SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)
18 dicembre 1997 *

Nel procedimento C-384/95,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Finanzgericht del Land Brandeburgo (Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG

e

Finanzamt Calau,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 6, n. 1, 11, parte A, n. 1, lett. a), e 12, n. 3, lett. a), nonché dell'allegato H 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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai signori C. Gulmann (relatore), presidente di sezione, M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, J.-P. Puissochet e L. Sevón, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: F. G. Jacobs
cancelliere: H. von Holstein, cancelliere aggiunto

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il governo tedesco, dai signori Ernst Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, e Bernd Kloke, Oberregierungsrat presso le stesso ministero, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Jürgen Grunwald, consigliere giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del Finanzamt Calau, rappresentato dal signor Andreas Damm, Regierungsdirektor presso il ministero delle Finanze del Land Brandeburgo, in qualità di agente, del governo tedesco rappresentato dal signor Ernst Röder, assistito dal signor Ferdinand Huschens, Oberamtsrat presso il ministero delle Finanze, in qualità di agente, e della Commissione, rappresentata dal signor Jürgen Grunwald, all'udienza del 15 maggio 1997,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 settembre 1997,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 8 novembre 1995, pervenuta il successivo 8 dicembre, il Finanzgericht del Land del Brandeburgo (Germania) ha sottoposto alla Corte, ai sensi

dell'art. 177 del Trattato CE, tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione degli artt. 6, n. 1, 11, parte A, n. 1, lett. a), e 12, n. 3, lett. a), nonché dell'allegato H 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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»)

2 Dette questioni sono sorte nel corso di una causa tra la Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG (in prosieguo: la «Landboden-Agrardienste») e il Finanzamt Calau circa l'assoggettamento all'imposta sulla cifra d'affari di un'indennità nazionale per l'estensivazione della produzione di patate.

3 Dal 1° gennaio 1991 la Landboden-Agrardienste è giuridicamente succeduta alla Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaft (P) Bronkow.

4 Nel 1990 quest'ultima impresa aveva percepito un'indennità dalla Kreisverwaltung Calau, Amt für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (Ufficio per l'alimentazione, l'agricoltura e le foreste dell'amministrazione circondariale di Calau), in forza del decreto 13 luglio 1990 relativo alla promozione dell'estensivazione della produzione agricola. L'indennità, pari a 348 660 DM, le era stata assegnata come contropartita di una riduzione del 20% della sua produzione annua di patate. Nella dichiarazione d'imposta per l'anno 1990 detta indennità è stata considerata non soggetta all'imposta sulla cifra d'affari.

5 Tuttavia, a seguito di un'indagine, il Finanzamt Calau ha considerato che l'indennità stessa andava inclusa nella cifra d'affari imponibile; di conseguenza, il 1° giugno 1992 esso ha accertato un ulteriore debito fiscale ed ha inviato alla Landboden-Agrardienste un avviso di accertamento rettificato.

6 Una volta respinta l'opposizione diretta ad ottenere la modifica di tale avviso di accertamento, la Landboden-Agrardienste ha adito il Finanzgericht del Land del Brandeburgo, facendo valere che le indennità per l'estensivazione della produzione di patate non possono considerarsi corrisposte nell'ambito di uno scambio di prestazioni. Essa ha in particolare rilevato l'impossibilità di determinare, per le indennità di cui trattasi, il destinatario specifico della prestazione.

7 Ritenendo che la soluzione della controversia dipendesse dall'interpretazione della sesta direttiva, il Finanzgericht ha deciso di sospendere il giudizio e ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se un imprenditore agricolo, soggetto passivo d'imposta, che nel 1990 ha effettuato una trasformazione in senso estensivo delle proprie colture di patate nel Land del Brandeburgo (Repubblica federale di Germania), in guisa da rinunciare al raccolto di almeno il 20% delle patate coltivate, abbia effettuato una prestazione di servizi in favore di un destinatario determinato ai sensi dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari.

2) Se l'indennità erogata per la trasformazione in senso estensivo delle colture di patate, in forza del decreto 13 luglio 1990 relativo alla promozione dell'estensivazione della produzione agricola, costituisca un corrispettivo in danaro assoggettabile ad imposta ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva 77/388.

3) In caso di soluzione in senso affermativo della prima questione:

Se alla detta prestazione di servizi sia applicabile l'aliquota ridotta risultante dal combinato disposto dell'art. 12, n. 3, lett. a), quarta frase, e dell'allegato H della direttiva 77/388».

8 Con le due prime questioni il giudice nazionale chiede in sostanza se gli artt. 6, n. 1, e 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva vadano interpretati nel senso che l'impegno, assunto da un imprenditore agricolo nell'ambito di un regime di indennità nazionale, di astenersi dal raccogliere almeno il 20% delle patate da lui coltivate costituisca una prestazione di servizi ai sensi della sesta direttiva, di modo che l'indennità riscossa per questo motivo sia soggetta all'imposta sulla cifra d'affari.

9 L'art. 2, punto 1, della sesta direttiva stabilisce che sono soggette all'IVA «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».

10 Secondo l'art. 6, n. 1,

«Si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5.

Tale operazione può consistere tra l'altro:

(...)

— in un obbligo di non fare o di tollerare un atto od una situazione;

(...)».

11 Ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), la base imponibile è costituita «per le forniture di beni e le prestazioni di servizi (...) da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

12 Nella sentenza 29 febbraio 1996, causa C-215/94, Mohr (Racc. pag. I-959; in prosieguo: la «sentenza Mohr»), la Corte si è pronunciata sulla questione se l'impegno di abbandonare la produzione lattiera assunto da un imprenditore agricolo nel contesto di un regolamento comunitario che fissa un'indennità per l'abbandono definitivo della produzione lattiera costituisca una prestazione di servizi ai sensi della sesta direttiva.

13 La Corte ha risolto la questione in senso negativo, dichiarando che l'IVA è un'imposta generale sul consumo applicata ai beni e ai servizi e che in un caso come quello ad essa sottoposto non sussisteva consumo nell'accezione del sistema comunitario dell'IVA. Essa ha affermato che, assegnando un'indennità ai produttori agricoli che si impegnano a cessare la produzione lattiera, la Comunità non acquista beni né servizi a proprio uso, ma agisce nell'interesse generale, che è quello di promuovere il corretto funzionamento del mercato comunitario del latte. Di conseguenza, l'impegno del produttore agricolo di abbandonare la produzione lattiera non apporta né alla Comunità né alle autorità nazionali competenti vantaggi tali da far ritenere questi soggetti destinatari di un servizio e non costituisce, quindi, una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 6, n. 1, della direttiva (punti 19-22).

14 Nella fattispecie, il governo tedesco e la Commissione concordano giustamente nel considerare che le controversie nelle due cause principali, quella che ha dato luogo alla sentenza Mohr e quella che sta all'origine della presente sentenza, vanno risolte

allo stesso modo sotto il profilo dell'applicazione della sesta direttiva. È infatti irrilevante il fatto che, nella causa Mohr, l'origine dell'indennità fosse comunitaria mentre nella causa principale essa sia nazionale. In entrambe le situazioni, si deve stabilire se l'impegno assunto da un imprenditore agricolo di ridurre la sua produzione come contropartita di un'indennità concessa nell'ambito di un regime di intervento costituisca una prestazione di servizi ai sensi della sesta direttiva, di modo che tale indennità debba essere assoggettata all'IVA.

15 Tuttavia, mentre la Commissione ritiene, come aveva già fatto valere nella causa Mohr, che in siffatte situazioni non sussista una prestazione di servizi ai sensi della sesta direttiva, il governo tedesco e il Finanzamt Calau rimettono in questione l'interpretazione contenuta nella sentenza Mohr.

16 Questi ultimi, pur ammettendo che l'indennità controversa nella causa principale non può considerarsi come il corrispettivo di una fornitura di beni ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, ritengono che essa rientri nell'ambito di applicazione della sesta direttiva in quanto corrispettivo della prestazione di un servizio. Il fatto che un imprenditore agricolo limiti la sua produzione o si astenga dallo smerciare taluni prodotti costituirebbe un servizio a parte, distinto dalla fornitura di prodotti ai consumatori e comportante un corrispettivo specifico. Richiedendo, nella sentenza Mohr, che la pubblica autorità acquisti beni o servizi a proprio uso, la Corte avrebbe aggiunto una condizione non prevista dalla sesta direttiva.

17 Il governo tedesco e il Finanzamt Calau rilevano, in particolare, che non ci si può basare sulla considerazione secondo cui l'IVA è un'imposta generale sul consumo per determinare se si sia in presenza di una prestazione di servizi. A tal fine, si dovrebbe ricorrere unicamente alla formulazione dell'art. 6 della sesta direttiva. Ne

conseguirebbe che qualsiasi operazione che non costituisce la fornitura di un bene va considerata prestazione di servizi qualora sia di natura economica e non rientri esclusivamente nella sfera privata. Ai fini della nozione di prestazione di servizi sarebbe perciò irrilevante stabilire chi fruisce della prestazione o dei riflessi economici di questa.

18 Secondo il governo tedesco e il Finanzamt di Calau, nella fattispecie si configurerrebbe uno scambio di prestazioni, poiché l'imprenditore agricolo sarebbe compensato per una prestazione specifica. Il nesso tra prestazione e indennità sarebbe talmente stretto che non si può ritenere che si tratti solo di un collegamento tecnico del versamento alla prestazione. Poiché la riduzione della produzione è un presupposto indefettibile del versamento dell'indennità da parte della pubblica autorità, l'obbligo che vi corrisponde costituirebbe una prestazione di servizi a titolo oneroso. Sempre in questo contesto, avrebbe scarsa rilevanza stabilire chi sia in definitiva il beneficiario della prestazione, la collettività o la pubblica autorità quale rappresentante della collettività stessa, giacché questo elemento non rientra fra gli elementi costitutivi menzionati negli artt. 2, 6 e 11 della sesta direttiva.

19 Come ha osservato l'avvocato generale ai paragrafi 21-29 delle sue conclusioni, gli argomenti svolti dal governo tedesco e dal Finanzamt Calau non sono tali da rimettere in questione il ragionamento seguito dalla Corte nella sentenza Mohr.

20 Infatti, contrariamente a quanto è stato sostenuto, tale ragionamento non esclude che un pagamento effettuato da una pubblica autorità nell'interesse generale possa costituire il corrispettivo di una prestazione di servizi ai sensi della sesta direttiva e non implica nemmeno che la nozione di prestazione di servizi dipenda dalla destinazione riservata al servizio da parte di chi lo ricompensa. Si deve tener conto

unicamente della natura dell'impegno assunto: per rientrare nel sistema comune dell'IVA, detto impegno deve implicare un consumo.

21 Quindi, per stabilire se una prestazione di servizi rientra nella sfera di applicazione della sesta direttiva, si deve esaminare la transazione alla luce delle finalità e delle caratteristiche del sistema comune dell'IVA.

22 A questo proposito si deve rilevare che l'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301), recita:

«Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

(...)».

23 Ora, una transazione come quella in esame nel caso di specie, cioè l'impegno assunto dall'imprenditore agricolo di ridurre la sua produzione, non risponde a questo principio, dato che non dà origine ad alcun consumo. Come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 26 delle sue conclusioni, l'imprenditore agricolo

non fornisce servizi ad un consumatore identificabile né un vantaggio che possa considerarsi come un elemento costitutivo del costo dell'attività di una terza persona nel circuito commerciale.

24 Poiché esso non fornisce né alle autorità nazionali competenti né alle altre persone identificabili vantaggi tali da permettere di considerarle consumatori destinatari di un servizio, l'impegno assunto dall'imprenditore agricolo di ridurre la sua produzione non può essere qualificato come una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva.

25 Si devono perciò risolvere le due prime questioni pregiudiziali dichiarando che gli artt. 6, n. 1, e 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva debbono essere interpretati nel senso che l'impegno, assunto da un imprenditore agricolo nell'ambito di un regime di indennità nazionale, di astenersi dal raccogliere almeno il 20% delle patate da lui coltivate non costituisce una prestazione di servizi ai sensi della sesta direttiva. Di conseguenza, l'indennità percepita a tale titolo non è soggetta all'imposta sulla cifra d'affari.

26 Data la soluzione fornita alle due prime questioni non occorre esaminare la terza.

Sulle spese

27 Le spese sostenute dal governo tedesco e dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno 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 (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Finanzgericht del Land del Brandeburgo con ordinanza 8 novembre 1995, dichiara:

Gli artt. 6, n. 1, e 11, parte A, n. 1, lett. a), 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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, debbono essere interpretati nel senso che l'impegno, assunto da un imprenditore agricolo nell'ambito di un regime di indennità nazionale, di astenersi dal raccogliere almeno il 20% delle patate da lui coltivate non costituisce una prestazione di servizi ai sensi della direttiva 77/388. Di conseguenza, l'indennità percepita a tale titolo non è soggetta all'imposta sulla cifra d'affari.

Gulmann Wathelet Moitinho de Almeida

Puissochet Sevón

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 18 dicembre 1997.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione

C. Gulmann