

Arrêt de la Cour
Causa C-321/02

Finanzamt Rendsburg

contro

Detlev Harbs

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof)

«Sesta direttiva IVA — Art. 25 — Regime comune forfettario applicabile ai produttori agricoli — Affitto di una parte di un'azienda agricola»

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto — Regime forfettario applicabile ai produttori agricoli — Ambito d'applicazione — Affitto di una parte di un'azienda agricola — Esclusione

(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 25)

L'art. 25 della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, che consente agli Stati membri di applicare un regime forfettario ai produttori agricoli per i quali l'assoggettamento al regime normale o, eventualmente, al regime semplificato dell'imposta creasse difficoltà, dev'essere interpretato nel senso che un produttore agricolo, che abbia ceduto in affitto e/o in locazione a lungo termine una parte dei principali elementi della propria azienda agricola e che continui a praticare con la restante parte di essa l'attività di agricoltore, attività per la quale è assoggettato al regime comune forfettario di cui al detto articolo, non può far rientrare in tale regime forfettario il canone di un affitto e/o di una locazione del genere. I relativi proventi devono essere assoggettati al regime normale o, eventualmente, al regime semplificato.

L'applicazione del detto regime non si basa, infatti, su un unico criterio attinente alla qualità formale di produttore agricolo, bensì è riservata ai produttori agricoli la cui situazione è definita dall'insieme delle disposizioni dell'art. 25 della sesta direttiva.

Orbene, una locazione può essere inclusa nel novero delle prestazioni di servizi di cui alla detta disposizione solo se abbia ad oggetto i mezzi che il produttore agricolo abitualmente utilizza nella propria azienda. Di conseguenza, la locazione, l'affitto o la costituzione di un diritto di usufrutto con cui un agricoltore cede il godimento esclusivo di beni immobili a un altro agricoltore affinché quest'ultimo ne percepisca i frutti non rientrano nell'ambito di applicazione del detto art. 25, poiché il produttore cedente allora non è più in grado di utilizzare abitualmente i beni in questione. Ciò vale anche, per la medesima ragione, per la locazione a lungo termine di ogni altro elemento dell'azienda di cui il locatario abbia il godimento esclusivo.

(v. punti 27, 31, 34, 37 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)
15 luglio 2004(1)

«Sesta direttiva IVA – Art. 25 – Regime comune forfettario applicabile ai produttori agricoli – Affitto di una parte di un'azienda agricola»

Nel procedimento C-321/02,
avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania), nella causa dinanzi ad esso pendente tra
Finanzamt Rendsburg

e

Detlev Harbs,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 25 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Prima Sezione),,

composta dai sigg. P. Jann, presidente di sezione, A. Rosas e S. von Bahr (relatore), dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta e dal sig. K. Lenaerts, giudici,

avvocato generale: sig. P. Léger

cancelliere: sig. R. Grass

viste le osservazioni scritte presentate:

– per il sig. Harbs, dai sigg. G. Flock e U. Fischer, Rechtsanwälte;

– per il governo tedesco, dai sigg. W.-D. Plessing e M. Lumma, in qualità di agenti;

– per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e K. Gross, in qualità di agenti, assistiti dal sig. A. Böhlke, Rechtsanwalt,

sentite le osservazioni orali del sig. Harbs e della Commissione, all'udienza del 12 febbraio 2004,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza dell'11 marzo 2004,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 4 luglio 2002, pervenuta alla Corte il successivo 13 settembre, il Bundesfinanzhof ha proposto, a norma dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art. 25 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra il sig. Harbs e il Finanzamt Rendsburg (Germania) (in prosieguo: il «Finanzamt») in merito all'applicazione del regime comune

forfettario agricolo previsto dall'art. 25 della sesta direttiva ai proventi dell'affitto che l'interessato ha accettato per una parte degli elementi della sua azienda agricola.

Contesto normativo

Il diritto comunitario

3 L'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva dispone:

«Fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano (...):

(...)

b) l'affitto e la locazione di beni immobili (...).

4 L'art. 25 della sesta direttiva, intitolato «Regime comune forfettario per i produttori agricoli», prevede:

«1. Gli Stati membri hanno la facoltà di applicare ai produttori agricoli per i quali l'assoggettamento al regime normale dell'imposta sul valore aggiunto o, eventualmente, al regime semplificato di cui all'articolo 24 creasse difficoltà, un regime forfettario inteso a compensare l'onere dell'imposta sul valore aggiunto pagata sugli acquisti di beni e servizi degli agricoltori forfettari, conformemente al presente articolo.

2. Ai sensi del presente articolo, si considera:

–“produttore agricolo”, il soggetto che svolge la sua attività nell'ambito di un'azienda definita qui di seguito;

–“aziende agricola, silvicola o ittica”, le aziende così considerate da ogni Stato membro nell'ambito delle attività di produzione enumerate nell'allegato A;

–“agricoltore forfettario”, un produttore agricolo cui si applica il regime forfettario di cui ai paragrafi 3 e seguenti del presente articolo;

–“prodotti agricoli”, i beni, risultanti dalle attività elencate nell'allegato A, che sono prodotti dalle aziende agricole, silvicole o ittiche di ogni Stato membro;

–“prestazioni di servizi agricoli”, le prestazioni di servizi elencate nell'allegato B, effettuate da un produttore agricolo con la manodopera di cui dispone e/o con la normale attrezzatura della propria azienda agricola, silvicola o ittica;

–“onere dell'imposta sul valore aggiunto a monte”, l'ammontare globale dell'imposta sul valore aggiunto, che ha colpito i beni ed i servizi acquistati dal complesso delle aziende agricole, silvicole o ittiche di ogni Stato membro soggette al regime forfettario, nella misura in cui detta imposta sarebbe deducibile, ai sensi dell'articolo 17, presso un produttore agricolo soggetto al regime normale di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto;

–“percentuali forfettarie di compensazione”, le percentuali che gli Stati membri stabiliscono a norma delle disposizioni del paragrafo 3, e che essi applicano nei casi contemplati dal paragrafo 5, per consentire agli agricoltori forfettari di fruire della compensazione forfettaria dell'onere dell'imposta sul valore aggiunto a monte;

–“compensazione forfettaria”, l'importo risultante dall'applicazione della percentuale forfettaria di compensazione di cui al paragrafo 3 alla cifra d'affari dell'agricoltore forfettario nei casi previsti al paragrafo 5.

3. Gli Stati membri, ove occorra, fissano percentuali forfettarie di compensazione e le notificano alla Commissione prima di applicarle. Tali percentuali sono fissate in base ai dati macroeconomici relativi ai soli agricoltori forfettari degli ultimi tre anni. Esse non possono avere l'effetto di procurare agli agricoltori forfettari rimborsi superiori agli oneri dell'imposta sul valore aggiunto a monte. Gli Stati membri possono ridurre le percentuali sino al livello zero. Le percentuali possono essere arrotondate al mezzo punto inferiore o superiore.

Gli Stati membri hanno la facoltà di fissare percentuali forfettarie di compensazione differenziate per la silvicoltura, per i vari sottosectori dell'agricoltura e per la pesca.

(...)

5. Le percentuali forfettarie di cui al paragrafo 3 sono applicate al prezzo, al netto d'imposta, dei prodotti agricoli che gli agricoltori forfettari hanno ceduto a soggetti passivi diversi dagli agricoltori forfettari e delle prestazioni di servizi agricoli che essi hanno effettuato a beneficio di soggetti passivi diversi dagli agricoltori forfettari. Questa

compensazione esclude ogni altra forma di deduzione.

6. Gli Stati membri hanno la facoltà di prevedere che il versamento della compensazione forfettaria sia effettuato:

a) dall'acquirente o dal destinatario soggetto passivo. In tal caso il soggetto passivo è autorizzato, secondo le modalità fissate dagli Stati membri, a dedurre dall'imposta sul valore aggiunto di cui è debitore l'importo della compensazione forfettaria da lui versata agli agricoltori forfettari;

b) dall'autorità pubblica.

(...)

8. Per tutte le cessioni di prodotti agricoli e le prestazioni di servizi agricoli diverse da quelle contemplate al paragrafo 5, si reputa che il versamento delle compensazioni forfettarie sia effettuato dall'acquirente o dal destinatario del servizio.

(...)

10. Ogni agricoltore forfettario ha diritto di optare per l'applicazione del regime normale dell'imposta sul valore aggiunto o, eventualmente, del regime semplificato di cui all'articolo 24, paragrafo 1, secondo le modalità e le condizioni stabilite dagli Stati membri.

(...)).

5 L'allegato A della sesta direttiva prevede:

«Elenco delle attività di produzione agricola:

I. COLTURA PROPRIAMENTE DETTA

1. Agricoltura generale, compresa la viticoltura

(...)

II. ALLEVAMENTO IN CONNESSIONE CON LA COLTURA DEL SUOLO

1. Allevamento di animali

(...)

III. SILVICOLTURA

IV. PESCA

(...)

V. Vengono parimenti considerate attività di produzione agricola le attività di trasformazione effettuate da un produttore agricolo sui prodotti provenienti essenzialmente dalla sua produzione agricola, con i mezzi normalmente usati nelle aziende agricole, silvicole o di pesca».

6 L'allegato B della medesima direttiva recita come segue:

«Elenco delle prestazioni di servizi agricole:

Sono considerate prestazioni di servizi agricole le prestazioni di servizi che normalmente contribuiscono alla realizzazione della produzione agricola, in particolare:

– lavori di coltivazione, mietitura, trebbiatura, di premitura, colletta e raccolta, comprese le operazioni di semina e piantagione;

– imballaggio e confezionamento, quali l'essiccazione, la pulitura, la frantumazione, la disinfezione e l'insilamento di prodotti agricoli;

– stoccaggio di prodotti agricoli;

– custodia, allevamento o ingrasso di animali;

– locazione, a fini agricoli, di mezzi normalmente usati nelle aziende agricole, silvicole o di pesca;

– assistenza tecnica;

– distruzione di piante ed animali nocivi, trattamento delle piante e dei terreni mediante nebulizzazione;

– sfruttamento di impianti di irrigazione e di drenaggio;

– taglio di alberi, di legname ed altri servizi della silvicoltura».

La normativa nazionale

7 Nel diritto tedesco il meccanismo di compensazione forfettaria previsto all'art. 25 della sesta direttiva è stato attuato dall'art. 24 dell'Umsatzsteuergesetz 1991 (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG») nella versione in vigore alla data dei fatti della causa principale.

La causa principale e la questione pregiudiziale

8 Il sig. Harbs deteneva, nel 1992, un'azienda agricola comprendente, oltre a terre per 92 ettari e a stabili ad essa pertinenti, bestiame pari a circa 60 manzi da ingrasso, 65 mucche da latte e altri 120 bovini. Egli beneficiava di un quantitativo di riferimento lattiero (quota latte) di kg 321 367.

9 Con due contratti del 12 novembre 1992 egli dava in affitto a suo figlio, per il periodo dal 15 novembre 1992 al 30 giugno 2005, una parte della sua azienda, dietro pagamento di un corrispettivo. Anzitutto, con un «contratto di affitto», gli assegnava appezzamenti di terreno per circa 31 ettari, le 65 mucche da latte e la sua quota latte. Poi, con un «contratto di uso di stalle», gli locava una stalla per 75 animali. Il sig. Harbs continuava a condurre la restante parte dell'azienda agricola.

10 Il sig. Harbs riteneva che alla remunerazione convenuta per l'affitto si applicassero i tassi medi previsti all'art. 24 dell'UStG e che, in forza di tale disposizione, l'imposta sulla cifra d'affari ricavata da un'azienda agricola fosse compensata dalle imposte assolute a monte a concorrenza dell'imposta da pagare, di modo che non andava riscossa alcuna imposta. Proprio per questa ragione non aveva denunciato, nella sua dichiarazione d'imposta del 20 gennaio 1995, resa su richiesta, fatturati imponibili per il 1992.

11 Secondo il Finanzamt, mentre l'affitto delle terre e dello stabile era esente da tassazione ai sensi del diritto tedesco, le somme percepite dal sig. Harbs nel 1992 per la cessione della quota latte e delle mucche da latte non corrispondevano ad un'attività agricola nel senso dell'art. 24 dell'UStG e andavano perciò tassate conformemente alle disposizioni generali dell'UStG. Esso assoggettava, così, all'imposta sulla cifra d'affari l'importo netto del corrispettivo per queste cessioni e il 10 luglio 1996 emetteva un avviso d'imposta per 361 marchi tedeschi.

12 A seguito del rigetto della sua opposizione il sig. Harbs presentava ricorso dinanzi al Finanzgericht Schleswig-Holstein (Germania), che accoglieva la domanda. Il Finanzamt presentava ricorso per cassazione al Bundesfinanzhof.

13 Ritenendo che la soluzione della causa principale richiedesse un'interpretazione dell'art. 25 della sesta direttiva, la suddetta giurisdizione decideva di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il proprietario di un'azienda agricola,

–che ceda parte della propria azienda (quella afferente all'allevamento del bestiame da latte), e che dia in affitto ad altro agricoltore i beni economici a tal fine necessari, e
–che, anche successivamente all'affitto, prosegua un'«attività agricola» in misura non trascurabile,

possa fare rientrare i proventi dell'affitto – al pari della restante parte del proprio fatturato – nel regime comune forfettario dei produttori agricoli di cui all'art. 25 [della sesta direttiva], ovvero se la parte del fatturato relativa all'affitto debba essere assoggettata al regime generale in materia di imposta sulla cifra d'affari».

Sulla questione pregiudiziale

14 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 25 della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che un produttore agricolo che abbia dato in affitto e/o in locazione una parte della sua azienda agricola e che continui a condurre con la restante parte di quest'ultima l'attività di agricoltore, attività per la quale è assoggettato al regime comune forfettario previsto dal detto articolo, possa far rientrare in tale regime i proventi dell'affitto o se a tali proventi debba applicarsi il regime generale dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

Osservazioni presentate alla Corte

15 Il sig. Harbs sostiene che l'art. 24, n. 1, dell'UStG non prevede che i fatturati provenienti dalla locazione e dall'affitto di alcuni beni economici siano assoggettati al regime comune d'imposta. La detta disposizione non prevederebbe neppure che un imprenditore agricolo che lochi o che affitti oggetti particolari della propria azienda debba applicare la

percentuale forfettaria di compensazione allorché fornisce tale prestazione ad un altro agricoltore forfettario, dal momento che la detta compensazione dell'IVA assolta a monte si reputa inclusa nel prezzo complessivo dei servizi.

16 Il sig. Harbs afferma che la giurisprudenza dello stesso Bundesesfinanzhof è nel senso che l'imprenditore non conduce più un'azienda agricola ex art. 24 dell'UStG solo qualora dia in affitto l'intera sua azienda.

17 Sostiene, ancora, di essere incontestabilmente un produttore agricolo nel senso dell'art. 25 della sesta direttiva, poiché continua ad esercitare le attività elencate nell'allegato A di quest'ultima, senza che tale sua qualità possa essere rimessa in discussione dalla locazione ovvero dall'affitto di alcuni elementi dell'azienda. Inoltre il regime forfettario previsto da tale articolo si applicherebbe al prezzo delle «prestazioni di servizi agricoli» fra cui, ai termini dell'allegato B, quinto trattino, della sesta direttiva, quelle che, come nella causa principale, contribuiscono alla realizzazione della produzione agricola, in particolare la «locazione, a fini agricoli, di mezzi normalmente usati nelle aziende agricole». L'art. 25 e l'allegato B della detta direttiva non prescriverebbero che l'interessato utilizzi anch'egli e contemporaneamente, nella propria azienda agricola, i beni economici ceduti «a fini d'uso». Infine, l'affitto ben costituirebbe, a norma dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva, una prestazione di servizi.

18 Secondo il governo tedesco, i proventi dell'affitto qui in discussione non rientrano nel regime comune forfettario dei produttori agricoli previsto all'art. 25 della sesta direttiva. Essi sarebbero soggetti al regime generale in materia di imposta sulla cifra d'affari.

19 Invero la nozione di «locazione, a fini agricoli, di mezzi normalmente usati nelle aziende agricole, silvicole o di pesca», di cui all'allegato B, quinto trattino, della sesta direttiva, non comprenderebbe l'affitto di una parte dell'azienda. Un tale affitto, diversamente da una concreta prestazione di locazione che prevede il mero uso di beni specifici, comprenderebbe un insieme di prestazioni globali complesse a vantaggio di un prenditore che si vede cedere non soltanto tale uso, ma anche i frutti della cosa.

20 Del resto la sesta direttiva distinguerebbe molto nettamente queste due figure giuridiche della locazione e dell'affitto, come risulterebbe dalla lettura combinata delle disposizioni dell'allegato B e dell'art. 13, parte B, lett. b), di essa direttiva. Inoltre, siccome l'affitto nell'ambito agricolo non è affatto una novità, il legislatore comunitario non avrebbe mancato di farne menzione espressa nell'allegato B se avesse inteso farlo rientrare nel regime forfettario.

21 La circostanza che il detto allegato B contenga solo esempi di prestazioni di servizi agricoli e non presenti quindi un carattere esaustivo non permetterebbe di includere in esso l'affitto. Un'inclusione siffatta, in quanto relativa all'affitto di terreni, rivelerebbe, infatti, un'incoerenza del sistema della sesta direttiva la quale, ai termini del suo art. 13, parte B, lett. b), esonera la locazione e l'affitto dei beni immobili. Peraltro, al pari di ogni altro regime derogatorio, il regime dell'art. 25 della sesta direttiva dovrebbe essere messo in atto operando un'interpretazione restrittiva di questo articolo e dell'allegato B della medesima. Infine, se si includesse l'affitto nel regime forfettario del detto art. 25, si rischierebbe una «sovracompensazione» contraria alle prescrizioni della sesta direttiva, in base alle quali gli Stati membri non possono fissare percentuali forfettarie di compensazione che abbiano l'effetto di procurare agli agricoltori forfettari rimborsi superiori agli oneri IVA.

22 Secondo il governo tedesco, la genesi dell'art. 25 della sesta direttiva conferma che alla locazione di una parte di un'azienda agricola non si applica il regime forfettario previsto da tale articolo. Infatti, da un lato, la proposta di sesta direttiva della Commissione 29 giugno 1973 concerneva solamente, nell'allegato B, quinto trattino, la «locazione di macchine agricole». Essa non avrebbe dunque compreso la locazione di terreni, come mostrerebbero del resto le successive discussioni e, in particolare, le relative proposte di modifiche suggerite allora dal governo tedesco. Dall'altro lato, l'obbligo di interpretare in senso stretto l'art. 25 della sesta direttiva discenderebbe dall'impegno, assunto all'epoca dagli Stati membri, di raddoppiare gli sforzi per applicare progressivamente il regime normale

dell'IVA a certe categorie di agricoltori.

23 La Commissione è del parere che il regime forfettario dei produttori agricoli, in quanto regime speciale, debba essere interpretato in senso stretto (v., in merito al regime speciale di cui all'art. 26 della sesta direttiva, sentenza 22 ottobre 1998, cause riunite C?308/96 e C?94/97, Madgett e Baldwin, Racc. pag. I?6229).

24 Essa fa valere al riguardo che tale regime, se poggia su un criterio formale in quanto è rivolto ai «produttori agricoli», comporta anche un elemento funzionale che, conformemente all'art. 25, n. 5, della sesta direttiva, associa la compensazione forfettaria a «prodotti agricoli» o a «prestazioni di servizi agricoli». Osserva che, a differenza dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva, che menziona tanto la locazione quanto l'affitto, l'elenco delle «prestazioni di servizi agricoli» contenuto nell'allegato B della detta direttiva, e al quale fa rinvio l'art. 25 di quest'ultima, non contempla l'affitto.

25 Secondo la Commissione, lo stesso allegato B, allorché elenca tra le prestazioni di servizi agricoli «la locazione, a fini agricoli, di mezzi normalmente usati nelle aziende agricole», non allude alla locazione dell'azienda agricola in quanto tale o di una sua parte autonoma. I «mezzi» considerati sarebbero semplicemente quelli necessari a fini agricoli, in quanto li rendono possibili o li facilitano, ad esempio le macchine agricole, le sole peraltro ad essere menzionate nelle proposte di sesta direttiva. È proprio a questa nozione che si riferirebbe l'allegato A, punto V, di tale direttiva ed è altresì in questo senso che deporrebbero le altre versioni linguistiche del detto allegato B.

26 La Commissione afferma anche che, ai sensi dell'art. 25, n. 2, quinto trattino, della sesta direttiva, per prestazioni di servizi agricole s'intendono quelle effettuate da un produttore «con la manodopera di cui dispone e/o con la normale attrezzatura della propria azienda agricola, silvicola o ittica». Orbene, una tale condizione non sarebbe soddisfatta in circostanze, quali quelle oggetto della causa principale, di cessione e di affitto a lungo termine del bestiame da latte, in quanto chi affitta tali beni economici non può più servirsene per esercitare la propria attività agricola.

Risposta della Corte

27 In limine va ricordato che l'art. 25, n. 1, della sesta direttiva ha riconosciuto agli Stati membri la facoltà di applicare un regime comune forfettario ai produttori agricoli per i quali l'assoggettamento al regime normale dell'IVA o, eventualmente, al regime semplificato di cui all'art. 24 della stessa creasse difficoltà. Questo particolare regime, applicabile ad alcuni produttori agricoli, costituisce dunque un'eccezione al regime generale della detta direttiva. Il suo carattere derogatorio trova conferma, come sottolinea l'avvocato generale al paragrafo 31 delle sue conclusioni, nella duplice circostanza che, a norma dell'art. 25, nn. 9 e 10, della sesta direttiva, gli Stati membri possono escludere dal detto regime alcune categorie di produttori agricoli e che ogni agricoltore forfettario ha il diritto di optare per il regime normale o per quello semplificato. Al pari degli altri regimi speciali previsti agli artt. 24 e 26 della medesima direttiva, anche il regime di cui all'art. 25 di quest'ultima dev'essere allora applicato solo nella misura necessaria a realizzarne lo scopo (v., per l'applicazione del regime di cui all'art. 26 della sesta direttiva, sentenza Madgett e Baldwin, cit., punto 34). Non solo; da una costante giurisprudenza risulta che tutte le disposizioni che hanno carattere di deroga o di eccezione ad una regola generale devono essere interpretate restrittivamente (sentenze 18 gennaio 2001, causa C?83/99, Commissione/Spagna, Racc. pag. I?445, punto 19).

28 Occorre ricordare anche che, per delimitare la portata di una disposizione di diritto comunitario, bisogna tener conto allo stesso tempo del suo dettato, del suo contesto e delle sue finalità (sentenze 15 ottobre 1992, causa C?162/91, Tenuta il Bosco, Racc. pag. I?5279, punto 11, e 16 gennaio 2003, causa C?315/00, Maierhofer, Racc. pag. I?563, punto 27). Inoltre, tanto l'applicazione uniforme del diritto comunitario quanto il principio d'uguaglianza esigono che una disposizione di diritto comunitario che non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri per quanto riguarda la determinazione del suo senso e della sua portata deve normalmente dar luogo, nell'intera Comunità, ad un'interpretazione autonoma ed uniforme da effettuarsi tenendo conto del contesto della

disposizione e dello scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi (v., in particolare, sentenze 18 gennaio 1984, causa 327/82, Ekro, Racc. pag. 107, punto 11; 19 settembre 2000, causa C?287/98, Linster, Racc. pag. I?6917, punto 43; 9 novembre 2000, causa C?357/98, Yiadom, Racc. pag. I?9265, punto 26; 27 febbraio 2003, causa C?373/00, Adolf Truley, Racc. pag. I?1931, punto 35, e 27 novembre 2003, causa C?497/01, Zita Modes, Racc. pag. I?14393, punto 34).

29 Ai sensi dell'art. 25 della sesta direttiva, il regime comune forfettario è inteso a compensare l'onere dell'imposta [sul valore aggiunto] sugli acquisti di beni e servizi degli agricoltori con il pagamento di una compensazione forfettaria ai produttori agricoli che esercitano la loro attività nel contesto di un'azienda agricola, silvicola o ittica, allorché forniscono prodotti agricoli o eseguono prestazioni di servizi agricoli. Questa compensazione è calcolata applicando una percentuale, stabilita dagli Stati membri, al prezzo al netto d'imposta dei prodotti o delle prestazioni di servizi forniti dall'agricoltore forfettario ad un acquirente ovvero ad un prenditore soggetti passivi che non siano agricoltori forfettari. La compensazione è versata o da un'autorità pubblica o dall'acquirente ovvero dal prenditore soggetti passivi dell'imposta ed esclude ogni altra forma di deduzione dell'IVA assolta a monte.

30 Al fine di assicurare l'applicazione uniforme di questo regime in tutta la Comunità, il legislatore comunitario, salvo espresso richiamo al diritto degli Stati membri per la determinazione delle aziende interessate, si è preoccupato di definire cosa intendere, in particolare, per «produttore agricolo», «prodotti agricoli» e «prestazioni di servizi agricoli».

31 Così, esso non ha inteso basare l'applicazione del detto regime su un unico criterio attinente alla qualità formale di produttore agricolo, bensì ha riservato la detta applicazione ai produttori agricoli la cui situazione è definita dall'insieme delle disposizioni dell'art. 25 della sesta direttiva. La mera circostanza di essere un produttore agricolo non permette, perciò, di pretendere l'applicazione di tale regime in ogni caso, qualunque sia la natura delle operazioni economiche realizzate.

32 Al riguardo, a norma dell'art. 25, n. 2, della sesta direttiva, per prestazioni di servizi agricoli ai sensi dello stesso s'intendono le prestazioni di servizi enumerate nell'allegato B della detta direttiva effettuate da un produttore agricolo con la manodopera e/o con la normale attrezzatura della propria azienda agricola, silvicola o ittica. In base a tale allegato B sono considerate prestazioni di servizi agricoli le prestazioni che normalmente contribuiscono alla realizzazione della produzione agricola, in particolare la «locazione, a fini agricoli, di mezzi normalmente usati nelle aziende agricole».

33 Né l'art. 25, n. 2, né l'allegato B della sesta direttiva contemplano, dunque, esplicitamente il caso dell'affitto. Ebbene, si noti che, al contrario, all'art. 13, parte B, lett. b), della medesima direttiva, il legislatore comunitario ha considerato espressamente, per l'applicazione di tale disposizione, accanto alla locazione, anche l'affitto.

34 Discende poi dall'art. 25, n. 2, quinto trattino, e dall'allegato B della sesta direttiva che, rinviando in maniera espressa l'uno all'altro, vanno letti congiuntamente, che una locazione può essere inclusa nel novero delle prestazioni di servizi di cui al detto art. 25, n. 2, quinto trattino, solo se abbia ad oggetto i mezzi che il produttore agricolo abitualmente utilizza nella propria azienda. Ne risulta, in particolare, che la locazione, l'affitto o la costituzione di un diritto di usufrutto con cui un agricoltore cede il godimento esclusivo di beni immobili, quali terreni o stabili, ad un altro agricoltore affinché quest'ultimo ne percepisca i frutti non rientrano nell'ambito di applicazione dello stesso art. 25, n. 2, quinto trattino, poiché il produttore cedente non è allora più in grado di utilizzare abitualmente i beni in questione. Ciò vale anche, per la medesima ragione, per la locazione a lungo termine di ogni altro elemento dell'azienda di cui il locatario abbia il godimento esclusivo.

35 Così, un produttore agricolo, allorché, in una situazione come quella oggetto della causa principale, dà in locazione per più di dodici anni elementi fondamentali della sua azienda, quali terreni, uno stabile, le mucche da latte e la quota latte, e cede in tal modo i mezzi fino ad allora abitualmente utilizzati per l'esercizio della sua attività lattiera, non può essere considerato prestare servizi nel senso di cui all'art. 25, n. 2, della sesta direttiva.

36 Per questa attività di locazione non gli si applica, pertanto, il regime comune forfettario dei produttori agricoli. Il fatturato proveniente da tale attività, quand'anche l'interessato continui a svolgere attività agricola di allevamento sul resto della propria azienda, non può quindi essere assoggettato al regime speciale di cui all'art. 25 della sesta direttiva e rientra, di conseguenza, nel normale regime IVA ovvero, se del caso, nel regime semplificato. L'agricoltore interessato può, d'altro canto, in conformità all'art. 25, n. 10, della sesta direttiva, optare per il regime normale o, eventualmente, per quello semplificato in ordine all'insieme delle sue attività.

37 Alla luce di quanto precede occorre rispondere alla questione pregiudiziale che l'art. 25 della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che un produttore agricolo, che abbia ceduto in affitto e/o in locazione a lungo termine una parte dei principali elementi della propria azienda agricola e che continui a praticare con la restante parte di essa l'attività di agricoltore, attività per la quale è assoggettato al regime comune forfettario di cui al detto articolo, non può far rientrare in tale regime forfettario il canone di un affitto e/o di una locazione del genere. I relativi proventi devono essere assoggettati al regime normale o, eventualmente, al regime semplificato dell'imposta sul valore aggiunto.

Sulle spese

38 Le spese sostenute dalla Commissione, che ha presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Prima Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Bundesfinanzhof con ordinanza 4 luglio 2002, dichiara:

L'art. 25 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev'essere interpretato nel senso che un produttore agricolo, che abbia ceduto in affitto e/o in locazione a lungo termine una parte dei principali elementi della propria azienda agricola e che continui a praticare con la restante parte di essa l'attività di agricoltore, attività per la quale è assoggettato al regime comune forfettario di cui al detto articolo, non può far rientrare in tale regime forfettario il canone di un affitto e/o di una locazione del genere. I relativi proventi devono essere assoggettati al regime normale o, eventualmente, al regime semplificato dell'imposta sul valore aggiunto.

Jann

Rosas

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 15 luglio 2004.

Il cancelliere

Il presidente della Prima Sezione

R. Grass

P. Jann

1 – Lingua processuale: il tedesco.