RELAZIONE D'UDIENZA
presentata nella causa 3/86 *

I — Gli antefatti ed il procedimento

A — *Lo sfondo giuridico della controversia*

1. La disciplina comunitaria

L'art. 25 della sesta direttiva del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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, prevede la facoltà di applicare ai produttori agricoli un regime forfettario inteso a compensare l'onere dell'imposta sul valore aggiunto pagata sugli acquisti di beni e servizi dagli agricoltori forfettari.

A norma del n. 3 della stessa disposizione, gli Stati membri possono fissare percentuali forfettarie di compensazione che devono essere notificate alla Commissione prima di essere applicate. Queste percentuali sono determinate in base ai dati macroeconomici dell'ultimo triennio relativi ai soli agricoltori forfettari. Essi non possono implicare per tutti gli agricoltori forfettari rimborsi superiori agli oneri dell'imposta sul valore aggiunto a monte.

È stabilito inoltre che gli Stati membri hanno la facoltà di fissare percentuali forfettarie di compensazione differenziate per la silvicoltura, per i vari sottosettori dell'agricoltura e per la pesca.

Infine, il n. 5 della stessa disposizione contempla che le percentuali forfettarie vengono applicate ai prezzi al netto delle tasse dei prodotti agricoli che gli agricoltori forfettari hanno fornito a soggetti diversi dagli agricoltori forfettari e delle prestazioni di servizi agricoli fornite a soggetti diversi dagli agricoltori forfettari.

2. La disciplina nazionale di cui trattasi

In virtù dell'art. 34 del decreto del presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 (GURI n. 292 dell'11.11.1972) che istituisce l'imposta sul valore aggiunto, la Repubblica italiana ha istituito un regime forfettario per i produttori agricoli. Nell'ambito di questo regime il legislatore si è avvalso della facoltà contemplata dal secondo comma del n. 3 dell'art. 25 della direttiva summenzionata fissando diverse percentuali forfettarie di compensazione differenziate per i vari sottosettori dell'agricoltura e per gruppi di prodotti.

Con decreto ministeriale del 25 aprile 1983 (GURI n. 58 del 1°.3.1983), l'aliquota della percentuale forfettaria è fissata al 14% a decorrere dal 1° marzo 1983 per la carne bovina e suina, nonchè per il latte fresco non concentrato e non zuccherato. Questa aliquota rappresenta una diminuzione dell'aliquota di rimborso forfettario del 15% applicata in precedenza a queste tre categorie di prodotti in virtù della legge 22 dicembre 1980, n. 889 (decreto ministeriale 5 gennaio 1981).

* Lingua processuale: l'italiano.

B — *Gli antefatti*

Con lettera 21 dicembre 1981, la Commissione informava il governo italiano che il regime forfettario dei produttori agricoli istituito in Italia in base all'art. 34 del decreto del presidente della Repubblica n. 633 già ricordato non era conforme al n. 5 dell'art. 25 della sesta direttiva IVA, in quanto non escludeva dal regime le forniture di beni e le prestazioni di servizi effettuate a vantaggio di un altro agricoltore forfettario. Essa osservava inoltre che l'aliquota della percentuale forfettaria di compensazione del 15% stabilita per la carne bovina e suina, nonché per il latte fresco, implicava un rimborso forfettario nettamente superiore all'importo delle tasse corrisposte a monte e che il calcolo fornito dalle autorità italiane non era pertinente. Infine, la Commissione sottolineava che la statistica si limitava ad un anno, mentre la sesta direttiva fissava a tre anni il periodo di riferimento e che essa prendeva in considerazione tutti gli agricoltori, mentre si doveva tener conto soltanto dei dati macroeconomici relativi agli agricoltori forfettari. Con la stessa lettera la Commissione invitava il governo italiano a presentare le sue osservazioni entro due mesi, conformemente all'art. 169 del trattato CEE.

Il governo italiano rispondeva a questa lettera con due note, del 26 giugno e dell'8 novembre 1982, trasmesse dalla rappresentanza permanente dell'Italia presso le Comunità Europee. Esso riconosceva che i calcoli effettuati per il triennio 1978-1980, suddivisi per sottosettori, avevano consentito di constatare una « lieve sopravalutazione » della percentuale forfettaria di compensazione dell'IVA a monte per il settore dei bovini e dei suini. Il governo si dichiarava disposto a ridurre l'aliquota di compensazione fissata per questo sottosettore. Esso sottolineava inoltre che le caratteristiche degli allevamenti italiani erano molto diverse da quelle degli altri paesi della Comunità in seguito agli alti costi di produzione e quindi dell'IVA corrisposta a monte. Il governo italiano faceva rilevare che esisteva in Italia un gran numero di piccole aziende la cui scarsa produzione era destinata al consumo familiare e non veniva venduta. Le piccole aziende annoveranti ad esempio un capo bovino e un capo suino in particolare non si avvalevano affatto di fattori di produzione soggetti all'IVA e i fattori di produzione addebitati alla zootecnica a livello macroeconomico non riguardavano quindi tutto il settore, ma soltanto una frazione dello stesso.

Trascorso un anno, dopo aver constatato che il governo italiano non aveva ridotto la percentuale forfettaria di compensazione adottata per i tre prodotti in questione e che non era possibile una presa di posizione definitiva e precisa sui calcoli relativi all'allevamento per mancanza di dati statistici ripartiti per settore e confortati da una documentazione ufficiale, il 25 marzo 1985 la Commissione decideva di emanare un parere motivato con il quale si invitava la Repubblica italiana ad adottare i provvedimenti necessari per conformarsi a detto avviso entro il termine di un mese a decorrere dalla notifica dello stesso.

Fino ad oggi, il governo italiano non ha reagito a detto parere motivato. Tuttavia, nell'ambito delle consultazioni tecniche che le autorità italiane effettuano con i servizi della Commissione circa i calcoli e la metodologia applicabili in fatto di risorse proprie, le stesse autorità italiane, con nota del 12 luglio 1985 della rappresentanza perma-

nente dell'Italia, trasmettevano nuovi calcoli per il triennio 1978-1982, relativi ai rimborsi forfettari agricoli. La Commissione reagiva alla trasmissione di questi nuovi calcoli con lettera 18 settembre 1985, indirizzata alla rappresentanza permanente dell'Italia.

C — *La fase scritta*

Con atto depositato nella cancelleria della Corte il 9 gennaio 1986, la Commissione promuoveva il presente ricorso.

La procedura si è svolta ritualmente. Su relazione del giudice relatore e sentito l'avvocato generale, la Corte ha deciso di passare alla fase orale senza procedere ad istruttoria. Sono state rivolte alcune domande alle parti, che hanno tempestivamente ottemperato all'invito.

II — Le conclusioni delle parti

La *Commissione* conclude che la Corte voglia:

— dichiarare che la Repubblica italiana, istituendo e mantenendo in vigore un regime forfettario incompatibile con le disposizioni dell'art. 25 paragrafi 3 e 5 della sesta direttiva IVA 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, sia per quanto riguarda la mancata limitazione di tale regime che per quanto riguarda le percentuali di rimborso ai produttori dell'imposta sul valore aggiunto per le carni bovine, le carni suine e il latte fresco, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza del trattato CEE della direttiva suddetta;

— condannare la Repubblica italiana alle spese.

La *Repubblica italiana* conclude che la Corte voglia:

— respingere il ricorso;

— porre le spese a carico della ricorrente.

III — I mezzi e gli argomenti delle parti

La Commissione indica tre punti sui quali ritiene che la Repubblica italiana non abbia rispettato la direttiva summenzionata. Essa fa carico alla Repubblica italiana in primo luogo di aver fatto ricorso a dati macroeconomici non conformi all'art. 25, n. 3, della direttiva summenzionata, in secondo luogo di avere effettuato una sopravalutazione delle percentuali forfettarie di compensazione stabilite per i bovini, per i suini e per il latte e in terzo luogo di non avere escluso dal regime di compensazione forfettario le cessioni e prestazioni di servizi destinate agli agricoltori forfettari.

A — *Sulla censura relativa all'impiego di dati macroeconomici non conformi all'art. 25, n. 3, della direttiva summenzionata*

La *Commissione* fa osservare in primo luogo che, a norma del n. 3 dell'art. 25 della direttiva « tali percentuali sono fissate in base ai dati macroeconomici degli ultimi tre anni relativi ai soli agricoltori forfettari ». Orbene, la prassi seguita dalle autorità italiane è quella di impiegare dati macroeconomici relativi a tutta l'agricoltura per calcolare l'o-

nere a monte degli agricoltori forfettari, il che sfocia inevitabilmente in una sovrastima della percentuale della tassa a monte corrisposta dagli agricoltori forfettari. Infatti, poiché le operazioni degli agricoltori soggetti al regime normale non sono defalcate, si aggiunge all'imposta versata dagli agricoltori forfettari l'imposta degli agricoltori che hanno optato per il regime normale in quanto sono soggetti ad un'aliquota IVA relativamente più onerosa dell'aliquota del rimborso forfettario.

È vero che dei 3 milioni di aziende agricole, solo 75 000 sono non forfettarie. Ma quello che importa non è il numero di aziende, bensì il loro fatturato. Orbene, queste 75 000 aziende sono le più importanti sotto questo profilo; esse hanno optato per il regime ordinario proprio in quanto era loro più favorevole rispetto al regime forfettario, le loro imposte erano maggiori, dato in particolare il loro livello di meccanizzazione, che implica investimenti più cospicui in materiali e, quindi, un'imposta a monte proporzionalmente più elevata.

Poiché i conteggi agricoli costituiscono un insieme coerente, non è ammissibile che le imposte vengano modificate verso l'alto senza produzione di documenti giustificativi, come è avvenuto nei calcoli presentati dalle autorità italiane, o che la produzione venduta venga presa in considerazione negli output e non la produzione finale, come prescrive il metodo dell'allegato C alla direttiva.

Inoltre, non si può ritenere che la presa in considerazione dei dati macroeconomici relativi alle imprese non forfettarie costituisca una sorta di compensazione del « sottodimensionamento » di alcuni settori di produzione dovuto ai meccanismi di rilevazione statistica che non consentono di evidenziare una significativa quota di mezzi di produzione. Secondo la Commissione non è stato dimostrato che facessero difetto i dati statistici in materia e in ogni modo questa circostanza non potrebbe giustificare l'atteggiamento del governo italiano.

D'altra parte la Commissione contesta che il parere motivato o la domanda contengano nuovi mezzi rispetto alla lettera di messa in mora. Non si tratta di mezzi nuovi, ma di elementi di prova supplementari tratti dalle risposte fornite dal governo italiano. Queste due risposte sono contenute nella lettera della rappresentanza permanente dell'Italia del 26 giugno 1982 e in quella del ministro italiano dell'agricoltura del 15 febbraio 1984.

Nella prima lettera, il governo italiano riconosce che le autorità italiane hanno ammesso « una leggera sovrastima della percentuale forfettaria di compensazione dell'IVA a monte per il settore zootecnico bovini e suini ». La Commissione si è limitata a riportare questa frase nell'atto introduttivo; ciò dimostra che dal 1982 vi era stata sovrastima.

Quanto alla seconda lettera, la Commissione fa osservare che il ministro afferma in essa che la riduzione della percentuale forfettaria « comporta per il settore zootecnico italiano una diminuzione di entrata di 116 miliardi di LIT. Ciò significa che l'economia dell'intero settore verrebbe a crollare qualora la diminuzione di reddito degli allevatori non fosse controbilanciata da una minore pressione sul mercato italiano dei prodotti di altri paesi che godono di altri particolari misure di sostegno ». La Commissione desume che il governo italiano ammette che la sovrastima null'altro è se non una forma

di aiuto al settore dell'allevamento, realizzata mediante una non corretta applicazione delle regole della sesta direttiva.

Il *governo italiano* sottolinea in primo luogo che, prima dell'armonizzazione, si applicava in Italia un regime particolare per l'agricoltura nel suo complesso, che consentiva all'agricoltore di conservare l'IVA riscossa al momento della vendita, e ciò a titolo di compensazioine forfettaria per l'IVA versata sugli acquisti. In definitiva, tutti gli agricoltori italiani applicavano già un regime IVA di compensazione forfettaria. Solo un ridotto numero di soggetti (75 000 aziende agricole su un totale di 3 milioni) aveva presentato la dichiarazione IVA per il 1978 e gli anni precedenti. Quindi il mancato defalco delle operazioni realizzate da questi ultimi non avrebbe dovuto sfociare in una sovrastima dell'imposta versata a monte dagli agricoltori forfettari. Inoltre sarebbe stato molto difficile isolare i dati relativi agli agricoltori a regime normale senza incorrere in errori penalizzanti per la produzione.

D'altro canto, ribattendo all'argomento della Commissione secondo il quale le aziende agricole più importanti sotto il profilo del giro d'affari avevano scelto il regime normale dell'IVA (e non il regime forfettario), il governo italiano sottolinea che questo fatto dimostra che il regime forfettario non implica, come sostiene la Commissione, rimborsi superiori agli oneri sopportati a titolo di IVA a monte. Ciò dimostra inoltre che nei settori interessati una determinata quantità di aziende agricole è soggetta ad oneri IVA a monte molto superiore alla percentuale di compensazione del 14% stabilita dal regime forfettario, poiché se così non fosse dette aziende avrebbero pure optato per il regime forfettario.

Infine il governo italiano ritiene che, come risulta dalla lettera di messa in mora della Commissione, questa gli faccia carico soltanto di aver fatto ricorso a dati macroeconomici relativi a tutti gli agricoltori e non già ai soli agricoltori disciplinati dal regime IVA forfettario. Ne consegue che vanno disattesi gli altri addebiti mossi a questo proposito nell'atto introduttivo.

Ciò premesso, il governo italiano fornisce precisazioni circa le sue due lettere del 26 giugno 1982 e del 15 febbraio 1984 alle quali la Commissione ha fatto richiamo.

Quanto alla prima lettera, si dice che, in esito ai calcoli effettuati dalle autorità italiane, la percentuale forfettaria di compensazione dell'IVA stabilita al 15% mediante decreto ministeriale del 15 gennaio 1981, è stata ridotta al 14% con decreto ministeriale del 25 febbraio 1983. È stato così ovviato alla leggera sovrastima di percentuale forfettaria di compensazione.

Quanto alla seconda lettera del 15 febbraio 1984 del ministro dell'agricoltura al vice presidente della Commissione, il ministro non ha affatto confermato l'esistenza di una sovracompensazione, come sostiene la Commissione. Non vi è alcuna ammissione in questo senso. Questa lettera conferma soltanto che il governo italiano è disposto a cercare una soluzione politica globale e transattiva della controversia e che, in questo caso, vi sarebbe stata una riduzione dell'1,5% dell'aliquota forfettaria media dell'IVA per gli agricoltori e si sarebbe versata alla Comunità la parte corrispondente di risorse proprie, vale a dire 20 miliardi di lire per punto di riduzione.

B — *Sull'addebito vertente sulla sovrastima delle aliquote forfettarie di compensazione stabilite per i bovini, per i suini e per il latte*

La *Commissione* sostiene che l'argomento svolto dal governo italiano onde giustificare le aliquote forfettarie applicate all'allevamento dei bovini e dei suini nonché alla produzione di latte non è convincente, in quanto non fornisce la prova che il valore aggiunto è minimo. Inoltre, anche se il valore aggiunto fosse veramente minimo, l'esistenza di una sovracompensazione notevole per i settori in questione emerge dall'aliquota di compensazione stessa, che ammonta al 14%, mentre la maggior parte delle aliquote applicate agli input variano dal 2 al 10%. D'altro canto le autorità italiane stesse hanno ammesso una leggera sovrastima dell'aliquota forfettaria per l'allevamento nella lettera della rappresentanza permanente dell'Italia del 26 giugno 1982.

La Commissione ricorda, a questo proposito, che lo spirito dell'art. 25, n. 3, vuole che spetti alle autorità nazionali fornire alla Commissione i dati necessari, corroborati da adeguate prove.

Orbene, la Commissione ritiene che il governo italiano si fondi su allegazioni astratte e non suffragate da prove, allorché afferma che la produzione degli allevatori italiani non sarebbe sufficiente a soddisfare la domanda interna e non avrebbe un margine di espansione che potesse permettere di colmare la differenza rispetto alla domanda interna. L'importo del 14% dell'aliquota di compensazione non ha quindi alcun effetto sull'espansione della produzione, che è rimasta stabile. Infatti, se la situazione degli allevatori italiani corrisponde a quella descritta, non può mantenersi ai livelli attuali se non grazie all'« iniezione » di finanziamenti esterni, vale a dire grazie all'aliquota di rimborso forfettario del 14% la cui metà almeno rappresenta un vero aiuto dissimulato al settore e quindi un abuso del sistema di rimborso forfettario. È per questa ragione che il ministro dell'agricoltura sostiene, nella lettera del 15 febbraio 1984, che l'economia dell'intero settore crollerebbe senza le risorse offerte da un alto rimborso forfettario.

D'altro canto, allorché il governo italiano sostiene che è impossibile operare rilevamenti statistici circa la produzione delle piccole aziende d'allevamento, in quanto questo studio darebbe valori maggiori per l'IVA versata a monte, esso non fa altro che ammettere implicitamente l'esistenza di un livello di rimborso forfettario più elevato di quello che si avrebbe tenendo conto unicamente dei dati statistici noti. Per di più, le presunte carenze statistiche non possono in alcun modo costituire una giustificazione, tanto più che, da un lato gli altri Stati membri agiscono correttamente e che, dall'altro, detti dati statistici sono forniti con precisione all'ufficio statistico.

Nella fattispecie il governo italiano cerca quindi non già di giustificare il metodo di calcolo seguito come dovrebbe fare, ma di dimostrare la non eccessività dei suoi risultati mediante l'analisi degli effetti, in particolare il mancato incremento della produzione e dell'approvvigionamento. Orbene ciò stride con la direttiva, che contempla un metodo di calcolo preciso. Il fatto che non vi sia stato incremento della produzione non ha un significato univoco e, quanto alla flessione del tasso d'approvvigionamento, è dovuto all'aumento del consumo (a parità di produzione il consumo pro capite è passato da 23 a 26 Kg negli anni 1981, 1982 e 1983).

Infine, la Commissione contesta l'argomento del governo italiano in base al quale la dimostrazione della sovracompensazione nel settore considerato non potrebbe nemmeno fondatamente trarsi dai dati che le autorità italiane hanno elaborato e trasmesso ai fini delle risorse proprie. E ciò per vari motivi. In primo luogo la Commissione ricorda che vi è un nesso molto stretto tra la percentuale di compensazione e la determinazione delle risorse proprie corrispondenti; questo nesso si risolve nell'identità del sistema di calcolo contemplato dall'allegato C della direttiva: calcolando le risorse proprie si calcola automaticamente anche l'aliquota di compensazione.

Per convincersene, basta pensare che la sesta direttiva non è stata adottata a semplici fini d'armonizzazione, ma mira anche ad ottenere che le risorse proprie scaturenti dall'IVA vengano calcolate mediante applicazione di un'aliquota comune o di una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo le norme comunitarie. Orbene, tra le norme relative alla base imponibile uniforme rientra l'art. 25 di cui è ora questione. Se la base imponibile non è correttamente accertata (come non lo è in Italia), vengono automaticamente falsati i calcoli relativi alle risorse proprie. Se si cerca di correggere questi ultimi nella giusta direzione, è facile che, così facendo, si risalga alla corretta base imponibile (vedi a questo proposito l'art. 25, n. 12).

In secondo luogo, la Commissione contesta l'affermazione del governo italiano secondo la quale il riconoscimento di una sovracompensazione generale è stato effettuato « in via transattiva ». Essa ritiene che i versamenti supplementari siano stati effettuati a titolo provvisorio e la Commissione li abbia accettati con l'espressa riserva di controllo dei dati (la corrispondenza scambiata in proposito lo dimostra).

In terzo luogo, l'argomento tratto dalla ventesima direttiva, che consente alla Repubblica federale di Germania di impiegare l'IVA per versare un determinato aiuto speciale, corrobora la posizione della Commissione, poiché le sue disposizioni dimostrano che le operazioni di calcolo devono essere le stesse, vale a dire quelle che sono indicate all'allegato C della sesta direttiva.

Secondo il *governo italiano*, la percentuale forfettaria del 14% applicabile al settore non è troppo elevata né attribuisce agli agricoltori rimborsi superiori all'onere dell'imposta sul valore aggiunto a monte. Questa aliquota corrisponde perfettamente alla realtà nazionale e la Commissione non ha dimostrato il contrario.

In Italia la produzione del settore zootecnico in particolare per quanto riguarda il latte, la carne bovina e la carne suina, non basta a soddisfare la domanda interna. La maggior parte delle aziende agricole pratica allo stesso tempo l'allevamento e la cultura e, anche se l'allevamento dei bovini e dei suini si risolve sovente in risultati negativi, tutte continuano la loro attività.

Numerosi titolari di piccole aziende ricorrono a mezzi di produzione che è praticamente impossibile registrare nei rilevamenti statistici relativi al settore dell'allevamento. Ma questi mezzi di produzione esistono e se potessero venire isolati per il settore dell'allevamento, implicherebbero un netto aumento dei valori a monte per questo settore.

Si deve quindi studiare più attentamente la posizione effettiva dell'azienda che non i dati statistici per accertare se l'aliquota di compensazione adottata per il settore del-

l'allevamento e del latte sia incompatibile con l'art. 25, n. 3, della direttiva.

A questo proposito il governo italiano sottolinea che il raffronto tra la produzione dell'attività d'allevamento, considerata prima e dopo l'istituzione del regime forfettario IVA, non mette in luce aumenti della produzione, il che dimostra che non vi è stata infrazione alla disposizione summenzionata della direttiva. Su questo argomento, il governo italiano osserva, a mo' di esempio, che nel 1979, primo anno d'applicazione del regime forfettario IVA con l'aliquota del 15% nel settore delle carni bovine, il tasso d'autoapprovvigionamento è rimasto stazionario rispetto al 1978 e nel 1980 è anche leggermente calato. Questo andamento non potrebbe spiegarsi se la percentuale forfettaria del 15% avesse costituito un rimborso superiore agli oneri IVA a monte.

Inoltre le 75 000 aziende agricole, che sono le più importanti sotto il profilo del fatturato, hanno optato per il regime IVA ordinario. Se ne può concludere che, per questo tipo di aziende, l'importo globale dell'IVA a monte è già superiore a quello dell'IVA sulle cessioni di beni e queste prestazioni di servizi a valle. Questa è la ragione della scelta del regime ordinario, che consente a detti allevatori di recuperare la differenza dell'IVA a monte (non recuperabile invece nell'ambito del regime forfettario, per il quale dette aziende avrebbero indubbiamente optato se questo regime avesse comportato, come sostiene la Commissione, rimborsi superiori agli oneri IVA a monte).

Secondo il governo italiano, non è esatto affermare che vi è sovracompensazione per il fatto che la percentuale forfettaria è del 14% « laddove la maggior parte delle aliquote applicate agli input varia dal 2 al 10% ». Infatti e a mo' d'esempio, l'aliquota dell'IVA per le operazioni a monte « energia » è sempre superiore al 10% e l'aliquota IVA per le operazioni a monte « bovini » è del 18%.

Infine, il governo italiano ritiene che la prova della sovracompensazione nel settore considerato non potrebbe venir tratta dai dati che le autorità italiane hanno elaborato e trasmesso ai fini delle risorse proprie per le tre seguenti ragioni.

In primo luogo, in quanto il riconoscimento di una sovracompensazione generale ai fini della quota delle risorse proprie è stato effettuato in via transattiva onde por fine al contenzioso relativo agli anni 79/82 (come emerge dalla lettera della rappresentanza permanente dell'Italia del 30 ottobre 1984). D'altra parte, l'art. 3 della Ventesima direttiva IVA, 85/361/CEE, del 16 luglio 1985, consente di separare le questioni relative alla percentuale di compensazione IVA da quelle riguardanti l'attribuzione delle risorse proprie. Questa distinzione dimostra che il comportamento seguito dalle autorità italiane per por fine al contenzioso in materia di risorse proprie non può venir invocato per dimostrare l'esistenza della sovracompensazione, di cui si fa carico al governo.

Il governo italiano ritiene quindi che i dati generali riguardanti i conti nazionali non possono in alcun caso dimostrare l'esistenza di una sovracompensazione nel settore di cui trattasi.

D'altra parte, la prova di una sovracompensazione non può venire utilmente desunta

dai dati contenuti nell'indagine i cui risultati sono riportati in una relazione della commissione permanente (agricoltura e pesca) della camera dei deputati italiana. Infatti detta indagine fu eseguita su un campione di aziende agricole non rappresentativo della realtà agricola del paese nel suo complesso: essa riguarda essenzialmente aziende del nord Italia.

C — *Sull'addebito vertente sulla mancata esclusione dal regime di compensazione forfettario delle cessioni e delle prestazioni di servizi destinate agli agricoltori forfettari*

La *Commissione* sottolinea che l'art. 25, n. 5 della direttiva esclude dal regime di compensazione forfettario le cessioni e prestazioni di servizi destinati agli agricoltori forfettari. Il n. 6 contempla, nell'ambito dell'applicazione del regime forfettario definito al numero precedente, la facoltà di scelta per gli Stati membri tra una delle due modalità di versamento di compensazione forfettaria: o da parte dell'acquirente o del soggetto passivo (come si verifica in Italia: l'acquirente o il destinatario versa all'agricoltore forfettario, che trattiene a titolo di compensazione, un'IVA del 14% che sarà poi defalcata dall'imposta di cui il primo è debitore) oppure da parte della pubblica autorità (come avviene in Francia: la fattura non comprende l'IVA, che l'acquirente non versa all'agricoltore forfettario e non defalca in seguito, ma viene presentata alle autorità competenti che, previo controllo, provvedono al versamento della compensazione forfettaria).

Infine il n. 8 si riferisce a situazioni estranee al settore d'applicazione del regime forfettario definito al n. 5 summenzionato.

Orbene, l'art. 34 del decreto presidenziale n. 633 del 26 ottobre 1972 non esclude da questo regime le forniture e le prestazioni destinate agli agricoltori forfettari di questo regime.

Il *governo italiano* sostiene che la disposizione del n. 5 dell'art. 25 della sesta direttiva IVA non limita di per sé l'applicazione delle percentuali forfettarie, ma che il suo unico interesse risiede nel fatto che esso offre agli Stati membri la possibilità di contemplare un altro metodo di versamento della compensazione forfettaria da parte dell'acquirente, da parte del destinatario, del servizio o dello Stato.

Esso ritiene che la lettura sinottica dei nn. 5, 6 e 8 dell'art. 25 consente di concludere che il meccanismo in base al quale l'agricoltore forfettario può ottenere la compensazione dell'onere della tassa a monte è all'incirca il seguente:

— se l'acquirente dei beni forniti o il destinatario dei servizi forniti dall'agricoltore forfettario è un soggetto diverso dall'agricoltore forfettario, gli Stati membri possono prevedere che il versamento della compensazione forfettaria all'agricoltore sarà effettuato o dall'acquirente o dall'amministrazione (nn. 5 e 6);

— se l'acquirente o il destinatario è un agricoltore forfettario o una persona non soggetta all'imposta, non sussiste questa possibilità, essendo l'onere della compensazione forfettaria a carico esclusivo del soggetto acquirente o destinatario (n. 8).

Risulta dall'esame di queste disposizioni che l'art. 34 del decreto del presidente della Repubblica n. 633 del 1972, allorché dispone

da una lato che le percentuali forfettarie di compensazione vengano applicate alle operazioni effettuate dall'agricoltore forfettario con qualsiasi acquirente e, d'altra parte, che la compensazione sarà sempre a carico dell'acquirente, è rigorosamente conforme ai principi enunciati all'art. 25 della direttiva comunitaria.

IV — Questioni rivolte alle parti

La Corte si è rivolta alle parti onde ottenere le informazioni e la documentazione indicata appresso.

A — 1. La *Commissione* è stata invitata ad indicare le fonti in base alle quali ha tratto la conclusione che, secondo i dati forniti dal governo italiano, si poteva giungere indirettamente alla conclusione che « i tassi di compensazione per le carni bovina e suina e per il latte fresco andrebbero fissati ad un'aliquota che non supera il 7% invece dell'aliquota del 14% attualmente applicata », nonché ad illustrare in modo più particolareggiato in base a quali calcoli è giunta la sua conclusione.

2. Inoltre la Commissione è stata invitata a fornire un elenco degli Stati membri che hanno istituito il regime forfettario dei produttori agricoli, contemplato dall'art. 25 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, e ad indicare le percentuali forfettarie di compensazione eventualmente fissate per la carne bovina, la carne suina e il latte fresco, nonché l'aliquota IVA corrisposta a monte dagli agricoltori forfettari. A questo proposito è stata pregata di indicare in quali limiti queste percentuali di compensazione siano influenzate nei vari Stati membri dal tasso medio degli interessi per i crediti accordati dalle banche ai loro clienti.

3. La Commissione è pure stata invitata a spiegare come i dati risultanti dall'indagine effettuata dalla Camera dei deputati sui costi di produzione, trasformazione e distribuzione dei prodotti agricoli consentano di mettere in rilevo una sovracompensazione a favore dei produttori di carni bovina e suina.

B — 1. La *Repubblica italiana* è stata invitata a produrre:

a) i dati macroeconomici relativi ai soli agricoltori forfettari dei settori della carne bovina e suina e del latte fresco per gli anni 1978, 1979 e 1980;

b) gli importi totali, riguardanti pure i soli agricoltori forfettari, per i settori e gli anni summenzionati,

   i) della produzione finale, ivi compreso l'autoconsumo,

   ii) dei consumi intermedi e della formazione lorda del capitale,

   iii) dell'IVA versata sulle operazioni ricordate al punto ii).

2. La Repubblica italiana è pure stata invitata ad indicare le aliquote IVA applicate alle varie operazioni a monte effettuate dagli agricoltori forfettari e a precisare quale sia la percentuale media di ciascun tipo di operazione rispetto al valore del totale delle operazioni a monte effettuate da detti agricoltori.

3. Infine la Repubblica italiana è stata invitata a fornire statistiche relative, nell'ambito degli allevamenti di bovini e di suini, alle percentuali rispettive degli allevamenti che implicano l'acquisto di animali all'esterno, da un lato, e degli allevamenti a ciclo completo dall'altro.

Con lettera 7 aprile 1987, il *governo italiano* ha fornito alla Corte le seguenti informazioni.

Questione B — 1.

a) dati macroeconomici relativi ai soli agricoltori forfettari dei settori carne bovina e suina e latte fresco per gli anni 1978, 1979 e 1980.

(Miliardi di LIT)

Anno	Settore dell'allevamento complessivamente		Sottosettore bovini, suini, latte	
	output	input	output	input
1978	7 536,6	5 804,2	5 193,2	4 449,4
1979	8 748,3	6 575,7	6 092,4	5 140,6
1980	10 238,3	7 923,2	7 129,3	6 205,9

b) Quantitativi totali relativi agli agricoltori forfettari per il sottosettore carni bovine e suine e latte fresco per gli anni elencati in prosieguo:

i) produzione finale, ivi compreso l'autoconsumo

1978	5 193,2
1979	6 092,4
1980	7 129,3

ii)

	consumo intermedio	formazione lorda di capitale	totale
1978	3 285,0	1 164,4	4 449,4
1979	3 735,3	1 405,3	5 140,6
1980	4 550,0	1 655,9	6 205,9

iii) IVA versata sulle operazioni ricordate al punto ii)

1978	166,5	163,0	329,5
1979	225,5	198,1	423,6
1980	328,5	208,8	537,3

Questione B — 2.

Aliquota IVA media applicata alle varie operazioni:

(%)

	consumo intermedio	formazione lorda di capitale	valore medio ponderato
1978	5,4	14	7,41
1979	6,84	12,14	8,28
1980	7,21	12,6	8,43

Questione B.3.

Il governo italiano sostiene di non disporre di una documentazione che gli consenta di mettere in evidenza, per quanto riguarda gli allevamenti bovini e porcini, le percentuali rispettive degli allevamenti che implicano l'acquisto di animali all'esterno, da un lato, e degli allevamenti a ciclo completo dall'altro. Aggiunge tuttavia che gli allevatori italiani acquistano annulmente, in maggioranza dai paesi della CEE, tra 2 e 2,4 milioni di capi di bestiame bovino (vitelli) destinati alle stalle negli allevamenti dei macelli. Inoltre, tra 500 000 e 900 mila suini vengono importati in media, e il 20-30% di essi è destinato alle stalle.

Alle domande rivoltele, la *Commissione*, con lettera 29 aprile 1987, ha presentato alla Corte le risposte che possono riassumersi come segue:

Questione A — 1.

I dati macroeconomici impiegati dalla Commissione per stabilire che la percentuale di compensazione non dovrebbe essere superiore al 7% sono quelli trasmessi dal governo italiano nell'ambito delle verifiche relative alle risorse proprie. Questi dati, che riguardano tutto il settore agricolo, consentono di accertare le entrate e le uscite degli agricoltori, nonché l'importo dell'IVA che viene loro applicato. Onde determinare anno per anno la percentuale di compensazione, la Commissione ha tenuto conto, conformemente alle dispozioni del n. 1 dell'art. 25 della direttiva, dei dati relativi alle entrate e alle uscite dei tre ultimi anni.

La percentuale corretta di compensazione determinata per l'anno 1979 risulta dal metodo di calcolo schematizzato qui appresso (i valori sono espressi in miliardi di LIT):

a) « Z » il tasso da rimborsare per il settore agricolo determinato in base alla formula $\frac{X \times 100}{Y}$ ove « X »

rappresenta l'importo dell'IVA gravante sulle entrate relative ai tre ultimi anni degli agricoltori forfettari, « Y » l'importo delle uscite relative allo stesso triennio.

X = totale IVA sulle entrate degli anni 1976/1977/1988 = 2 040,80

Y = totale delle uscite 1976/1977/1988 (esclusa l'IVA) = 52 529,0

Z = tasso da rimborsare per il complesso del settore agricolo per il 1979 =

$$\frac{2\,040{,}80 \times 100}{52\,529{,}0} = 3{,}88\%$$

b) « Z » il tasso effettivamente rimborsato per il settore agricolo, determinato in base alla formula $\frac{X' \times 100}{Y'}$ ove « X' »

rappresenta l'importo dell'IVA effettivamente rimborsata nell'anno 1979 e « Y » le uscite dello stesso anno.

X' = importo dell'IVA rimborsato sulle uscite del 1979 = 1 434,30

Y' = uscita netta dell'IVA dell'anno 1979 = 24 187,00

Z' = tasso effettivamente rimborsato per il complesso del settore per il 1979 =

$$\frac{1\,434{,}30 \times 100}{24\,187{,}00} = 5{,}93\%$$

c) « K » la differenza tra i due tassi (Z' — Z = K) che rappresenta la percentuale di sovracompensazione per tutto il settore agricolo relativa al 1979 (Z' — Z) = 5,93% — 3,88% = 2,05% (= K)

d) « K' » l'importo dell'IVA rimborsato in eccedenza è determinato in base alla formula

$$\frac{Y' \times K}{100} = K'$$

Y' = uscita netta dell'IVA dell'anno 1979

K = tasso di sovracompensazione

K' = importo dell'IVA rimborsata in eccedenza =

$$\frac{24\,187\,00 \times 2{,}05}{100} = 495{,}830$$

e) « R » l'IVA effettivamente rimborsata ai settori bovino, suino e lattiero per l'anno 1979 risulta dall'addizione dei dati statistici alla produzione del 1979

« R » = 390 940 + 114 000 + 353 682 = 858 662

« R' » l'IVA che avrebbe dovuto essere rimborsata al settore summenzionato si ottiene mediante la formula R — K' = R' (R — K') = 858 662 — 495 = 362 832 (= R')

f) l'aliquota corretta per i settori bovino, suino e lattiero da applicarsi per il 1979 è determinata in base alla formula

$$\frac{R' \times 100}{\text{uscite 1979}} = \frac{362\,832 \times 100}{651{,}7} = 5{,}57\ \%$$

Applicando lo schema summenzionato, la Commissione ha prodotto, per gli anni 1980, 1981 e 1982, i seguenti calcoli.

Anno 1980

X = 2 574,30

Y = 61 971,80

Aliquota rimborsabile

$$\frac{X \times 100}{Y} = 4{,}15\ \%\ (= Z)$$

IVA rimborsata (X') = 1 736,1

Uscita dell'anno (Y') = 28 517,8

Aliquota rimborsata

$$\frac{X' \times 100}{Y} = 6{,}08\%\ (= Z')$$

Sovracompensazione (Z' — Z) = 1,93% (= K)

Importo dell'IVA rimborsata in eccedenza

$$\frac{(Y' \times K)}{100} = \frac{28\,517{,}8 \times 1{,}93}{100} = 550{,}393$$

(= K')

IVA rimborsata per i settori bovino, suino e lattiero nel 1980

= 446,502 + 184,908 + 409,573 = 1 040,983

IVA da rimborsare (1 040,983 — 550,393) = 549,353

Uscite bovini, ecc., anno 1980 =

3 133,2 + 1 607,9 + 2 874,2 = 7 615,3

Aliquota IVA = $\frac{549\,352 \times 100}{7\,615,3}$ = 7,21%

Anno 1981

X = 3 181,20

Y = 72 999,00

IVA rimborsata
$\frac{X \times 100}{Y'}$ = 4,35% (= Z)

Aliquota da rimborsare (X') = 2 149,2

Uscita dell'anno (Y') = 32 226,0

Aliquota rimborsata
$\frac{X' \times 100}{Y'}$ = 6,66% (Z')

Sovracompensazione (Z' — Z) = 2,31% (= K)

Importo dell'IVA rimborsata in eccedenza
$\frac{(Y' \times K)}{100} = \frac{32\,226 \times 2,31}{100}$ = 744,420 (= K')

IVA rimborsata per la carne bovina, suina e latte nel 1981 = 569,190 + 284,820 + 470,250 = 1 324,260

IVA da rimborsare (1 324,260 — 744,420) = 579,840

Uscite bovini, ecc., anno 1981 = 3 794,6 + 1 898,8 + 3 135,0 = 8 829,40

Tasso IVA = $\frac{579,840 \times 100}{8\,829,40}$ = 6,56%

Anno 1982

X = 3 967,90

Y = 84 930,80

Aliquota da rimborsare
$\frac{X \times 100}{Y'}$ = 4,67% (= Z)

IVA rimborsata (X') = 2 492,0

Uscita dell'anno (Y') = 36 214,0

Aliquota rimborsata
$\frac{X' \times 100}{Y'}$ = 6,88% (=Z')

Sovracompensazione (Z' — Z) = 2,21% (=K)

Importo IVA rimborsato in eccedenza
$\frac{(Y' \times K)}{100} = \frac{36\,214,0 \times 2,21}{100}$ = 800,329
(= K')

IVA rimborsata per i settori bovino, suino e lattiero nel

1982 = 640,370 + 345,150 + 573,750 = 1 559,270

IVA da rimborsare (1 559,270 — 800,329) = 758,941

Uscite bovini, ecc. anno 1982 = 4 269,1 + 2 301,4 + 3 825,0 = 10 395,5

$$\text{Aliquota IVA} = \frac{758{,}941 \times 100}{10\,395{,}5} = 7{,}30\%$$

Questione A — 2.

La Commissione ha fornito un elenco degli Stati membri che hanno istituito un regime forfettario dei produttori agricoli corredato da un'introduzione che descrive i due grandi tipi di regime forfettario applicati nella Comunità.

In uno di questi due regimi, l'IVA corrisposta a monte sui mezzi di produzione viene compensata mediante i prezzi di vendita dei prodotti. Gli agricoltori vendono i loro prodotti a un prezzo comprensivo dell'imposta e trattengono l'importo così incassato.

Nell'altro regime, l'IVA corrisposta a monte è rimborsata forfettariamente dal fisco: gli agricoltori vendono i loro prodotti a un prezzo al netto d'imposta, vale a dire senza aggingere l'IVA e ottengono poi, su presentazione di una domanda alle autorità fiscali compententi, la restituzione corrispondente all'aliquota forfettaria applicabile al valore delle loro vendite.

In entrambi i casi gli agricoltori non effettuano alcun versamento diretto dell'IVA al fisco.

Rispondendo alla seconda parte della domanda di cui sopra, la Commissione osserva che non vi è alcuna influenza tra l'aliquota media degli interessi nei crediti accordati dalle banche e le percentuali forfettarie di compensazione, poiché detti crediti sono esenti da IVA in tutta la Comunità. Gli interessi in questione si integrano nei costi di produzione e, quindi, sono ripercossi sui prezzi di vendita dei prodotti.

Questione A — 3.

La Commissione osserva che l'indagine effettuata dalla camera dei deputati rappresenta un indizio molto significativo della sovracompensazione in quanto ha posto in evidenza la percentuale dei vari costi di produzione della carne bovina e della carne suina e del latte ed ha consentito di separare i costi gravati da IVA da quelli che ne sono esenti. Essa esamina poi detta indagine per trarne la conclusione che si tratta della dimostrazione logica della sovracompensazione, pur ammettendo che le fanno difetto gli elementi relativi all'entrata e all'uscita dei settori considerati che essa ha usato come base del calcolo che ha poi costituito oggetto della sua risposta nella questione A.1..

Osservazioni della Commissione e del governo italiano sulla risposta alle domande formulate dalla controparte

Con lettera 26 maggio 1987, la *Commissione* ha presentato, sulla risposta del governo italiano alle domande rivoltegli dalla Corte, le seguenti osservazioni:

1. Le risposte del governo italiano sono particolarmente laconiche e fa difetto in esse ogni riferimento alle fonti, mentre la Com-

missione ha sempre fornito dati commentati e indicato l'origine delle informazioni.

2. Le percentuali indicate nell'ultima colonna « valore medio ponderato » nella risposta alla questione B.2. (aliquota IVA media applicata alle operazioni) sono ben lontane dal 14% che il governo italiano rimborsa in modo forfettario agli agricoltori e estremamente vicine invece alle percentuali ritenute accettabili dalla Commissione (7% al massimo).

Un'elaborazione elementare dei dati forniti dal governo italiano nella risposta alla questione B.1., consistente nel dividere l'importo dell'IVA versata indicata all'ultima colonna del punto (iii) lett. b) per il valore degli « output » che figurano nella tabella alla lett. a) consente di determinare l'aliquota di rimborso forfettario esatto, in quanto i dati ottenuti sono ancora più vicini alla media del 7% auspicata dalla Commissione (6,34% per il 1978, 6,95% per il 1979 e 7,53% per il 1980).

Le percentuali indicate dalla Commissione (5,57% per il 1979 e 7,21% per il 1980) sono ancora inferiori, in quanto inverosimilmente i dati italiani si riferiscono al solo anno preso in considerazione mentre quelli della Commissione tengono conto, conformemente alla sesta direttiva, dei dati relativi ai tre anni precedenti.

3. La Commissione è rimasta piuttosto sorpresa leggendo la risposta del governo italiano alla questione B — 3.

Essa si limita ad attirare l'attenzione della Corte sulla risposta alla questione A — 3, nella quale figurano i dati richiesti al governo italiano relativamente agli animali della specie bovina e forniti dall'Istituto statistico italiano.

Con lettera registrata nella cancelleria della Corte il 29 maggio 1987, il *governo italiano* ha presentato, sulla risposta della Commissione alle questioni che gli sono state rivolte dalla Corte, le seguenti osservazioni.

1. I dati di base impiegati dalla Commissione per effettuare i suoi calcoli in risposta alla questione A.1. sono infatti quelli comunicati dallo Stato italiano in base alle statistiche ufficiali e che si riferiscono allo stato dei conteggi nazionali relativi all'agricoltura nel suo complesso; poiché questi dati non sono separati non consentono di determinare l'entità del volume d'affari degli agricoltori forfettari isolandolo da quello degli agricoltori in regime di IVA normale.

Tuttavia i dati in questione sono stati ricavati non già come afferma la Commissione, riconoscendo gli addebiti che sarebbero stati mossi dalla commissione di controllo nell'ambito delle verifiche relative alle risorse proprie, ma mediante aggiornamenti decisi in base a revisioni minuziose effettuate per alcune voci delle statistiche ufficiali, le cui cifre non esprimevano in modo completo la realtà dell'agricoltura italiana.

2. Il metodo di calcolo adottato dalla Commissione onde determinare l'aliquota di compensazione per ogni anno considerato non può ritenersi esatto. L'inesattezza di questo metodo scaturisce in particolare dal procedimento seguito per il calcolo dell'IVA che avrebbe dovuto venir rimborsata al sottosettore bovini, suini e latte che è consistito

nel defalcare l'importo dell'IVA effettivamente rimborsata al sottosettore summenzionato, l'importo dell'IVA rimborsata in eccedenza, a titolo di sovracompensazione, a tutto il settore agricolo.

3. Il governo italiano, pur non essendo in condizione di presentare osservazioni sul regime forfettario adottato dagli Stati membri, poiché non dispone di elementi d'informazione a questo proposito, ritiene che l'elenco delle aliquote IVA forfettarie menzionate dalla Commissione e riguardanti i tre prodotti del sottosettore bovini, suini e latte sia incompleto.

J. C. Moitinho de Almeida
giudice relatore