

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 30 de septiembre de 2021 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 392 — Régimen de imposición sobre el margen de beneficio — Ámbito de aplicación — Entregas de inmuebles y de terrenos edificables comprados con fines de reventa — Sujeto pasivo que no ha tenido derecho a deducción con ocasión de la adquisición de los inmuebles — Reventa sujeta al IVA — Concepto de “terrenos edificables”»

En el asunto C-299/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), mediante resolución de 25 de junio de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de julio de 2020, en el procedimiento entre

Icade Promotion SAS, anteriormente Icade Promotion Logement SAS,

y

Ministère de l'Action et des Comptes publics,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot, Presidente de Sala, la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente), Vicepresidenta del Tribunal de Justicia, y el Sr. L. Bay Larsen, la Sra. C. Toader y el Sr. M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Icade Promotion SAS, anteriormente Icade Promotion Logement SAS, por el Sr. P. Tournès y la Sra. A. Abadie, avocats;
- en nombre del Gobierno francés, por la Sra. E. de Moustier y el Sr. É. Toutain, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. F. Dintilhac y la Sra. A. Armenia, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de mayo de 2021;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 392 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 Icade Promotion SAS, anteriormente Icade Promotion Logement SAS, y el ministère de l'Action et des Comptes publics (Ministerio de Actuación y Contabilidad Pública, Francia; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la negativa de esa Administración a devolver el impuesto sobre el valor añadido (IVA) abonado por dicha sociedad, correspondiente a ventas de terrenos edificables a particulares celebradas durante los años 2007 y 2008.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

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:

«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 A tenor del artículo 73 de la misma Directiva:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

7 El artículo 135 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«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;

[...]».

8 El artículo 137, apartado 1, de esta Directiva establece:

«Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones siguientes:

[...]

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

c) 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;

[...]».

9 En el marco del título XIII de la citada Directiva, rubricado «Excepciones», el capítulo 1, titulado «Excepciones aplicables hasta la introducción del régimen definitivo», comprende el artículo 392, que dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán disponer que en las entregas de edificios y de terrenos edificables

comprados con fines de reventa por un sujeto pasivo que no haya tenido derecho a deducción con ocasión de la adquisición, la base imponible esté constituida por la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra.»

Reglamento de Ejecución n.º 282/2011

10 El Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DO 2011, L 77, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013 (DO 2013, L 284, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución n.º 282/2011»), dispone, en su artículo 13 *ter*, lo siguiente:

«A efectos de la aplicación de la Directiva [del IVA], por “bienes inmuebles” se entenderá:

[...]

b) cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad;

[...]».

11 El artículo 31 *bis* del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 dispone lo siguiente:

«1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva [del IVA] solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos:

a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos;

b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

2. El apartado 1 abarcará, en particular:

[...]

d) la construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales, y similares;

[...]».

Derecho francés

12 El artículo 257 del code général des impôts (Código General Tributario), en su versión aplicable al litigio principal, disponía:

«También están sujetos al impuesto sobre el valor añadido:

[...]

6° Salvo lo dispuesto en el punto 7:

a) Las operaciones relativas a bienes inmuebles [...] y cuyos resultados deban incluirse en las bases del impuesto sobre la renta en concepto de beneficios industriales y comerciales;

[...]

7° Las operaciones que contribuyan a la construcción o entrega de inmuebles.

Estas operaciones estarán sujetas al impuesto incluso cuando revistan carácter civil.

1. Se incluyen, en particular:

a) Las ventas [...] de terrenos edificables [...]

Se incluyen en el primer párrafo, en particular, los terrenos para los cuales el comprador [...], en un plazo de cuatro años desde la fecha de la escritura de la operación, obtenga la licencia de obra o urbanística o comience las obras necesarias para construir un inmueble o un grupo de inmuebles o para construir nuevos locales en elevación.

Estas disposiciones no son aplicables a los terrenos adquiridos por personas físicas para la construcción de inmuebles que destinen a uso residencial.

[...]

b) Las ventas de inmuebles [...]».

13 A tenor del artículo 268 del Código General Tributario, en su versión aplicable al litigio principal:

«En lo que respecta a las operaciones del punto 6 del artículo 257, la base imponible del impuesto sobre el valor añadido estará constituida por la diferencia entre:

a) Por un lado, el precio y los gastos que se le añadan, o el valor venal del bien si es superior al precio más los gastos;

b) Por otro lado, [...]

– [...] las cantidades pagadas por el cedente, por cualquier concepto, por la adquisición del bien;

[...]».

14 El artículo 231, apartado 1, del anexo 2 del Código General Tributario, en su versión aplicable al litigio principal, establece:

«Las personas designadas en el [punto 6] del artículo 257 del Código General Tributario no podrán deducir el impuesto que ha gravado el precio de adquisición o de construcción de los inmuebles [...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 Icade Promotion, que ejerce una actividad de parcelación, adquirió terrenos no urbanizados de personas no sujetas al IVA (particulares o entidades locales). En consecuencia, estas adquisiciones no se sujetaron al IVA.

16 En un primer momento, tras dividir dichos terrenos en parcelas y haber realizado obras para instalar diversas redes con el fin de proveerlos de servicios —como vías, redes de agua potable, electricidad, gas, alcantarillado o telecomunicaciones—, Icade Promotion vendió las parcelas así provistas a particulares como terrenos edificables, para la construcción de inmuebles destinados a uso residencial.

17 A continuación, Icade Promotion sometió esas cesiones, efectuadas durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2008, al régimen del IVA sobre el margen de beneficio con arreglo a las disposiciones previstas en el artículo 257, punto 6, del Código General Tributario (en lo sucesivo, «régimen de imposición sobre el margen de beneficio»).

18 En un segundo momento, Icade Promotion solicitó a la Administración tributaria la devolución del IVA sobre el margen de beneficio que había abonado, que ascendía a 2 826 814 euros para el año 2007 y a 2 369 881 euros para el año 2008. Esta sociedad alegaba que las operaciones controvertidas no podían estar sujetas al IVA aplicable a los inmuebles sobre la base del artículo 257, punto 7, del Código General Tributario, pues se trataba de la cesión de terrenos edificables a particulares para la construcción de inmuebles para uso residencial, y que tampoco estaban sometidas al régimen de imposición sobre el margen de beneficio previsto en el artículo 257, punto 6, en relación con el artículo 268 del mismo Código, de modo que no debía pagarse IVA alguno.

19 Después de que la Administración tributaria desestimase su reclamación, Icade Promotion interpuso recurso contra esa desestimación ante el tribunal administratif de Montreuil (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Montreuil, Francia), que lo desestimó por infundado mediante sentencia de 27 de abril de 2012.

20 Icade Promotion interpuso recurso de apelación contra dicha sentencia ante la cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versailles, Francia), que lo desestimó mediante sentencia de 18 de julio de 2014, por considerar que la reclamación administrativa era inadmisibile.

21 Mediante resolución de 28 de diciembre de 2016, el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia) anuló parcialmente la sentencia de la cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versailles) y devolvió el asunto a este último Tribunal, el cual, mediante su segunda sentencia de 19 de octubre de 2017, desestimó el recurso de apelación interpuesto por dicha sociedad contra la sentencia del tribunal administratif de Montreuil (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Montreuil) de 27 de abril de 2012 en cuanto al fondo.

22 Icade Promotion interpuso entonces recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

23 Para negar la sujeción al IVA sobre el margen de beneficio de las ventas controvertidas en el litigio principal con arreglo a lo dispuesto en el artículo 257, punto 6, y en el artículo 268 del Código General Tributario, Icade Promotion alega que la aplicación a esas ventas del régimen de imposición sobre el margen de beneficio es incompatible con lo dispuesto en el artículo 392 de la Directiva del IVA en dos sentidos.

24 En primer lugar, según la recurrente, el artículo 392 de la Directiva del IVA solo autoriza a los Estados miembros a someter las entregas de terrenos edificables a un régimen de imposición sobre el margen de beneficio cuando el sujeto pasivo que realiza tales entregas haya soportado el IVA en el momento de la adquisición de los terrenos, viéndose privado al mismo tiempo del

derecho a practicar la deducción. A este respecto, Icade Promotion se apoya, en particular, en la versión en lengua inglesa del artículo 392 de la Directiva del IVA, que prevé expresamente «la no deducibilidad del IVA» correspondiente a la compra.

25 En segundo lugar, según Icade Promotion, el artículo 392 de la Directiva del IVA solo autoriza a los Estados miembros a someter las entregas de terrenos edificables a un régimen de imposición sobre el margen de beneficio cuando el sujeto pasivo que realiza estas entregas se limita a comprar y revender dichos terrenos sin transformar. Así, a su modo de ver, esta disposición no se aplica a las operaciones de venta de terrenos edificables que hayan sido objeto de transformaciones tras su adquisición.

26 De la resolución de remisión resulta que, para responder a esta alegación, la cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versailles) declaró que la ausencia del «derecho a deducción» en el momento de la adquisición mencionada en el artículo 392 de la Directiva del IVA comprende los supuestos en los que la adquisición no haya estado sujeta al IVA. Además, según dicho órgano jurisdiccional, la mención en ese artículo de las entregas de terrenos edificables «comprados con fines de reventa» no tiene por objeto ni por efecto excluir las compras de terrenos no edificados seguidas de una reventa como terrenos edificables.

27 En estas circunstancias, el Conseil d'État (Consejo de Estado) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 392 de la [Directiva del IVA] en el sentido de que reserva la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a las operaciones de entregas de inmuebles cuya adquisición haya estado sujeta al [IVA] sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a practicar la deducción de este impuesto? ¿O permite que este régimen se aplique a las operaciones de entregas de inmuebles cuya adquisición no haya estado sujeta a este impuesto, ya sea porque la adquisición no entra en el ámbito de aplicación de este impuesto o porque, aunque entra en su ámbito de aplicación, está exenta de él?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 392 de la [Directiva del IVA] en el sentido de que excluye la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a las entregas de terrenos edificables en los dos supuestos siguientes:

- cuando estos terrenos, adquiridos sin edificaciones, se hayan convertido, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, en terrenos edificables;
- cuando estos terrenos hayan sido objeto, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, de modificaciones de sus características, tales como su división en parcelas o la realización de obras que permitan proveerlos de servicios mediante distintas redes (vías, agua potable, electricidad, gas, alcantarillado, telecomunicaciones)?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

28 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 392 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que limita la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a operaciones de entrega de inmuebles cuya adquisición haya estado sujeta al IVA sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a practicar la deducción de ese impuesto con ocasión de esa adquisición o en el sentido de que permite que este régimen se aplique igualmente a operaciones de entrega de

inmuebles cuya adquisición no haya estado sujeta al referido impuesto, ya sea porque la adquisición no entra en el ámbito de aplicación de este impuesto o porque, aunque entra en su ámbito de aplicación, está exenta.

29 Procede señalar, de entrada, que las versiones lingüísticas del artículo 392 de la Directiva del IVA presentan diferencias. Así, la versión francesa de esta disposición se refiere únicamente a la inexistencia de un «derecho a deducción» sin precisar si esta inexistencia se debe solamente a que la transacción inicial no estaba sujeta al IVA o a que, estando sujeta a dicho impuesto, no daba derecho a deducirlo posteriormente. En cambio, la versión inglesa de dicha disposición se refiere al «IVA sobre la compra» y precisa que esta «no era deducible» («the VAT on the purchase was not deductible»), dando a entender que la cesión de tales terrenos debería, en principio, estar sujeta al IVA.

30 A este respecto, procede recordar que, en caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición de la Unión Europea, la norma de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra [sentencia de 8 de octubre de 2020, *United Biscuits (Pensions Trustees) y United Biscuits Pension Investments*, C?235/19, EU:C:2020:801, apartado 46 y jurisprudencia citada].

31 Asimismo, es preciso señalar que el régimen impositivo previsto en el artículo 392 de la Directiva del IVA constituye una excepción al régimen general de esa Directiva y debe, por tanto, ser objeto de una interpretación estricta. Sin embargo, ello no significa que los términos utilizados para definir dicho régimen excepcional hayan de interpretarse de tal manera que este quede privado de efectos. En efecto, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por ese régimen y respetar las exigencias de la neutralidad fiscal (véanse, por analogía, la sentencia de 29 de noviembre de 2018, *Mensing*, C?264/17, EU:C:2018:968, apartados 22 y 23 y jurisprudencia citada).

32 En este contexto, procede recordar, en lo que concierne a la estructura general de la Directiva del IVA, que, según el principio fundamental inherente al sistema del IVA, este impuesto se aplica en cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (sentencia de 30 de mayo de 2013, X, C?651/11, EU:C:2013:346, apartado 45 y jurisprudencia citada).

33 Asimismo, procede señalar que la Directiva del IVA establece una clara distinción entre, por un lado, las entregas de terrenos edificables, que están sujetas al IVA, y, por otro lado, las entregas de terrenos no edificables, que están exentas de dicho impuesto.

34 En virtud del apartado 3 del artículo 12 de la Directiva del IVA, a efectos de lo dispuesto en el apartado 1, letra b), de ese mismo artículo, serán considerados como terrenos «edificables» los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros. Estos últimos, al definir los terrenos que deben considerarse «terrenos edificables», están obligados a respetar el objetivo perseguido por el artículo 135, apartado 1, letra k), de dicha Directiva, que es eximir del pago del IVA únicamente las entregas de terrenos no edificables que no estén destinados a la construcción (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de enero de 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C?543/11, EU:C:2013:20, apartado 30 y jurisprudencia citada).

35 Así pues, procede considerar que, a la luz del artículo 135, apartado 1, letra k), en relación con el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, toda entrega de terrenos edificables realizada a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal debe, en principio, estar sujeta al IVA, bien con arreglo al régimen general del artículo 73 de la Directiva del IVA, que establece que el IVA se calculará en base a la contraprestación de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, a saber, el precio de venta, o bien, como excepción para los Estados miembros que

hayan previsto esta posibilidad, con arreglo al régimen de imposición sobre el margen de beneficio en virtud del artículo 392 de esta Directiva, según el cual la base imponible estará constituida por la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra.

36 Por lo que respecta al objetivo perseguido por la Directiva del IVA, procede recordar que esta tiene como finalidad, en particular, garantizar el principio de neutralidad fiscal, el cual se opone, por una parte, a que entregas de bienes similares, que compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA, así como, por otra, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA (sentencia de 17 de enero de 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, apartado 31).

37 El régimen de imposición sobre el margen de beneficio tiene como finalidad garantizar este principio en la medida en que dicho régimen tiene por objeto compensar un remanente de IVA no deducible.

38 A este respecto, de la exposición de motivos de la propuesta de la Sexta Directiva del Consejo 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 [COM(73) 950 final] resulta que podría aplicarse una base imponible reducida en el supuesto de que un bien, que ya ha soportado el IVA con carácter definitivo (por ejemplo, un inmueble de uso residencial, como bien «consumido» debido a su primera ocupación), sea reintroducido posteriormente en el «circuito comercial» y vuelva, por tanto, a sujetarse al IVA. En la referida exposición de motivos se afirma que, en tal caso, «para tener en cuenta esta nueva comercialización del inmueble, que daría lugar a una carga tributaria excesiva para el sector inmobiliario, ha sido necesario apartarse de la tributación de conformidad con los principios generales y prever [...] la posibilidad de que los Estados miembros determinen la base imponible del [IVA] mediante una deducción “base sobre base”».

39 En efecto, una imposición del precio de venta total tras el primer consumo final supondría, de no existir la posibilidad de deducción, incluir en la base imponible no solo un precio ya gravado por el IVA definitivo, sino también el importe de ese IVA. Ello llevaría a que la carga definitiva del IVA correspondiente al conjunto del circuito económico dependiese, en particular, del número de consumos finales sucesivos y de los precios pagados con ocasión de estos. En cambio, la sujeción al IVA sobre el margen de beneficio permite atenuar ese remanente del IVA y restablecer la neutralidad fiscal.

40 Así, la aplicación de este régimen impositivo a las operaciones realizadas tras el primer consumo final permite garantizar que la carga que recae sobre el segundo consumo final se determine en las mismas condiciones que la que se basa en el primer consumo. Se trata de un elemento que garantiza el buen funcionamiento del IVA, ya que se aplica a bienes que pueden ser objeto de varios consumos finales que interrumpen la cadena de deducción.

41 Procede mencionar que el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado sobre un régimen análogo al controvertido en el litigio principal, a saber, el régimen del margen de beneficio en el ámbito de los bienes de ocasión. El Tribunal de Justicia ha declarado que gravar sobre la totalidad del precio de venta la entrega de un bien de ocasión por un sujeto pasivo revendedor, cuando el precio al que este adquirió dicho bien incorpora una cuota de IVA que fue abonada por una persona incluida en uno de los grupos contemplados en el artículo 314, letras a) a d), de la Directiva del IVA y ni esta persona ni el sujeto pasivo han podido deducir implica una doble imposición (sentencia de 3 de marzo de 2011, *Auto Nikolo-revendedor*, C-203/10, apartado 48).

42 En este contexto, es preciso subrayar que no todas las adquisiciones de terrenos

edificables por un sujeto pasivo para su reventa están necesariamente sujetas al IVA.

43 Pues bien, interpretar el artículo 392 de la Directiva del IVA únicamente en el sentido de que reserva la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a las entregas de terrenos edificables cuya adquisición haya estado sujeta al IVA, sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a practicar la deducción de dicho impuesto, y de que excluye, por tanto, la aplicación de ese régimen cuando tal adquisición no haya estado sujeta al IVA, en el supuesto de una reincorporación de estos terrenos a un proceso económico a fin de ser objeto de un segundo consumo, llevaría a que entregas de bienes similares, que compiten entre sí, y los operadores económicos, que las efectúan, recibiesen un trato distinto desde el punto de vista del IVA.

44 En cambio, fuera del supuesto contemplado en el apartado anterior, la interpretación contextual y teleológica expuesta en los apartados 36 a 42 de la presente sentencia no permite justificar la aplicación de la excepción prevista en el artículo 392 de la Directiva del IVA a operaciones de entrega de terrenos cuya adquisición no haya estado sujeta a este impuesto. Tal es el caso de la adquisición de un terreno edificable cuando su vendedor inicial es un particular que se limita a gestionar su patrimonio privado sin que dicha cesión se inscriba en el marco de la realización de una actividad económica o de la adquisición de un terreno no edificado que, según el artículo 135, apartado 1, letra k), de la Directiva del IVA, está totalmente exenta de IVA.

45 En este último caso, tal como señaló el Abogado General en el punto 77 de sus conclusiones, no existe ningún riesgo de doble imposición en caso de reventa de tales terrenos, incluso en el supuesto de que estos hubiesen pasado a ser, entretanto, «gravables» como terrenos edificables. Igualmente, debido a su exención del IVA, los terrenos no edificados no pueden ser objeto de «consumo(s) final(es)» en el sentido de la Directiva del IVA, de modo que la cuestión de su «reintroducción» en el circuito comercial no se plantea. Así, en ninguno de estos dos supuestos se da la hipótesis de un IVA «que sigue estado incluido» en tales bienes como consecuencia de una posible imposición anterior.

46 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 392 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que permite que el régimen de imposición sobre el margen de beneficio se aplique a operaciones de entrega de terrenos edificables tanto cuando su adquisición haya estado sujeta al IVA sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a deducir dicho impuesto como cuando su adquisición no haya estado sujeta al IVA pero el precio al que el sujeto pasivo revendedor haya adquirido tales bienes incorpore una cuota del IVA abonada anteriormente por el vendedor inicial. No obstante, fuera de este supuesto, esta disposición no se aplica a operaciones de entrega de terrenos edificables cuya adquisición inicial no haya estado sujeta al IVA, ya sea porque no estaba incluida en su ámbito de aplicación o porque estaba exenta de dicho impuesto.

Segunda cuestión prejudicial

47 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 392 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que excluye la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a las operaciones de entrega de terrenos edificables cuando dichos terrenos, adquiridos sin edificar, se hayan convertido, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, en terrenos edificables y cuando esos terrenos hayan sido objeto, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, de modificaciones de sus características, tales como su división en parcelas o la realización de obras que permitan la instalación de redes con el fin de proveerlos de servicios, como, por ejemplo, redes de gas o de electricidad.

48 Por lo que respecta, en primer lugar, a la cuestión relativa a los terrenos adquiridos sin edificar, procede señalar, según se desprende del apartado 31 de la presente sentencia, que, al tratarse de una excepción al principio general de la Directiva del IVA según el cual el IVA debe percibirse en principio sobre el precio aplicado entre las partes, procede interpretar el artículo 392 de dicha Directiva de manera estricta, sin no obstante vaciar esa disposición de su contenido.

49 Procede señalar asimismo que, a tenor del artículo 12, apartado 3, de la Directiva del IVA, serán considerados como terrenos «edificables» los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.

50 No obstante, tal y como se desprende de la jurisprudencia recordada en el apartado 34 de la presente sentencia, 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 edificados que no estén destinados a la construcción.

51 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».

52 De todas estas disposiciones se desprende que, habida cuenta de que el concepto de «terreno edificable» engloba tanto los terrenos urbanizados como los que no lo están, el criterio determinante a efectos de la distinción entre un terreno edificable y un terreno no edificado es si, en el momento de la transacción, el terreno de que se trata está destinado a la construcción.

53 Pues bien, del artículo 392 de la Directiva del IVA resulta que el régimen excepcional de imposición sobre el margen de beneficio se aplica únicamente a los terrenos edificables que, definidos como tales por los Estados miembros —como terrenos destinados a la construcción—, se adquieren con vistas a su reventa. En cambio, la reventa de terrenos adquiridos sin edificar, que no están destinados a la construcción y que están, en principio, exentos del IVA, debe quedar excluida del ámbito de aplicación de dicho artículo.

54 Ha de precisarse asimismo que, para garantizar el respeto del principio de neutralidad fiscal, es necesario que todos los terrenos no edificados destinados a que se erija en ellos un edificio y, por ende, destinados a la construcción estén comprendidos en la definición nacional del concepto de «terreno edificable» (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de enero de 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, apartado 31).

55 En el caso de autos, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, teniendo en cuenta las definiciones legislativas nacionales y todas las circunstancias en las que se llevaron a cabo las operaciones controvertidas en el litigio principal, si los terrenos adquiridos por Icade Promotion están comprendidos en el concepto de «terreno edificable» o si, por el contrario, se trata de terrenos no edificados que, al estar exentos del IVA, no están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 392 de la Directiva del IVA.

56 Por lo que respecta, en segundo lugar, a la cuestión de si dicho artículo excluye la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a una entrega de terrenos edificables cuando dichos terrenos han sido objeto, entre el momento de su adquisición y de su reventa por el sujeto pasivo, de modificaciones de sus características, tales como su división en parcelas o la realización de obras que permiten proveerlos de servicios mediante distintas redes,

procede señalar que es cierto que el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 califica de «bien inmueble» cualquier «edificio» o «construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad», como la «construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales, y similares».

57 Sin embargo, el hecho de que tales instalaciones constituyan «bienes inmuebles», en el sentido del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, no influye en la calificación de un terreno así urbanizado como «terreno edificable». En efecto, 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, agua, etc., 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.

58 Por otra parte, si bien el artículo 12, apartado 2, de la Directiva del IVA define un 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».

59 Si bien resulta, en esencia, de los apartados 32 y 33 de la sentencia de 16 de noviembre de 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), que un edificio que haya sido objeto de una transformación o de obras de modernización debe estar sujeto al régimen general del IVA cuando dichas operaciones generan un valor añadido, como lo hizo la construcción inicial de este, esta jurisprudencia no puede aplicarse por analogía al litigio principal. En efecto, en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, la cuestión de si las obras de modernización controvertidas habían generado un valor añadido era determinante para la sujeción al IVA o no de la entrega del edificio en cuestión. En cambio, en el litigio principal del presente asunto no se discute la sujeción al IVA de la entrega de los terrenos, sino la aplicabilidad de una disposición que establece una excepción mediante un régimen de imposición atenuado.

60 Pues bien, aunque el artículo 392 de la Directiva del IVA se refiere a las «entregas de [...] terrenos edificables comprados con fines de reventa», no puede concluirse que estos términos prohíban que los terrenos hayan sido objeto de transformaciones por el sujeto pasivo revendedor, siempre que puedan calificarse de terrenos edificables en el momento de su reventa. En efecto, tal conclusión no se desprende ni de las intenciones del legislador de la Unión relativas a esta disposición ni de la interpretación contextual de esta.

61 En consecuencia, si un terreno no urbanizado se considera un terreno edificable con arreglo a la normativa nacional del Estado miembro en cuestión, las transformaciones a efectos de su urbanización de que haya sido objeto dicho terreno, que sigue, pues, destinado a la construcción, no influyen en modo alguno en su calificación como «terreno edificable», siempre que tales obras de urbanización no puedan calificarse de «edificios».

62 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 392 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que excluye la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a operaciones de entrega de terrenos edificables cuando dichos terrenos, adquiridos sin edificar, se hayan convertido, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, en terrenos edificables, pero no excluye la aplicación de dicho régimen a operaciones de entrega de terrenos edificables cuando estos terrenos hayan sido objeto, entre el momento de su adquisición y el de

su reventa por el sujeto pasivo, de modificaciones de sus características, tales como su división en parcelas o la realización de obras de urbanización que permitan la instalación de redes que proporcionen servicios a tales terrenos, como, por ejemplo, redes de gas o de electricidad.

Costas

63 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 procedimiento 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:

1) **El artículo 392 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 permite que el régimen de imposición sobre el margen de beneficio se aplique a operaciones de entrega de terrenos edificables tanto cuando su adquisición haya estado sujeta al impuesto sobre el valor añadido (IVA) sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a deducir dicho impuesto como cuando su adquisición no haya estado sujeta al IVA pero el precio al que el sujeto pasivo revendedor haya adquirido tales bienes incorpore una cuota del IVA abonada anteriormente por el vendedor inicial. No obstante, fuera de este supuesto, esta disposición no se aplica a operaciones de entrega de terrenos edificables cuya adquisición inicial no haya estado sujeta al IVA, ya sea porque no estaba incluida en su ámbito de aplicación o porque estaba exenta de dicho impuesto.**

2) **El artículo 392 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que excluye la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a operaciones de entrega de terrenos edificables cuando dichos terrenos, adquiridos sin edificar, se hayan convertido, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, en terrenos edificables, pero no excluye la aplicación de dicho régimen a operaciones de entrega de terrenos edificables cuando estos terrenos hayan sido objeto, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, de modificaciones de sus características, tales como su división en parcelas o la realización de obras de urbanización que permitan la instalación de redes que proporcionen servicios a tales terrenos, como, por ejemplo, redes de gas o de electricidad.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.