SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)
26 maggio 2005 *

Nel procedimento C-43/04,

avente ad oggetto una domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 CE, proposta dal Bundesfinanzhof (Germania) con ordinanza 27 novembre 2003, pervenuta alla Corte il 4 febbraio 2004, nella causa tra

Finanzamt Arnsberg

e

Stadt Sundern,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dai sig. A. Rosas (relatore), presidente di sezione, dai sigg. A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský e A. Ó Caoimh giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig. P. Léger
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il governo tedesco, dal sig. C.-D. Quassowski e dalla sig.ra A. Tiemann, in qualità di agenti;

— per il governo greco, dalle sig.re E. Svolopoulou e K. Marinou, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. D. Triantafyllou e K. Gross, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di trattare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte 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 domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la Stadt Sundern (comune di Sundern) ed il Finanzamt Arnsberg (in prosieguo: il «Finanzamt») in merito all'applicazione del regime comune forfettario agricolo, previsto dal detto articolo, all'affitto di aree venatorie nell'ambito di un'azienda silvicola comunale.

Il contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'articolo 25 della sesta direttiva, intitolato «Regime comune forfettario per i produttori agricoli», così recita:

«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;

(...)

5. Le percentuali forfettarie di cui al paragrafo 3 sono applicate al prezzo al netto d'imposta (...). Questa compensazione esclude ogni altra forma di deduzione.

(...)

9. Ogni Stato membro ha la facoltà di escludere dal regime forfettario talune categorie di produttori agricoli e i produttori agricoli per i quali l'applicazione del regime normale dell'imposta sul valore aggiunto o, eventualmente, del regime semplificato di cui all'articolo 24, paragrafo 1, non susciti difficoltà amministrative.

(...)»

4 L'allegato B della direttiva medesima, intitolato «[e]lenco delle prestazioni di servizi agricoli», così dispone:

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

(...)

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

(...)»

La normativa nazionale

5 L'articolo 2 della legge tedesca in materia di imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz, in prosieguo: l'«UStG»), nel testo vigente all'epoca dei fatti della causa principale, prevede quanto segue:

«1) È imprenditore chi esercita autonomamente un'attività industriale commerciale o professionale. L'impresa comprende l'intera attività industriale, commerciale o professionale dell'imprenditore. (...)

(...)

3) Le persone giuridiche di diritto pubblico svolgono attività commerciali o professionali soltanto nell'ambito delle aziende di tipo commerciale da esse gestite [§ 1, primo comma, n. 6, e § 4 del Körperschaftsteuergesetz (legge in materia di imposta sul reddito degli enti collettivi)] nonché delle loro aziende agricole o silvicole».

6 Il paragrafo 24 dell'UStG così recita:

«1) Per le operazioni effettuate nell'ambito di un'azienda silvicola, l'imposta è fissata, salvo quanto previsto dal secondo, terzo e quarto periodo, come segue:

1. per le forniture di prodotti forestali, ad eccezione dei prodotti di segheria, in misura pari al 5 % della base imponibile,

(...)

3. per le altre operazioni ai sensi del § 1, primo comma, n. 1, in misura pari al 9 % della base imponibile. (...) Gli importi dell'IVA pagata a monte, ove siano da imputare alle operazioni indicate nel primo periodo, n. 1, sono fissati in misura pari al 5 % e, negli altri casi previsti nel primo periodo, in misura pari al 9 % della base imponibile per tali operazioni. È esclusa un'ulteriore deduzione dell'IVA pagata a monte. (...)

2) Sono considerate esercizio di un'azienda silvicola le seguenti attività:

1. l'attività agricola, l'attività silvicola, l'attività vinicola, le attività di creazione e manutenzione di giardini, le attività di coltivazione di frutta e verdura, gli arboreti, tutte le attività dirette ad ottenere piante e parti di piante con l'ausilio delle forze naturali, la pesca interna, la piscicoltura in stagno, l'allevamento ittico per la pesca interna e per la piscicoltura in stagno, l'apicoltura, la pastorizia nomade, nonché la coltivazione di sementi;

2. (...)

Fanno parte dell'azienda silvicola anche le attività accessorie che sono destinate a servire all'esercizio dell'azienda stessa. (...)

3) Nel caso in cui l'imprenditore, oltre alle operazioni indicate al comma 1, effettui ulteriori operazioni, l'azienda silvicola deve essere considerata come un'azienda gestita separatamente nell'ambito della struttura organizzativa dell'impresa.

(...)».

La causa principale e le questioni pregiudiziali

7 Nel periodo compreso tra il 1994 ed il 1999, la Stadt Sundern percepiva entrate derivanti dalla vendita di legname e dalla gestione delle aree forestali, nonché dalla cessione in affitto di proprie aree venatorie. Avendo assimilato tali cessioni in affitto ad operazioni ai sensi del «regime forfettario» di cui al paragrafo 24 dell'UStG, il detto comune non dichiarava alcuna somma a titolo di imposta sulla cifra d'affari.

8 In esito ad una verifica in loco, il Finanzamt riteneva che le cessioni in affitto delle aree venatorie di cui trattasi non ricadessero nelle operazioni agricole e silvicole ai sensi della detta disposizione, bensì dovessero essere assoggettate ad imposta secondo l'aliquota ordinaria, in base alle norme generali. La detta amministrazione finanziaria chiedeva quindi alla Stadt Sundern il versamento dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») sulle entrate derivanti dall'affitto di tali aree.

9 Avverso il detto avviso di accertamento la Stadt Sundern proponeva ricorso dinanzi al Finanzgericht, il quale accoglieva la domanda sulla base del rilievo che la cessione in affitto di aree venatorie non era riconducibile né all'esercizio di un'azienda agricola e silvicola, né all'esercizio di un'attività a carattere industriale o commerciale, ai sensi del paragrafo 2, terzo comma, dell'UStG. Tale attività non esulerebbe, infatti, dai limiti della mera gestione patrimoniale.

10 Avverso tale decisione il Finanzamt ricorreva per cassazione dinanzi al Bundesfinanzhof. L'amministrazione sosteneva che le dette aree sarebbero state cedute in affitto, conformemente al paragrafo 2, terzo comma, dell'UStG, nell'ambito

dell'attività silvicola della Stadt Sundern, ma che tale affitto non costituirebbe un'operazione agricola ai sensi del paragrafo 24 dell'UStG. L'amministrazione riteneva, in conclusione, che tale cessione in affitto dovesse essere conseguentemente assoggettata all'imposizione ordinaria.

11 Il Bundesfinanzhof si chiede se la propria giurisprudenza, secondo cui la cessione in affitto di aree venatorie non ricade nel regime forfettario dei produttori agricoli ed è soggetta al regime impositivo ordinario, sia compatibile con le disposizioni dell'art. 25 della sesta direttiva, nell'ipotesi in cui le aree oggetto del diritto di caccia appartengano ad un'azienda agricola o silvicola. Ciò premesso, il detto giudice decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli Stati membri che hanno trasposto nel loro ordinamento interno il regime comune forfettario per i produttori agricoli, previsto dall'art. 25 della [sesta] direttiva (...) siano in definitiva legittimati o obbligati ad esonerare gli agricoltori forfettari dal pagamento di imposte sulla cifra d'affari;

2) in caso di soluzione affermativa della questione sub 1), se ciò valga soltanto per le forniture di prodotti agricoli e per le prestazioni di servizi agricoli o anche per altre operazioni effettuate dall'agricoltore forfettario, oppure se le operazioni di altro tipo siano sottoposte alla disciplina generale dettata dalla [sesta] direttiva (...).

Quali siano le conseguenze che ne derivano per il caso di cessione in affitto, da parte di un agricoltore forfettario, di aree venatorie?».

Osservazioni preliminari

12 Si deve rilevare, in limine, che dalla decisione di rinvio non emerge la portata esatta della prima questione ed il rapporto sussistente con la seconda.

13 Nondimeno, la prima questione può essere intesa come diretta ad accertare se uno Stato membro che si avvalga, ai sensi dell'art. 25 della sesta direttiva, della facoltà di applicare ai produttori agricoli il regime comune forfettario, sia obbligato ad assoggettare tali agricoltori al detto regime laddove questi effettuino operazioni ivi ricomprese, ovvero se si tratti piuttosto di una facoltà.

14 La seconda questione, dal canto suo, si articola sostanzialmente su due capi. Da un lato, il giudice del rinvio chiede se le operazioni compiute dall'agricoltore forfettario, diverse dalla cessione di prodotti agricoli e dalla prestazione di servizi agricoli, siano soggette al regime comune forfettario. Dall'altro, si chiede se la cessione in affitto di aree venatorie costituisca una prestazione di servizi agricoli ai sensi dell'art. 25 della sesta direttiva.

15 Orbene non appare necessario procedere alla soluzione della prima questione, nel senso interpretato al punto 13 della presente sentenza, se non in caso di soluzione affermativa del secondo capo della seconda questione.

16 Ciò premesso, appare opportuno invertire l'ordine delle questioni pregiudiziali ed esaminare anzitutto i due capi della seconda questione e, eventualmente successivamente, la prima questione.

Sul primo capo della seconda questione

17 Con il primo capo della seconda questione il giudice del rinvio chiede se l'art. 25 della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che il regime comune forfettario per i produttori agricoli si applichi unicamente alla cessione di prodotti agricoli e alla fornitura di prestazioni di servizi agricoli, nel senso definito al n. 2 del detto articolo, e se le altre operazioni effettuate dagli agricoltori forfettari siano soggette al regime ordinario dell'IVA.

18 I governi tedesco e greco nonché la Commissione suggeriscono di risolvere tale questione in senso affermativo.

19 Va rilevato che la Corte ha già avuto modo di pronunciarsi sul rapporto tra il regime comune forfettario per i produttori agricoli ed il regime generale dell'IVA nella causa da cui è scaturita la sentenza 15 luglio 2004, causa C-321/02, Harbs (Racc. pag. I-7101).

20 Da tale sentenza emerge che le operazioni diverse dalla cessione di prodotti agricoli e dalla fornitura di prestazioni di servizi agricoli, ai sensi dell'art. 25, n. 2, della sesta direttiva, effettuate dall'agricoltore forfettario nell'ambito dell'azienda agricola restano soggette al regime generale della sesta direttiva (v., in tal senso, la menzionata sentenza Harbs, punti 31 e 36).

21 Conseguentemente, il primo capo della seconda questione deve essere risolto nel senso che l'art. 25 della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che il regime comune forfettario dei produttori agricoli si applica solamente alla cessione di prodotti agricoli e alla fornitura di prestazioni di servizi agricoli, nel senso definito al n. 2 del detto articolo, e che le altre operazioni effettuate dagli agricoltori forfettari sono soggette al regime generale della sesta direttiva.

Sul secondo capo della seconda questione

22 Con il secondo capo della seconda questione il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se la cessione in affitto di aree venatorie da parte di un agricoltore forfettario costituisca una prestazione di servizi agricoli ai sensi dell'art. 25, n. 2, quinto trattino, della sesta direttiva, nel combinato disposto con l'allegato B della medesima, che elenca le prestazioni di servizi agricoli.

23 Il governo tedesco e la Commissione ritengono che tale questione debba essere risolta in senso negativo, considerato che la cessione in affitto di aree venatorie non figura nell'allegato B della sesta direttiva, sottolineando a tal riguardo che l'art. 25 della direttiva medesima, considerata la sua natura derogatoria, deve essere interpretato restrittivamente.

24 Occorre ricordare 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 (v. sentenze 15 ottobre 1992, causa C-162/91, Tenuta il Bosco, Racc. pag. I-5279, punto 11, e Harbs, cit. supra, punto 28). Inoltre, dalle esigenze

tanto dell'applicazione uniforme del diritto comunitario, quanto del principio d'uguaglianza discende che una disposizione di diritto comunitario la quale 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 (v., in particolare, le sentenze 18 gennaio 1984, causa 327/82, Ekro, Rac. pag. 107, punto 11, e 17 marzo 2005, causa C-170/03, Feron, Racc. pag. I-2299, punto 26).

25 Si deve necessariamente rilevare che l'interpretazione sostenuta dal governo tedesco e dalla Commissione risulta avvalorata dal tenore letterale delle disposizioni di cui trattasi, dal contesto nel quale esse si collocano nonché dalle finalità perseguite dal regime comune forfettario.

26 Va osservato, anzitutto, che, a termini dell'art. 25, n. 2, quinto trattino, della sesta direttiva e dell'allegato B della medesima, sono considerate prestazioni di servizi agricole le prestazioni di servizi che normalmente contribuiscono alla realizzazione della produzione agricola, in particolare la «locazione, a fini agricoli, di mezzi normalmente usati nelle aziende agricole». Orbene, la cessione in affitto di aree venatorie non è espressamente contemplata da tali disposizioni e, inoltre, non risponde ai requisiti ivi stabiliti.

27 Per quanto attiene, inoltre, al contesto in cui tali disposizioni si collocano, si deve rilevare che esse riguardano un regime particolare che deroga al regime ordinario della sesta direttiva. Secondo costante giurisprudenza, ogni deroga o eccezione ad una regola generale deve essere interpretata restrittivamente (v., in particolare, le sentenze 12 dicembre 1995, causa C-399/93, Oude Luttikhuis e a., Racc. pag. I-4515, punto 23, e 12 dicembre 2002, causa C-5/01, Belgio/Commissione, Racc. pag. I-11991, punto 56). Orbene, al pari degli altri regimi speciali previsti dalla sesta

direttiva, tale regime dev'essere quindi applicato solo nella misura necessaria a realizzarne lo scopo (v. sentenza Harbs, cit. supra, punto 27).

28 Infine, per quanto attiene all'esame delle finalità perseguite dal regime comune forfettario, si deve rammentare che esso risponde ad un imperativo di semplificazione. Come emerge dal punto 29 della menzionata sentenza Harbs, tale regime è inteso a compensare l'onere dell'imposta 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.

29 L'applicazione del regime comune forfettario non si basa su un unico criterio attinente allo status formale di produttore agricolo, bensì dipende parimenti dalla natura delle operazioni economiche dal medesimo realizzate (v., in tal senso, la menzionata sentenza Harbs, punto 31). Orbene, interpretare la nozione di «prestazioni di servizi agricoli», di cui all'art. 25, n. 2, quinto trattino, della sesta direttiva, nel senso che essa ricomprenda un affitto quale l'affitto di aree venatorie non destinato a fini agricoli e non connesso con i mezzi normalmente usati nelle aziende agricole, silvicole o ittiche non risulterebbe conforme né alla natura né alla finalità del detto regime.

30 Non può quindi ritenersi che un produttore agricolo che, in una fattispecie come quella oggetto della causa principale, ceda in affitto aree venatorie, effettui prestazioni di servizi agricoli ai sensi dell'art. 25, n. 2, quinto trattino, della sesta direttiva, nel combinato disposto dell'allegato B della medesima.

31 Il secondo capo della seconda questione deve essere pertanto risolto nel senso che l'art. 25, n. 2, quinto trattino, della sesta direttiva, nel combinato disposto con l'allegato B della medesima, dev'essere interpretato nel senso che la cessione in affitto di aree venatorie da parte di un agricoltore forfettario non costituisce una prestazione di servizi agricoli ai sensi della direttiva medesima.

32 Alla luce della soluzione fornita al secondo capo della seconda questione e per i motivi esposti ai punti 12-16 della presente sentenza, non occorre procedere alla soluzione della prima questione.

Sulle spese

33 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Terza Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 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, dev'essere interpretato nel senso che il regime comune forfettario per i produttori agricoli si applica solamente alla cessione di prodotti agricoli e alla fornitura di prestazioni di**

servizi agricoli, nel senso definito al n. 2 del detto articolo, e che le altre operazioni effettuate dagli agricoltori forfettari sono soggette al regime generale della sesta direttiva.

2) **L'articolo 25, n. 2, quinto trattino, della direttiva 77/388, nel combinato disposto con l'allegato B della medesima, dev'essere interpretato nel senso che la cessione in affitto di aree venatorie da parte di un agricoltore forfettario non costituisce una prestazione di servizi agricoli ai sensi della direttiva medesima.**

Firme