con relativa facilidad. En efecto, sería muy sencillo para las partes incluir en el contrato alguna declaración en relación con el futuro del edificio, a fin de obtener el resultado deseado en cuanto al tratamiento a efectos del IVA. Yo no creo que sea aceptable que las autoridades fiscales hayan de asumir entonces la carga de comprobar en un momento posterior la materialización efectiva de la intención declarada por las partes.

#### ***D. La reventa del inmueble controvertido***

66. A mi parecer, las consideraciones recién desarrolladas respecto a la venta del inmueble controvertido son igualmente válidas para la posterior reventa de dicho inmueble.

67. Esta última operación (celebrada entre KPC y la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal), según la entiendo, se refería exactamente al mismo inmueble que fue objeto de la primera venta. Por lo tanto, la operación subsiguiente también se refería a la compraventa de un terreno donde se levantaba un almacén que estaba intacto, en pleno funcionamiento y con un cierto valor (no insignificante). Al igual que observé con respecto a la primera operación, en el momento en que el vendedor parece haber transmitido la propiedad sobre el inmueble al comprador no habían comenzado las obras de demolición.

68. Sin embargo, en la vista la Comisión sugirió que la reventa del inmueble controvertido no debía considerarse de forma aislada, sino como parte de una serie de operaciones que, por los propios términos de los contratos en cuestión, debe considerarse como un todo. En opinión de la Comisión, esto implica que, en conjunto, las operaciones entre KPC y la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal constituyen una «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» en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA.

69. A mi entender, de los autos no se infieren suficientes elementos que permitan al Tribunal de Justicia posicionarse sobre esta cuestión. Además, por lo general, corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar, conforme a los principios desarrollados por el Tribunal de Justicia,<sup>26</sup> si operaciones formalmente diferentes se encuentran tan estrechamente ligadas que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuya división resultaría artificial.<sup>27</sup>

70. Quisiera añadir a este respecto que la cuestión prejudicial ha sido formulada por el órgano jurisdiccional remitente de forma abstracta y centrada en la relevancia de la intención de las partes para la valoración a efectos del IVA de la transmisión de un terreno con un edificio construido. El órgano jurisdiccional remitente no ha solicitado al Tribunal de Justicia orientación acerca del problema específico planteado por la Comisión. Por lo tanto, tan solo haré una serie de observaciones finales para asistir al tribunal nacional, en caso de que lo necesite.

71. Parece claro que, conforme al contrato marco, la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal adquirió el inmueble para actuar como constructor y operador. Por su parte, KPC se identificó simplemente como contratista para realizar el diseño y conversión del inmueble en viviendas. Además, antes de que KPC pudiese comenzar obra alguna, la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal debía procurar y financiar la demolición del almacén existente. También era la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal quien había de asumir cualquier responsabilidad que se pudiera derivar de las obras de derribo.

<sup>26</sup> Véase el punto 33 de las presentes conclusiones.

<sup>27</sup> Véanse, en ese sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), apartados 51 a 54, y de 18 de octubre de 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845), apartados 32 y 33.

72. Con estos antecedentes, da la impresión de que, antes de que se construyesen las viviendas, la Asociación de Viviendas Sociales de Kristiansdal actuó como propietaria del inmueble controvertido de una forma que constituye un hecho imponible con arreglo a los artículos 14 y 63 de la Directiva del IVA.<sup>28</sup> A este respecto el Tribunal de Justicia ha aclarado que el concepto de «entrega de bienes» debe entenderse como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien».<sup>29</sup>

73. Además, como en el caso de la primera operación, no parece que, antes de producirse la reventa, el inmueble fuese objeto de obra alguna que incrementase su valor, lo que hubiera justificado la recaudación del IVA.

74. No obstante, incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar si estos elementos, valorados conjuntamente con los demás factores relevantes, son o no indicativos, a efectos del IVA, de que la reventa del inmueble controvertido fue una «entrega de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten» en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA.

75. En cualquier caso, con independencia de la calificación que se dé en último término a la segunda operación, de las consideraciones precedentes se deduce que una disposición nacional como la parte controvertida del artículo 2.2, con arreglo a la cual la entrega de un terreno con un edificio construido constituye automáticamente una compraventa de terreno edificable sujeta al IVA si la intención de las partes es demoler el edificio para poder construir uno nuevo, no es compatible con las disposiciones de la Directiva del IVA.

#### **IV. Conclusión**

76. En conclusión, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por el Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste, Dinamarca) del modo siguiente:

«Una normativa nacional con arreglo a la cual la entrega de un terreno donde hay un edificio constituye una venta de terreno edificable sujeta al IVA si la intención de las partes es demoler el edificio para permitir la construcción de uno nuevo es incompatible con los artículos 12 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.»

<sup>28</sup> Véase el punto 35 de las presentes conclusiones.

<sup>29</sup> Véase, por ejemplo, la sentencia de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61), apartado 9.