

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 8 de noviembre de 2012 (*)

«Fiscalidad – IVA – Hecho imponible – Aplicación a las necesidades de la empresa de bienes obtenidos “dentro de la actividad de la empresa” – Asimilación a entregas a título oneroso – Terrenos propiedad del sujeto pasivo transformados por un tercero»

En el asunto C-299/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 13 de mayo de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de junio de 2011, en el procedimiento entre

Staatssecretaris van Financiën

y

Gemeente Vlaardingen,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet, M. Ilešič (Ponente) y E. Levits y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 24 de mayo de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gemeente Vlaardingen, por el Sr. G.J.A. van Kalmthout, advocaat;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. C. Wissels, el Sr. J. Langer y la Sra. M.K. Bulterman, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. P. van Nuffel, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de septiembre de 2012;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 5, apartado 7, letra a), 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) y el Gemeente Vlaardingen (Ayuntamiento de Vlaardingen; en lo sucesivo, «Vlaardingen»), a propósito del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») devengado por el hecho de haber integrado a Vlaardingen en una actividad empresarial que ejerce bienes inmuebles de su propiedad que habían sido objeto de obras de mejora efectuadas por un tercero.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 La Sexta Directiva fue derogada y sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1). No obstante, habida cuenta de la fecha de los hechos, el litigio principal sigue rigiéndose por la Sexta Directiva.

4 A tenor del artículo 2 de la Sexta Directiva:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.
2. Las importaciones de bienes.»

5 El artículo 4 de dicha Directiva disponía:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 [...].

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios [...]. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

3. Los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional [una operación] relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

a) la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan; los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación de este criterio a las transformaciones de inmuebles, y al terreno sobre el que éstos se levantan.

Los Estados miembros estarán facultados para aplicar criterios distintos al de la primera ocupación [...].

Se considerará como edificio toda construcción incorporada al suelo;

b) la entrega de terrenos edificables.

Serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.

[...]»

6 El título V de la Sexta Directiva, bajo la rúbrica «Hecho imponible», comprendía los artículos 5, 6 y 7 de la Directiva titulados, respectivamente, «Entregas de bienes», «Prestaciones de servicios» e «Importaciones».

7 El artículo 5 de la Sexta Directiva tenía la siguiente redacción:

«1. Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

[...]

5. Los Estados miembros podrán considerar como entrega de bienes, en la acepción del apartado 1, la entrega de ciertas obras en inmuebles.

[...]

7. Los Estados miembros podrán asimilar a entregas a título oneroso:

a) la aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, extraídos, contruidos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción del [IVA];

b) la aplicación de bienes por un sujeto pasivo a una actividad no gravada, siempre que dichos bienes hayan originado el derecho a la deducción total o parcial del [IVA] en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a);

c) con excepción de los casos enunciados en el apartado 8, la retención de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica gravable, siempre que dichos bienes hubieran [originado] un derecho a la deducción total o parcial en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a).

[...]»

8 El artículo 11 de dicha Directiva establecía:

«A. En el interior del país

1. La base imponible estará constituida:

[...]

b) en las operaciones enunciadas en los apartados 6 y 7 del artículo 5, por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen;

[...]».

9 A tenor del artículo 13, parte B, de la misma Directiva:

«[...]los Estados miembros eximirán [...]

[...]

g) 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 3 del artículo 4;

h) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 3 del artículo 4.»

10 Los artículos 18 y 74 de la Directiva 2006/112 se corresponden, en lo sustancial, con los artículos 5, apartado 7, y 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

Derecho neerlandés

11 El artículo 3 de la Wet op de Omzetbelasting 1968 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Wet OB»), está formulado en los siguientes términos:

«1. Constituyen entregas de bienes:

[...]

c) la entrega de inmuebles por quien los ha producido, con excepción de los terrenos no edificados distintos de los terrenos edificables [...]

[...]

h) el hecho de disponer, para necesidades empresariales, de bienes fabricados en la propia empresa en los casos en los que, si dichos bienes se hubieran adquirido por un empresario, el impuesto que grava a dichos bienes no podría deducirse, o no en su totalidad; se equiparán los bienes fabricados en la propia empresa a los bienes fabricados por encargo a terceros mediante la puesta a disposición de materiales, incluido el suelo; quedan excluidos de la aplicación de esta letra los terrenos no edificados distintos de los terrenos edificables [...]

[...]».

12 El artículo 8, apartado 3, de la Wet OB establece:

«En relación con las entregas de bienes mencionadas en el artículo 3, apartado 1, letras g) y h), [...] la contraprestación equivaldrá al importe, excluido el impuesto sobre el volumen de negocios, que debiera abonarse por los bienes si éstos, en la fecha de la entrega, se adquirieran o produjeran en el estado en que se encuentren en tal fecha.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

13 Vlaardingén es propietario de un complejo deportivo, del que forman parte varios campos al aire libre que arrienda a asociaciones deportivas aplicando la exención del IVA establecida en favor de dichas asociaciones.

14 En el año 2003, encargó a unos contratistas recubrir dichos campos de deporte, de césped natural, con un revestimiento artificial. Una vez entregadas las obras en 2004, siguió arrendando esos mismos campos, aplicando la exención del IVA, a las asociaciones deportivas a las que anteriormente los arrendaba.

15 Después de pagar las facturas correspondientes a las referidas obras, cuyo importe total ascendía a 1.547.440 euros, cantidad que incluía una cuota de IVA de 293.993 euros, Vlaardingen no pudo deducir el importe correspondiente a ese IVA, puesto que su actividad relativa a los campos en cuestión, esto es, el arrendamiento de los mismos a asociaciones deportivas, estaba exenta del IVA.

16 Tras una comprobación de la situación tributaria de Vlaardingen, la autoridad competente notificó a dicho ayuntamiento una liquidación complementaria del IVA correspondiente al ejercicio de 2004 por importe de 116.099 euros. Según dicha autoridad, la aplicación por parte de Vlaardingen de los campos controvertidos a su actividad de arrendamiento implicaba «disponer, para necesidades empresariales, de bienes [...] fabricados por encargo a terceros mediante la puesta a disposición de materiales, incluido el suelo», en el sentido del artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB.

17 A efectos del cálculo del IVA, dicha autoridad tomó como base tanto los costes de transformación de los campos como el valor del suelo sobre el que se sustentaban:

Costes de transformación de los campos:	1.547.440 euros
Valor del suelo:	+ 610 940 euros
Base imponible:	2.158.380 euros
IVA al tipo del 19 % de 2.158.380 euros:	410.092 euros
Deducción del IVA pagado por la transformación:	– 293.993 euros
IVA adeudado:	116.099 euros

18 Vlaardingen impugnó dicha liquidación ante el Rechtbank te 's-Gravenhage. La aplicación de sus campos, en adelante provistos de un revestimiento artificial, a las necesidades de su actividad de arrendamiento no podía, a su juicio, estar sujeta al IVA.

19 El Rechtbank te 's-Gravenhage desestimó el recurso de Vlaardingen. En la apelación, el Gerechtshof 's-Gravenhage, mediante resolución de 26 de enero de 2009, anuló la resolución dictada en primera instancia y la liquidación impugnada. Consideró, en particular, que el artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB es incompatible con el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, en la medida en que, en virtud de la citada disposición de la Wet OB, se considera como una entrega de bienes el mero hecho de disponer de bienes producidos por terceros. El Staatssecretaris van Financiën interpuso un recurso de casación contra dicha resolución del Gerechtshof 's Gravenhage.

20 El Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 5, apartado 7, inicio y letra a), de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 5, apartado 5, y el artículo 11, parte A, inicio y apartado 1, letra b), de dicha Directiva en el sentido de que un Estado miembro, con ocasión de la aplicación de un bien

inmueble por un sujeto pasivo a necesidades exentas, puede exigir el IVA en un supuesto en el que:

- dicho bien inmueble está compuesto por una obra (de construcción) realizada sobre suelo propio encargada a un tercero a cambio de una contraprestación, y
- el suelo fue utilizado anteriormente por el sujeto pasivo para (las mismas) necesidades de su empresa exentas del IVA, y el sujeto pasivo no disfrutó anteriormente de una deducción del IVA respecto a su propio terreno,

con la consecuencia de que (el valor de) el propio terreno queda sujeto al pago del IVA?»

Sobre la cuestión prejudicial

21 Como se desprende de la resolución de remisión, los campos de que se trata en el procedimiento principal pertenecen a Vlaardingen y son arrendados por éste a asociaciones deportivas. Este arrendamiento es una actividad económica exenta de IVA.

22 Consta asimismo que las obras de transformación de esos campos dieron lugar a una tributación en concepto de IVA por parte de Vlaardingen. Sin necesidad de saber si ese gravamen resultaba de la norma establecida en el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva o más bien de alguna de las otras normas establecidas en ésta, se desprende en cualquier caso de los autos remitidos al Tribunal de Justicia que no fue, inicialmente, la facultad de asimilación a una entrega a título oneroso prevista en el artículo 5, apartado 7, letra a), de dicha Directiva lo que motivó ese gravamen en concepto de IVA, cuya legalidad, por lo demás, no discute Vlaardingen.

23 Esta facultad de asimilación prevista en el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, motivó, en cambio, una liquidación complementaria, impugnada por Vlaardingen, a tenor de la cual dicho ayuntamiento debía abonar, además del IVA correspondiente a las obras de transformación de sus campos de deporte, el importe del IVA correspondiente al valor del suelo sobre el que se asientan dichos campos.

24 Por lo tanto, hay que entender que la cuestión planteada tiene por objeto determinar si el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de dicha Directiva debe interpretarse en el sentido de que la aplicación por parte de un sujeto pasivo a las necesidades de una actividad económica exenta de IVA de unos campos que son de su propiedad y que ha hecho transformar por un tercero puede ser gravada con el IVA tomando como base la suma del valor del suelo sobre el que se asientan dichos campos y el coste de la transformación de los mismos.

25 El citado artículo 5, apartado 7, letra a), se refería a situaciones en que el mecanismo de deducción previsto, con carácter general, por la Sexta Directiva no podía aplicarse. Siempre que determinados bienes se utilicen a los fines de una actividad económica gravada, se hace necesaria la deducción del impuesto soportado para evitar la doble imposición. Cuando, por el contrario, el sujeto pasivo utilice bienes adquiridos para las necesidades de operaciones exentas, no podrá deducirse el impuesto soportado (véanse, en particular, las sentencias de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec. p. I-3039, apartado 24; de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Rec. p. I-839, apartado 28, y de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, apartado 44). Como han puesto de manifiesto el Gobierno neerlandés y la Comisión Europea, el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva contemplaba especialmente esa hipótesis en que la deducción del IVA soportado por el sujeto pasivo está excluida por estar exenta de IVA la actividad económica ejercida por dicho sujeto pasivo.

26 En particular, como ha señalado el Abogado General en el punto 45 de sus conclusiones, la citada disposición permitía a los Estados miembros configurar su normativa tributaria de forma que las empresas que, por ejercer una actividad exenta de IVA, no pudiesen deducir el IVA soportado al adquirir sus bienes empresariales, no se encontrasen en desventaja frente a los competidores que ejerciesen esa misma actividad mediante bienes obtenidos sin pagar el IVA por producirlos ellos mismos o, de un modo más general, por obtenerlos «dentro de la actividad de [su] empresa». Para que esos competidores estuviesen sometidos a la misma carga fiscal que las empresas que hubiesen adquirido sus bienes de un tercero, el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva ofrecía a los Estados miembros la facultad de asimilar la aplicación, para las necesidades del ejercicio de las actividades exentas de la empresa, de bienes obtenidos dentro de la actividad de la empresa a una entrega de bienes a título oneroso en el sentido de los artículos 2, apartado 1, y 5, apartado 1, de dicha Directiva, gravando por lo tanto dicha aplicación con el IVA.

27 Para que esa facultad, reiterada en el artículo 18 de la Directiva 2006/112, pueda utilizarse de tal forma que elimine efectivamente cualquier desigualdad en materia de IVA entre los sujetos pasivos que hayan adquirido los bienes de otro sujeto pasivo y aquéllos que los hayan adquirido dentro de la actividad de su empresa, la expresión «bienes producidos, detraídos, construidos, transformados [...] dentro de la actividad de la empresa», ha de interpretarse, como han defendido el Gobierno neerlandés y la Comisión, en el sentido de que incluye no sólo los bienes íntegramente producidos, detraídos, construidos o transformados por la propia empresa, sino también aquellos producidos, detraídos, construidos o transformados por un tercero mediante materias puestas a su disposición por dicha empresa.

28 En efecto, un sujeto pasivo que aplicase a las necesidades de una actividad exenta de IVA bienes de su propiedad que hubiesen sido acabados o mejorados por un tercero podría, de no operarse la asimilación contemplada en el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, encontrarse en una situación en que únicamente las obras realizadas por ese tercero fuesen objeto de gravamen en concepto de IVA. Para que dicho sujeto pasivo soporte, con arreglo a la finalidad del citado artículo 5, apartado 7, letra a), la misma carga fiscal que sus competidores que ejerzan la misma actividad exenta mediante bienes íntegramente adquiridos de un tercero, la asimilación contemplada en la referida disposición debe poder extenderse a la totalidad de los bienes acabados o mejorados por el tercero, y, por lo tanto, conducir a una tributación en concepto de IVA que tome como base el valor total de dichos bienes.

29 Por consiguiente, las autoridades de un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad de asimilación a una entrega a título oneroso prevista en el citado artículo 5, apartado 7, letra a),

pueden considerar que la carga fiscal que, en concepto de IVA, grave a un sujeto pasivo que arriende a asociaciones deportivas campos de deporte que haya hecho revestir con una superficie artificial debe ser la misma que grave a un competidor que arriende a asociaciones deportivas campos de deporte provistos de una superficie artificial íntegramente adquiridos de un tercero.

30 Dichas autoridades deben entonces, con arreglo a la norma establecida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, que ha sido reiterada en el artículo 74 de la Directiva 2006/112, calcular el IVA adeudado por ese sujeto pasivo basándose en un valor determinado en el momento de la aplicación de los campos de deporte transformados, es decir, en el momento de su puesta en servicio para las necesidades de la actividad exenta, y que corresponde al precio en el mercado de campos de deporte con una situación, unas dimensiones y un revestimiento similares a los de los campos controvertidos. Habida cuenta de estos criterios, la suma del valor del suelo sobre el que se asientan los campos y los costes de las transformaciones de que han sido objeto puede constituir una base imponible adecuada.

31 Ahora bien, tal mecanismo de imposición no puede conducir a la violación de los principios establecidos en materia de IVA, que deben ser respetados por el Estado miembro de que se trate en cualquier circunstancia, y por lo tanto también al hacer uso de la mencionada facultad de asimilación.

32 A este respecto, interesa recordar que una de las características esenciales del IVA es que éste se aplica sobre el valor añadido de los bienes o servicios correspondientes, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente (véanse, en particular, las sentencias de 16 de diciembre de 1992, Beaulande, C-208/91, Rec. p. I-6709, apartado 14; de 17 de septiembre de 1997, UCAL, C-347/95, Rec. p. I-4911, apartado 34, y de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 33). Por consiguiente, la facultad de asimilación a una entrega a título oneroso, tal como ha sido interpretada en los apartados anteriores de la presente sentencia, no puede servir para percibir un importe en concepto de IVA sobre el valor de los bienes que el sujeto pasivo haya puesto a disposición del tercero que los haya acabado o mejorado, si dicho sujeto pasivo ya había pagado el IVA sobre ese valor con anterioridad. Como ha subrayado la Comisión, un gravamen reiterado como éste sería incompatible tanto con la característica fundamental del IVA que acaba de recordarse como con la finalidad de la referida facultad de asimilación, que consiste ciertamente en permitir a los Estados miembros gravar con el IVA la aplicación de bienes a las necesidades de actividades exentas de IVA, pero no implica en modo alguno autorizar a los Estados miembros a gravar varias veces con el IVA una misma parte del valor de esos bienes.

33 En el caso de autos, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si, con anterioridad a la liquidación complementaria que es objeto del procedimiento principal, Vlaardingen había abonado el IVA correspondiente al valor del suelo sobre el que se asientan los campos de deporte controvertidos. Si se pusiese de manifiesto que así es, habría de concluirse que una liquidación complementaria como la girada a Vlaardingen, que toma como base imponible la totalidad del valor de dicho suelo, rebasa la facultad prevista en el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva y es contraria al sistema general de ésta.

34 En caso de que se pusiese de manifiesto que, con anterioridad a la liquidación complementaria que es objeto del procedimiento principal, Vlaardingen no había abonado el importe del IVA correspondiente al valor del suelo sobre el que se asientan los campos de deporte, habría que asegurarse, además, antes de que el gravamen en concepto de IVA establecido en dicha liquidación pudiese declararse compatible con el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, que a tales campos no les es aplicable la exención prevista en el artículo

13, parte B, letra h), de dicha Directiva.

35 En efecto, según el citado artículo 13, parte B, letra h), las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 3 del artículo 4, están exentas de IVA.

36 Por lo tanto, la aplicación a las necesidades empresariales de los campos de deporte que son objeto del procedimiento principal únicamente estará gravada con el IVA en el caso de que puedan ser calificados como terrenos edificados o como terrenos edificables en el sentido del artículo 4, apartado 3, letra b). Basta señalar, a ese respecto, que cuando en virtud de la facultad prevista en el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, la aplicación a las necesidades de la empresa de terrenos no edificados ni edificables se asimila a una entrega a título oneroso de tales terrenos, esa asimilación tiene como consecuencia que resulte aplicable el artículo 13, parte B, letra h), de la Sexta Directiva, quedando excluido todo gravamen en concepto de IVA.

37 En el caso de autos, corresponde al órgano jurisdiccional remitente controlar si la aplicación a las necesidades empresariales de campos de deporte provistos de una superficie artificial puede válidamente asimilarse a una entrega de terrenos edificados o edificables.

38 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la aplicación por parte de un sujeto pasivo a las necesidades de una actividad económica exenta de IVA de unos campos que son de su propiedad y que ha hecho transformar por un tercero puede ser gravada con el IVA tomando como base la suma del valor del suelo sobre el que se asientan tales campos y el coste de la transformación de los mismos, siempre que dicho sujeto pasivo no haya pagado aún el IVA correspondiente a ese valor y a esos costes y siempre que a los campos en cuestión no les sea aplicable la exención establecida en el artículo 13, parte B, letra h), de la Sexta Directiva.

Costas

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

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

El artículo 5, apartado 7, letra a), 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, en relación con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la aplicación por parte de un sujeto pasivo a las necesidades de una actividad económica exenta de IVA de unos campos que son de su propiedad y que ha hecho transformar por un tercero puede ser gravada con el IVA tomando como base la suma del valor del suelo sobre el que se asientan tales campos y el coste de la transformación de los mismos, siempre que dicho sujeto pasivo no haya pagado aún el IVA correspondiente a ese valor y a esos costes, y siempre que a los campos en cuestión no les sea aplicable la exención establecida en el artículo 13, parte B, letra h), de la Sexta Directiva.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.