

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

8 novembre 2012 (*)

«Fiscalità – IVA – Operazioni imponibili – Impiego, per i bisogni dell'impresa, di beni ottenuti “nel quadro di detta impresa” – Assimilazione ad una cessione effettuata a titolo oneroso – Terreni di proprietà del soggetto passivo e trasformati da un terzo»

Nella causa C-299/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione del 13 maggio 2011, pervenuta in cancelleria il 15 giugno 2011, nel procedimento

Staatssecretaris van Financiën

contro

Gemeente Vlaardingen,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. A. Borg Barthet, M. Ilešić (relatore), E. Levits e dalla sig.ra M. Berger, giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák

cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 24 maggio 2012,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Gemeente Vlaardingen, da G.J.A. van Kalmthout, advocaat;
- per il governo dei Paesi Bassi, da C. Wissels, J. Langer e M.K. Bulterman, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e P. van Nuffel, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'11 settembre 2012,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995 (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle finanze) e la Gemeente Vlaardingen (Comune di Vlaardingen; in prosieguo: «Vlaardingen»), in merito all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), in quanto Vlaardingen aveva integrato in un'attività d'impresa da essa esercitata beni immobili di sua proprietà e sottoposti a lavori di miglioramento, effettuati da un terzo.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita, a decorrere dal 1° gennaio 2007, dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1). Tuttavia, tenuto conto della data dei fatti di cui trattasi, il procedimento principale continua ad essere disciplinato dalla sesta direttiva.

4 Ai sensi dell'articolo 2 della sesta direttiva:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;
2. le importazioni di beni».

5 L'articolo 4 della direttiva in parola stabiliva quanto segue:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2 (...)

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi (...). Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.

3. Gli Stati membri possono considera[r]e soggett[o] passiv[o] anche chiunque effettui a titolo occasionale un'operazione relativa alle attività di cui al paragrafo 2, e in particolare una delle operazioni seguenti:

- a) la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo; gli Stati membri possono determinare le modalità di applicazione di questo criterio alla trasformazione di edifici nonch[é] il concetto di suolo attiguo.

Gli Stati membri possono applicare criteri diversi dalla prima occupazione (...).

Si considera fabbricato qualsiasi costruzione incorporata al suolo;

b) la cessione di un terreno edificabile.

Si considerano terreni edificabili i terreni, attrezzati o no, definiti tal[i] dagli Stati membri».

(...)».

6 Il titolo V della sesta direttiva, rubricato «Operazioni imponibili», conteneva gli articoli 5-7 di tale direttiva, rispettivamente intitolati «Cessioni di beni», «Prestazioni di servizi» e «Importazioni».

7 L'articolo 5 della sesta direttiva era redatto come segue:

«1. Si considera "cessione di bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

(...)

5. Gli Stati membri possono considerare cessione ai sensi del paragrafo 1, la consegna di taluni lavori immobiliari.

(...)

7. Gli Stati membri possono assimilare ad una cessione a titolo oneroso:

a) l'impiego da parte di un soggetto passivo, per i bisogni della sua impresa, di un bene prodotto, costruito, estratto, lavorato, acquistato o importato nel quadro di detta impresa, qualora l'acquisto del bene in questione presso un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla deduzione completa dell'[IVA];

b) la destinazione di un bene da parte di un soggetto passivo ad un settore di attività non assoggettato, quando detto bene ha consentito una deduzione totale o parziale dell'[IVA] nel corso dell'acquisto o dell'impiego di cui alla lettera a);

c) ad eccezione dei casi di cui al paragrafo 8, il possesso di beni da parte di un soggetto passivo o dei suoi aventi causa, in caso di cessazione della sua attività economica tassabile, quando detti beni hanno consentito una deduzione parziale o totale al momento dell'acquisto o della loro destinazione conformemente alla lettera a).

(...)».

8 L'articolo 11 della suddetta direttiva era così enunciato:

«A. *All'interno del paese*

1. La base imponibile è costituita:

(...)

b) per le operazioni di cui all'articolo 5, paragrafi 6 e 7, dal pre[zz]o di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni;

(...)».

9 Ai sensi dell'articolo 13, parte B, della medesima direttiva:

«(...) [G]li Stati membri esonerano (...)

(...)

g) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo, diversi da quelli di cui all'articolo 4, paragrafo 3, lettera a);

h) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni dei terreni edificabili di cui all'articolo 4, paragrafo 3, lettera b)».

10 Gli articoli 18 e 74 della direttiva 2006/112 corrispondono essenzialmente agli articoli 5, paragrafo 7, e 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva.

Il diritto olandese

11 L'articolo 3 della legge del 1968 relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Wet op de Omzetbelasting 1968), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «Wet OB»), è formulato come segue:

«1. Sono cessioni di beni:

(...)

c) la cessione di immobili da parte di colui che li ha prodotti ad eccezione dei terreni non edificati diversi dai terreni edificabili (...)

(...)

h) l'utilizzo a fini aziendali di beni prodotti in proprio in casi in cui, se i beni fossero stati acquistati da un'impresa, l'imposta gravante su tali beni non avrebbe dato diritto a detrazione, o non completamente; ai beni prodotti in proprio sono assimilati i beni prodotti su commissione mettendo a disposizione i materiali, tra i quali è compreso il terreno; dall'applicazione della presente lettera h) sono esclusi i terreni non edificati diversi dai terreni edificabili (...)

(...)».

12 L'articolo 8, paragrafo 3, della Wet OB è così enunciato:

«Con riguardo alle cessioni di cui all'articolo 3, paragrafo 1, lettere g) e h), (...) il corrispettivo è fissato, esclusa l'imposta sulla cifra d'affari, nell'importo che dovrebbe essere pagato per tali beni, se questi, al momento della cessione, fossero acquistati o prodotti nello stato in cui si trovano in quel momento».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

13 Vlaardingen è proprietaria di un impianto sportivo, di cui fanno parte alcuni campi all'aperto, che essa concede in locazione ad associazioni sportive, applicando l'esenzione dall'IVA prevista a favore di queste ultime.

14 Nel corso del 2003, essa ha dato incarico ad alcune imprese di coprire detti campi sportivi, costituiti da erba naturale, con un rivestimento artificiale. Dopo la consegna dell'opera nel 2004, essa ha continuato a concedere in locazione gli stessi campi, applicando l'esenzione dall'IVA alle

associazioni sportive cui erano affittati in precedenza.

15 Dopo aver pagato le fatture corrispondenti ai suddetti lavori, il cui importo totale ammontava a EUR 1 547 440, somma comprendente un importo IVA di EUR 293 993, Vlaardingen non ha potuto beneficiare di una detrazione di tale importo IVA, poiché la sua attività, relativa ai campi di cui trattasi, ossia la locazione di questi ultimi ad associazioni sportive, è esente da IVA.

16 A seguito di una verifica della situazione fiscale di Vlaardingen, l'autorità competente ha notificato a detto comune una rettifica, relativamente all'IVA del 2004, per un importo pari a EUR 116 099. La destinazione, da parte di Vlaardingen, dei campi di cui trattasi alla sua attività di locazione doveva essere considerata, secondo tale autorità, come «l'utilizzo a fini aziendali (...) di beni prodotti su commissione mettendo a disposizione i materiali, tra i quali è compreso il terreno», ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, lettera h), della Wet OB.

17 Ai fini del calcolo dell'IVA, la suddetta attività si è basata sia sui costi di realizzazione dei campi considerati sia sul valore del suolo sottostante:

Costi di realizzazione dei campi: EUR 1 547 440

Valore dei terreni: + EUR 610 940

Base imponibile: EUR 2 158 380

IVA al tasso del 19% su EUR 2 158 380: EUR 410 092

Detrazione dell'IVA pagata per la realizzazione: – EUR 293 993

IVA esigibile: EUR 116 099.

18 Vlaardingen ha contestato tale imposta dinanzi al Rechtbank te 's-Gravenhage. L'impiego dei campi dotati d'ora innanzi di un rivestimento artificiale per i bisogni della sua attività di locazione, a detta della stessa, non può essere assoggettato all'IVA.

19 Il Rechtbank te 's-Gravenhage ha respinto il ricorso di Vlaardingen. In appello, il Gerechtshof 's-Gravenhage, con decisione del 26 gennaio 2009, ha annullato la decisione pronunciata in primo grado nonché la rettifica contestata. Esso ha ritenuto, in particolare, che l'articolo 3, paragrafo 1, lettera h), della Wet OB sia incompatibile con l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, in quanto, ai sensi di detta disposizione della Wet OB, è considerato cessione di beni il mero utilizzo di beni prodotti da terzi. Lo Staatssecretaris van Financiën ha proposto ricorso per cassazione avverso tale decisione del Gerechtshof 's Gravenhage.

20 Lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 5, paragrafo 7, frase introduttiva e lettera a), della sesta direttiva, in combinato disposto con l'articolo 5, paragrafo 5, e con l'articolo 11, parte A, frase introduttiva e paragrafo 1, lettera b), della medesima direttiva, debba essere interpretato nel senso che uno Stato membro, in caso di impiego ad opera di un soggetto passivo di un bene immobile per scopi esenti da imposta, può imporre l'IVA in un caso in cui:

– detto bene immobile consiste in un lavoro (di costruzione) realizzato su terreno proprio del soggetto passivo e su suo incarico da un terzo, a fronte di corrispettivo, e

– detto terreno veniva in precedenza utilizzato dal soggetto passivo per (gli stessi) scopi esenti da IVA e il soggetto passivo per detto terreno proprio non ha in precedenza goduto di detrazione dell'IVA,

con la conseguenza che il (valore del) terreno proprio viene compreso nell'imposizione dell'IVA».

Sulla questione pregiudiziale

21 Come emerge dalla decisione di rinvio, i campi di cui trattasi nel procedimento principale sono di proprietà di Vlaardingen e sono concessi in locazione da quest'ultima ad associazioni sportive. Tale locazione si configura come un'attività economica esente da IVA.

22 È altresì pacifico che i lavori di realizzazione di detti campi hanno dato luogo, a carico di Vlaardingen, ad un'imposizione a titolo di IVA su tali lavori. Senza necessità di accertare se detta imposizione risultasse dalla norma enunciata all'articolo 5, paragrafo 5, della sesta direttiva o piuttosto da un'altra norma prevista da quest'ultima, dal fascicolo presentato alla Corte emerge in ogni caso che, inizialmente, l'imposizione a titolo di IVA, di cui Vlaardingen non contesta peraltro la legittimità, non è stata determinata dalla facoltà di assimilazione ad una cessione effettuata a titolo oneroso di cui all'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della suddetta direttiva.

23 Tale facoltà di assimilazione prevista all'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva ha determinato invece una rettifica, contestata da Vlaardingen, in base alla quale detto comune doveva versare, oltre all'IVA inerente ai lavori di realizzazione dei suoi campi sportivi, un importo IVA relativo al valore del terreno ad essi sottostante.

24 Occorre pertanto intendere la questione sollevata come diretta ad accertare se l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, in combinato disposto con l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva, debba essere interpretato nel senso che l'impiego, da parte di un soggetto passivo, per i bisogni di un'attività economica esente da IVA, di terreni di cui è proprietario e che ha fatto trasformare da un terzo può essere oggetto di un'imposizione a titolo di IVA, che ha come base imponibile la somma del valore del terreno sottostante tali campi e dei costi di realizzazione di questi ultimi.

25 Il suddetto articolo 5, paragrafo 7, lettera a), riguardava situazioni in cui il meccanismo di detrazione previsto, in via generale, dalla sesta direttiva non poteva essere applicato. In caso di utilizzo di beni a fini di un'attività economica imponibile a valle, si impone una detrazione a monte dell'imposta che ha gravato su tali beni onde evitare una doppia imposizione. Qualora, invece, beni acquistati da un soggetto passivo vengano impiegati per esigenze di operazioni esenti, non può aversi detrazione a monte dell'imposta che ha gravato su tali beni (v., in particolare, sentenze del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Racc. pag. I-3039, punto 24; del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Racc. pag. I-839, punto 28, e del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, punto 44). Come hanno osservato il governo dei Paesi Bassi e la Commissione europea, l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva riguardava in particolare tale ipotesi in cui viene esclusa la detrazione a valle di un importo IVA versato a monte, dal momento che l'attività economica esercitata a valle è esente da IVA.

26 In particolare, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 45 delle sue conclusioni, la suddetta disposizione consentiva agli Stati membri di adeguare la propria normativa tributaria in modo tale che le imprese che non possono detrarre l'IVA versata al momento dell'acquisto dei beni aziendali, in quanto esercenti un'attività esente da IVA, non siano svantaggiate rispetto alle imprese concorrenti che esercitano la medesima attività mediante beni che hanno ottenuto senza

versare l'IVA, producendoli in proprio o, più in generale, ottenendoli «nel quadro della [loro] impresa». Affinché tali concorrenti fossero assoggettati alla stessa imposizione fiscale gravante sulle imprese che avevano acquistato i loro beni presso un terzo, l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva riconosceva la facoltà agli Stati membri di assimilare l'impiego, per esigenze di esercizio delle attività aziendali esenti da imposta, di beni ottenuti nel quadro dell'impresa ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso ai sensi degli articoli 2, paragrafo 1, e 5, paragrafo 1, di tale direttiva e quindi di assoggettare all'IVA il suddetto impiego.

27 Affinché detta facoltà, ripresa all'articolo 18 della direttiva 2006/112, possa essere esercitata in modo da eliminare concretamente qualsiasi disparità in materia di IVA tra i soggetti passivi che hanno acquistato i loro beni presso un altro soggetto passivo e quelli che li hanno ottenuti nel quadro della loro impresa, è necessario, come hanno sostenuto il governo dei Paesi Bassi e la Commissione, che i termini «bene prodotto, costruito, estratto, lavorato, (...) nel quadro di detta impresa» siano intesi nel senso che essi comprendono non solo i beni interamente prodotti, costruiti, estratti o lavorati in proprio dall'impresa considerata, ma anche quelli prodotti, costruiti, estratti o lavorati da un terzo con materiali messi a disposizione dalla suddetta impresa.

28 Infatti, il soggetto passivo che impiega per i bisogni di un'attività esente da IVA beni di cui è proprietario e che ha fatto completare o migliorare da un terzo potrebbe trovarsi, se non sussiste l'assimilazione di cui all'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, in una situazione in cui solo i lavori effettuati da detto terzo costituirebbero oggetto di un'imposizione a titolo di IVA. Affinché siffatto soggetto passivo, conformemente alla finalità del suddetto articolo 5, paragrafo 7, lettera a), sia assoggettato alla stessa imposizione fiscale dei suoi concorrenti che esercitano la medesima attività esente da imposta mediante beni che essi hanno interamente acquistato presso un terzo, l'assimilazione prevista dalla suddetta norma deve poter essere applicata alla totalità dei beni completati o migliorati dai terzi e, quindi, condurre ad un'imposizione a titolo di IVA avente come base imponibile l'intero valore di detti beni.

29 Di conseguenza, è consentito alle autorità di uno Stato membro che si avvale della facoltà di assimilazione ad una cessione effettuata a titolo oneroso, prevista al suddetto articolo 5, paragrafo 7, lettera a), considerare che l'imposizione fiscale gravante, a titolo di IVA, su un soggetto passivo che concede in locazione ad associazioni sportive campi sportivi, fatti rivestire da quest'ultimo con una superficie artificiale, deve essere equiparata all'imposizione che graverebbe su un concorrente che concede in locazione ad associazioni sportive campi sportivi, aventi una superficie artificiale, interamente acquistati presso un terzo.

30 Dette autorità, conformemente alla norma enunciata all'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, ripresa all'articolo 74 della direttiva 2006/112, devono quindi calcolare l'IVA dovuta dal soggetto passivo summenzionato in base a un valore determinato al momento dell'impiego dei campi sportivi realizzati, vale a dire al momento della loro utilizzazione per l'attività esente da imposta, e corrispondente al prezzo, sul mercato, di campi sportivi che presentano una situazione, una dimensione e un rivestimento simili a quelli dei campi di cui trattasi. Tenuto conto di tali criteri, la somma del valore del terreno sottostante i campi considerati e dei costi di realizzazione di questi ultimi può costituire una base imponibile adeguata.

31 Ciò premesso, siffatto meccanismo di imposizione non può condurre a una violazione dei principi stabiliti in materia di IVA, che devono essere rispettati dallo Stato membro interessato in ogni caso e, quindi, anche nel momento in cui viene esercitata la suddetta facoltà di assimilazione.

32 Al riguardo occorre ricordare che una delle caratteristiche essenziali dell'IVA è che quest'ultima si applica al valore aggiunto dei beni o dei servizi considerati, in quanto l'imposta dovuta in occasione di un'operazione viene calcolata previa detrazione di quella che è stata versata all'atto della precedente operazione (v., in particolare, sentenze del 16 dicembre 1992,

Beaulande, C-208/91, Racc. pag. I-6709, punto 14; del 17 settembre 1997, UCAL, C-347/95, Racc. pag. I-4911, punto 34, nonché del 29 aprile 2004, GIL Insurance e a., C-308/01, Racc. pag. I-4777, punto 33). Di conseguenza, la facoltà di assimilazione ad una cessione effettuata a titolo oneroso, come interpretata ai punti precedenti della presente sentenza, non può essere esercitata per riscuotere un importo IVA sul valore dei beni che il soggetto passivo interessato ha messo a disposizione del terzo che li ha completati o migliorati, dato che tale soggetto passivo, nell'ambito di un'imposizione precedente, aveva già pagato l'IVA su detto valore. Come sottolineato dalla Commissione, un'imposizione reiterata di tal genere sarebbe incompatibile sia con la caratteristica essenziale dell'IVA, sopra ricordata, sia con la finalità della suddetta facoltà di assimilazione, che consiste, indubbiamente, nel permettere agli Stati membri di assoggettare all'IVA l'impiego di beni per i bisogni di attività esenti da IVA, ma non significa affatto autorizzare detti Stati ad assoggettare ripetutamente all'IVA una stessa quota del valore di tali beni.

33 Nel caso di specie, spetta al giudice nazionale verificare se Vlaardingen, anteriormente alla rettifica oggetto del procedimento principale, avesse pagato l'IVA inerente al valore del terreno sottostante i campi sportivi di cui trattasi. Se così dovesse risultare, si dovrebbe concludere che una rettifica come quella cui è stata sottoposta Vlaardingen, avente come base imponibile l'intero valore del suddetto terreno, eccede i limiti della facoltà prevista all'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva ed è in contrasto con l'economia generale di quest'ultima.

34 Qualora dovesse risultare che, anteriormente alla rettifica oggetto del procedimento principale, Vlaardingen non aveva pagato un importo IVA inerente al valore del terreno sottostante i suoi campi sportivi, occorrerebbe inoltre accertarsi, prima che l'imposizione a titolo di IVA contenuta nella suddetta rettifica possa essere dichiarata compatibile con l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, che siffatti campi non rientrino nell'esenzione di cui all'articolo 13, parte B, lettera h), di tale direttiva.

35 Infatti, ai sensi del suddetto articolo 13, parte B, lettera h), le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni dei terreni edificabili di cui all'articolo 4, paragrafo 3, lettera b), della sesta direttiva sono esenti da IVA.

36 Pertanto, l'impiego per i bisogni dell'impresa dei campi sportivi di cui trattasi nel procedimento principale è imponibile a titolo di IVA solo nel caso in cui questi ultimi possano essere qualificati come fondi edificati o come terreni edificabili ai sensi del predetto articolo 4, paragrafo 3, lettera b). È sufficiente rilevare in proposito che, quando, in forza della facoltà di cui all'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, l'impiego per i bisogni dell'impresa di terreni che non sono né edificati né edificabili è assimilato ad una cessione effettuata a titolo oneroso di siffatti terreni, detta assimilazione ha come conseguenza di rendere applicabile l'articolo 13, parte B, lettera h), della sesta direttiva e di impedire qualsiasi imposizione a titolo di IVA.

37 Nella fattispecie, spetta al giudice del rinvio accertare se l'impiego per i bisogni dell'impresa di campi sportivi aventi una superficie artificiale possa essere validamente assimilato ad una cessione di terreni edificati o edificabili.

38 Alla luce delle precedenti considerazioni, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva, in combinato disposto con l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che l'impiego, da parte di un soggetto passivo, per i bisogni di un'attività economica esente da IVA, di terreni di cui è proprietario e che ha fatto trasformare da un terzo può essere oggetto di un'imposizione a titolo di IVA che ha come base imponibile la somma del valore del terreno sottostante tali terreni e dei costi di trasformazione di questi ultimi, nei limiti in cui il soggetto passivo summenzionato non abbia ancora pagato l'IVA inerente a tale valore e a tali costi, e a

condizione che i terreni di cui trattasi non rientrino nell'esenzione di cui all'articolo 13, parte B, lettera h), della suddetta direttiva.

Sulle spese

39 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

L'articolo 5, paragrafo 7, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995, in combinato disposto con l'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che l'impiego, da parte di un soggetto passivo, per i bisogni di un'attività economica esente dall'imposta sul valore aggiunto, di terreni di cui è proprietario e che ha fatto trasformare da un terzo può essere oggetto di un'imposizione a titolo dell'imposta sul valore aggiunto che ha come base la somma del valore del terreno sottostante tali terreni e dei costi di trasformazione di questi ultimi, nei limiti in cui il soggetto passivo summenzionato non abbia ancora pagato l'imposta sul valore aggiunto inerente a tale valore e a tali costi, e a condizione che i terreni di cui trattasi non rientrino nell'esenzione di cui all'articolo 13, parte B, lettera h), della suddetta direttiva.

Firme

* Lingua processuale: l'olandese.