SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 26 de mayo de 2005 *

En el asunto C-43/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 27 de noviembre de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de febrero de 2004, en el procedimiento entre

Finanzamt Arnsberg

y

Stadt Sundern,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský y A. Ó Caoimh, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. P. Léger;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. C.-D. Quassowski y la Sra. A. Tiemann, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno griego, por las Sras. E. Svolopoulou y K. Marinou, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Triantafyllou y K. Gross, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 25 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en

materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la Stadt Sundern (municipio de Sundern) y el Finanzamt Arnsberg (en lo sucesivo, «Finanzamt»), en relación con la aplicación del régimen común de tanto alzado agrícola, previsto en dicho artículo, al arrendamiento de cotos de caza en el marco de una explotación forestal municipal.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 25 de la Sexta Directiva, con la rúbrica «Régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas», dispone:

«1. Los Estados miembros estarán facultados para otorgar a los productores agrícolas, cuando la aplicación a los mismos del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, del régimen simplificado previsto en el artículo 24 implicase dificultades, un régimen de tanto alzado que tienda a compensar la carga del Impuesto pagada por las compras de bienes y servicios de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado, de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.

2. A efectos del presente artículo se considerará que:

— "productor agrícola" es un sujeto pasivo que ejerce su actividad en el marco de una explotación agrícola, forestal o pesquera;

— "explotación agrícola, forestal o pesquera" son las explotaciones definidas como tales por cada Estado miembro en el marco de las actividades de producción enumeradas en el Anexo A;

— "agricultor en régimen de tanto alzado" es el productor agrícola al que se aplica el régimen de tanto alzado descrito en los apartados 3 y siguientes;

— "productos agrícolas" son los bienes resultantes del ejercicio de las actividades enumeradas en el Anexo A que sean producidos por las explotaciones agrícolas, forestales o pesqueras de cada Estado miembro;

— "prestaciones de servicios agrícolas" son las prestaciones de servicios enumeradas en el anexo B, realizadas por un productor agrícola utilizando sus propios medios de mano de obra y/o las instalaciones normales de su explotación agrícola, forestal o pesquera;

[...]

5. Los porcentajes a tanto alzado previstos en el apartado 3 serán aplicados a los precios, libres de impuestos [...]. Esta compensación excluirá cualquier otra forma de deducción.

[...]

9. Los Estados miembros estarán facultados para excluir del régimen de tanto alzado a determinadas categorías de productores agrícolas, así como a los productores agrícolas a los que la aplicación del régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido o, llegado el caso, del régimen simplificado previsto en el apartado 1 del artículo 24, no presente dificultades administrativas.

[...]»

4 El anexo B de esta misma Directiva, con la rúbrica «Lista de las prestaciones de servicios agrícolas», establece:

«Se considerarán prestaciones de servicios agrícolas las prestaciones de servicios que contribuyan a la realización agrícola, y especialmente:

[...]

— el arrendamiento, para fines agrícolas, de los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas, silvícolas o pesqueras,

[...]»

Normativa nacional

5 El artículo 2 de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal, establece:

«1. Es empresario la persona que ejerza de forma independiente una actividad industrial, comercial o profesional. La empresa comprende el conjunto de la actividad industrial, comercial o profesional del empresario. [...]

[...]

3. Las personas jurídicas de Derecho público ejercerán una actividad industrial, comercial o profesional sólo a través de sus establecimientos de carácter industrial o comercial (artículo 1, apartado 1, número 6, y artículo 4 de la Körperschaftsteuergesetz) y de sus explotaciones agrícolas o forestales.»

6 El artículo 24 de la UStG dispone:

«1. Con respecto a las operaciones realizadas en el marco de una explotación agrícola y forestal, el impuesto se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en las frases segunda, tercera y cuarta, del siguiente modo:

1) para las entregas de productos procedentes de una explotación forestal, a excepción de los productos de aserradero, al 5 %,

[...]

3) para las demás operaciones en el sentido del artículo 1, apartado 1, número 1, al 9 % de la base imponible. [...] Las cuotas del impuesto soportado se calcularán al 5 % de la base imponible respecto a las operaciones previstas en la primera frase, número 1, y al 9 % respecto a las demás operaciones de la primera frase, respectivamente. El impuesto soportado no podrá ser objeto de ulteriores deducciones. [...]

2. Se considerarán explotaciones agrícolas y forestales:

1) la agricultura, la silvicultura, la viticultura, la floricultura, la fruticultura, la horticultura, la arboricultura, todas las explotaciones en las que se cultiven plantas y partes de plantas por medios naturales, la pesca en aguas interiores, la piscicultura en estanques, la piscicultura para la pesca en aguas interiores y para la piscicultura en estanques, la apicultura, la ganadería trashumante, así como las almácigas;

2) [...]

Forman parte igualmente de las explotaciones agrícolas y forestales las explotaciones accesorias a las explotaciones agrícolas y forestales. [...]

3. Cuando, además de las operaciones previstas en el apartado 1, el empresario realice también otras operaciones, la explotación agrícola y forestal deberá considerarse una explotación administrada separadamente en la estructura de la empresa.

[...]»

Procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

7 De 1994 a 1999, la Stadt Sundern obtuvo ingresos de la venta de madera y de la explotación forestal, así como del arrendamiento de cotos privados de caza. Dado que asimiló estos arrendamientos a las operaciones en el sentido del «régimen de tanto alzado» previsto en el artículo 24 de la UStG, no declaró sobre dichos ingresos el impuesto sobre el volumen de negocios.

8 A raíz de una inspección *in situ* el Finanzamt consideró que los arrendamientos de los referidos cotos de caza no formaban parte de las operaciones agrícolas y forestales a efectos de dicha disposición, sino que debían gravarse al tipo normal, de conformidad con el régimen general de tributación. Por lo tanto, reclamó a la Stadt Sundern el pago del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») sobre los ingresos obtenidos de dichos arrendamientos.

9 La Stadt Sundern interpuso un recurso ante el Finanzgericht contra las pertinentes liquidaciones. Este órgano estimó dicho recurso por considerar que el arrendamiento de cotos de caza no se inscribía ni en el marco de una explotación agrícola y forestal ni en el de una explotación de carácter industrial o comercial, en el sentido del artículo 2, apartado 3, de la UStG. Estimó que, en efecto, no iba más allá de la mera gestión de un patrimonio.

10 El Finanzamt recurrió en casación ante el Bundesfinanzhof. Sostuvo que dichos cotos habían sido cedidos en arriendo, de conformidad con el artículo 2, apartado 3, de la UStG, en el marco de la explotación forestal de la Stadt Sundern, pero que

dicho arrendamiento no constituía una operación agrícola en el sentido del artículo 24 de la UStG. De ello infirió que, por consiguiente, el referido arrendamiento debía estar sujeto al régimen general del impuesto.

11 El Bundesfinanzhof se plantea el interrogante de si su jurisprudencia según la cual el arrendamiento de cotos de caza no se rige por el régimen de tanto alzado de los productores agrícolas y está sujeto al régimen general del impuesto es compatible con el artículo 25 de la Sexta Directiva, cuando los terrenos en relación con los que se ostenta el derecho de caza forman parte de una explotación agrícola o forestal. En estas circunstancias, dicho órgano jurisdiccional decidió suspender el curso del procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

«1) ¿Pueden o deben los Estados miembros que han adaptado su Derecho interno al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas previsto en el artículo 25 de la [Sexta] Directiva [...] eximir en definitiva del impuesto sobre el volumen de negocios a los agricultores en régimen de tanto alzado?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿se aplica esto únicamente a las entregas de productos agrícolas y prestaciones de servicios agrícolas o también a otras operaciones de los agricultores en régimen de tanto alzado o las demás operaciones están sujetas al régimen general de la [Sexta] Directiva [...]?

¿Qué consecuencias se derivan de ello por lo que respecta al arrendamiento de un coto de caza otorgado por un agricultor en régimen de tanto alzado?»

Observaciones preliminares

12 Con carácter preliminar debe señalarse que el alcance exacto de la primera cuestión y su relación con la segunda no se deducen claramente de la resolución de remisión.

13 No obstante, la primera cuestión debe entenderse en el sentido de que su objeto es determinar si un Estado miembro que, con arreglo al artículo 25 de la Sexta Directiva, ha ejercido la facultad de aplicar a los productores agrícolas el régimen común de tanto alzado, tiene la obligación de someter a tales agricultores a dicho régimen cuando realizan operaciones propias de éste, o si se trata más bien de una facultad.

14 Por su parte, la segunda cuestión puede, esencialmente, subdividirse en dos. Por un lado, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si las operaciones llevadas a cabo por el agricultor en régimen de tanto alzado, que no sean las entregas de productos agrícolas ni las prestaciones de servicios agrícolas, están sujetas al régimen común de tanto alzado. Por otro, pretende dilucidar si el arrendamiento de cotos de caza constituye una prestación de servicios agrícolas en el sentido del artículo 25 de la Sexta Directiva.

15 Pues bien, sólo será necesario responder a la primera cuestión, tal como se interpreta en el apartado 13 de la presente sentencia, si la segunda parte de la segunda cuestión exige una respuesta en sentido afirmativo.

16 En estas circunstancias, procede invertir el orden de las cuestiones y examinar, en primer lugar, las dos partes de la segunda cuestión y, a renglón seguido, en su caso, la primera cuestión.

Sobre la primera parte de la segunda cuestión

17 Mediante la primera parte de la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si el artículo 25 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas se aplica únicamente a la entrega de productos agrícolas y a las prestaciones de servicios agrícolas, tal como se definen en el apartado 2 de dicho artículo, y si las demás operaciones que realizan los agricultores en régimen de tanto alzado están sujetas al régimen general del IVA.

18 Los Gobiernos alemán y griego, así como la Comisión de las Comunidades Europeas, proponen que se responda a esta cuestión en sentido afirmativo.

19 Debe señalarse que el Tribunal de Justicia ya tuvo ocasión de pronunciarse sobre la relación entre el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas y el régimen general del IVA en el asunto que dio lugar a la sentencia de 15 de julio de 2004, Harbs (C-321/02, Rec. p. I-7101).

20 De dicha sentencia se deduce que las operaciones que no son la entrega de productos agrícolas ni la prestación de servicios agrícolas, en el sentido del artículo 25, apartado 2, de la Sexta Directiva, realizadas por el agricultor en régimen de tanto alzado en el marco de la explotación agrícola están sujetas al régimen general de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia Harbs, antes citada, apartados 31 y 36).

21 En consecuencia, procede responder a la primera parte de la segunda cuestión que el artículo 25 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas se aplica únicamente a la entrega de productos agrícolas y a la prestación de servicios agrícolas, tal como se definen en el apartado 2 de dicho artículo, y que las demás operaciones que realizan los agricultores en régimen de tanto alzado están sujetas al régimen general de dicha Directiva.

Sobre la segunda parte de la segunda cuestión

22 Mediante la segunda parte de su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si el arrendamiento de cotos de caza por un agricultor en régimen de tanto alzado constituye una prestación de servicios agrícolas con arreglo al artículo 25, apartado 2, quinto guión, de la Sexta Directiva, en relación con el anexo B de ésta, en el que se enumeran las prestaciones de servicios agrícolas.

23 El Gobierno alemán y la Comisión consideran que esta cuestión debe responderse en sentido negativo, por cuanto el arrendamiento de cotos de caza no figura en el anexo B de la Sexta Directiva. Señalan al respecto que el artículo 25 de dicha Directiva debe interpretarse en sentido restrictivo, conforme a su naturaleza de disposición que establece excepciones.

24 Debe recordarse que, para determinar el alcance de una disposición de Derecho comunitario, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades (sentencias de 15 de octubre de 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Rec. p. I-5279, apartado 11, y Harbs, antes citada, apartado 28). Además, de las exigencias

tanto de la aplicación uniforme del Derecho comunitario como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición de Derecho comunitario que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Comunidad que debe perseguirse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo que la normativa de que se trate pretende alcanzar (véanse, en particular, las sentencias de 18 de enero de 1984, Ekro, 327/82, Rec. p. 107, apartado 11, y de 17 de marzo de 2005, Feron, C-170/03, Rec. p. I-2299, apartado 26).

25 Debe señalarse que corroboran la interpretación que propugnan el Gobierno alemán y la Comisión el texto de las disposiciones controvertidas, el contexto en el que se inscriben, así como las finalidades perseguidas por el régimen común de tanto alzado.

26 Procede observar, en primer lugar, que, en virtud del artículo 25, apartado 2, quinto guión, de la Sexta Directiva y del anexo B de ésta, se consideran prestaciones de servicios agrícolas las prestaciones de servicios que contribuyen normalmente a la realización de la producción agrícola, en particular, «el arrendamiento, para fines agrícolas, de los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas». Ahora bien, dichas disposiciones no se refieren explícitamente al arrendamiento de cotos de caza y, además, el arrendamiento no reúne los requisitos establecidos por éstas.

27 En relación, además, con el contexto en el que se inscriben dichas disposiciones, debe señalarse que se refieren a un régimen especial que constituye una excepción al régimen general de la Sexta Directiva. Según jurisprudencia reiterada, toda excepción a una regla general debe interpretarse en sentido restrictivo (véanse, en particular, las sentencias de 12 de diciembre de 1995, Oude Luttikhuis y otros, C-399/93, Rec. p. I-4515, apartado 23, y de 12 de diciembre de 2002, Bélgica/Comisión, C-5/01, Rec. p. I-11991, apartado 56). Pues bien, al igual que los demás regímenes especiales previstos en la Sexta Directiva, dicho régimen sólo debe

aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo (véase la sentencia Harbs, antes citada, apartado 27).

28 Por último, en lo que atañe al examen de las finalidades perseguidas por el régimen común de tanto alzado, procede recordar que responde a un imperativo de simplificación. Como se desprende del apartado 29 de la sentencia Harbs, antes citada, este régimen tiende a compensar la carga del impuesto pagado por las compras de bienes y servicios de los agricultores mediante el pago de una compensación a tanto alzado a los productores agrícolas que ejerzan su actividad en el marco de una explotación agrícola, forestal o pesquera, cuando entreguen productos agrícolas o realicen prestaciones de servicios agrícolas.

29 La aplicación del régimen común de tanto alzado no depende de un solo criterio relativo a la condición formal de productor agrícola, sino que depende asimismo de la naturaleza de las operaciones económicas realizadas por éste (véase, en este sentido, la sentencia Harbs, antes citada, apartado 31). Pues bien, interpretar el concepto de «prestaciones de servicios agrícolas», que figura en el artículo 25, apartado 2, quinto guión, de la Sexta Directiva, en el sentido de que está comprendido en su ámbito de aplicación un arrendamiento, como el de cotos de caza, que no está destinado a fines agrícolas y que no se refiere a los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas, forestales o pesqueras, no se ajusta a la naturaleza ni a la finalidad de dicho régimen.

30 En consecuencia, cuando, en una situación como la controvertida en el asunto principal, un productor agrícola cede cotos de caza en arrendamiento, no puede considerarse que realiza una prestación de servicios agrícolas en el sentido del artículo 25, apartado 2, quinto guión, de la Sexta Directiva, en relación con el anexo B de ésta.

31 Por consiguiente, procede responder a la segunda parte de la segunda cuestión que el artículo 25, apartado 2, quinto guión, de la Sexta Directiva, en relación con el anexo B de ésta, debe interpretarse en el sentido de que el arrendamiento de cotos de caza por un agricultor en régimen de tanto alzado no constituye una prestación de servicios agrícolas en el sentido de dicha Directiva.

32 Habida cuenta de la respuesta dada a la segunda parte de la segunda cuestión y por los motivos expuestos en los apartados 12 a 16 de la presente sentencia no procede responder a la primera cuestión.

Costas

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

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

1) **El artículo 25 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas se aplica únicamente a**

la entrega de productos agrícolas y a la prestación de servicios agrícolas, tal como se definen en el apartado 2 de dicho artículo, y que las demás operaciones que realizan los agricultores en régimen de tanto alzado están sujetas al régimen general de dicha Directiva.

2) **El artículo 25, apartado 2, quinto guión, de la Directiva 77/388, en relación con el anexo B de ésta, debe interpretarse en el sentido de que el arrendamiento de cotos de caza por un agricultor en régimen de tanto alzado no constituye una prestación de servicios agrícolas en el sentido de dicha Directiva.**

Firmas