CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F. G. JACOBS

presentate il 25 settembre 1997 *

1. La questione nella causa in esame, proposta alla Corte dal Finanzgericht (Tribunale competente in materia di tributi) del Land del Brandeburgo, è se un produttore agricolo che riduca la propria produzione di patate in cambio di una indennità nazionale effettui un servizio a titolo oneroso ai sensi della sesta direttiva IVA [1].

Le disposizioni comunitarie pertinenti

2. Ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. 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».

3. Ai sensi dell'art. 6, n. 1, della direttiva:

«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;

— nell'esecuzione di un servizio in base ad una espropriazione fatta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge».

* Lingua originale: l'inglese.

1 — 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).

4. All'epoca dei fatti, cioè nel 1990, l'art. 12, n. 3, della direttiva recitava nel modo seguente:

«L'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto è fissata da ciascuno Stato membro in una percentuale della base imponibile che è identica per le forniture di beni e per le prestazioni di servizi».

5. L'art. 12, n. 3, è stato modificato dalla direttiva del Consiglio 92/77/CEE [2], con obbligo per gli Stati membri di recepirla entro il 31 dicembre 1992. Per ciò che rileva ai nostri fini, l'art. 12, n. 3, lett. a), della sesta direttiva dispone:

«A decorrere dal 1° gennaio 1993 gli Stati membri applicano un'aliquota normale che, fino al 31 dicembre 1996, non può essere inferiore al 15%.

(...)

Gli Stati membri possono anche applicare una o due aliquote ridotte. Le aliquote ridotte non possono essere inferiori al 5% e sono applicate soltanto alle forniture di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie di cui all'allegato H».

6. L'allegato H, aggiunto dalla direttiva 92/77, include:

«Prodotti alimentari (incluse le bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche) destinati al consumo umano e animale; animali vivi, sementi, piante e ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari; prodotti normalmente utilizzati per arricchire o sostituire prodotti alimentari».

I fatti e le questioni sollevate dal giudice nazionale

7. La Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG (in prosieguo: la «Landboden»), ricorrente nella causa principale, è giuridicamente succeduta alla Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaft (P) Bronkow (in prosieguo: la «Bronkow»). Nel 1990 veniva concessa alla Bronkow un'indennità da parte dell'Amt für Ernährung, Landwirtschaft und

2 — Direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE (ravvicinamento delle aliquote dell'IVA) (GU L 316, pag. 1).

Forsten (Ufficio per l'alimentazione, l'agricoltura e le foreste) della Kreisverwaltung Calau (amministrazione circondariale di Calau), in forza del decreto 13 luglio 1990, relativo alla promozione dell'estensivazione [3] della produzione agricola. L'indennità, pari a 348 660 DM, veniva assegnata come contropartita di una riduzione del 20% della sua produzione annua di patate. Nella dichiarazione ai fini dell'imposta sulla cifra d'affari per l'anno 1990 la Bronkow non includeva nella base imponibile la somma ricevuta a titolo di indennità, conseguendone per quell'anno il diritto ad una restituzione dell'IVA. In seguito ad un'indagine, le autorità tributarie concludevano che l'indennità andava inclusa nella cifra d'affari imponibile della Bronkow ed emettavano un avviso di accertamento rettificato.

8. Nel corso del successivo procedimento, il Finanzgericht ha deciso di chiedere una pronuncia in via pregiudiziale sulle seguenti questioni:

«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 Brandenburgo (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 alla questione sub 1):

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».

3 — Si tratta di un termine piuttosto equivoco, che non compare nei più autorevoli vocabolari, ma che è utilizzato nella legislazione comunitaria per designare una riduzione della produzione agricola: v., per esempio, il regolamento (CEE) del Consiglio 12 marzo 1985, n. 797, relativo al miglioramento dell'efficienza delle strutture agrarie (GU L 93, pag. 1), ed il regolamento (CEE) del Consiglio 15 giugno 1987, n. 1760, che modifica i regolamenti (CEE) n. 797/85, (CEE) n. 270/79, (CEE) n. 1360/78 e (CEE) n. 355/77 per quanto concerne le strutture agrarie e l'adeguamento dell'agricoltura alla nuova situazione dei mercati, nonché il mantenimento dello spazio rurale (GU L 167, pag. 1). Secondo il *Times* del 23 gennaio 1989, «l'estensivazione, in gergo comunitario, indica un metodo di coltivazione meno intensivo, che consiste nel compensare la minore resa con risparmi sui mangimi, i fertilizzanti e i pesticidi». *Fonte*: Oxford English Dictionary Word and Language Service (OWLS), Oxford University Press.

La sentenza pronunciata nella causa Mohr

9. In pendenza del procedimento relativo alla presente causa, la Corte ha pronunciato la sentenza relativa alla causa Mohr [4], in cui ha affermato che l'impegno di abbandonare la produzione lattiera assunto da un imprenditore agricolo in base ad un regolamento comunitario non costituisce una prestazione di servizi. L'indennità ricevuta dal produttore agricolo in base al regolamento non era pertanto soggetta a IVA. La Corte è pervenuta a tale conclusione sulla base dei seguenti motivi:

«(...) 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. L'impegno di cui si tratta non costituisce, quindi, una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 6, n. 1, della direttiva».

4 — Sentenza 29 febbraio 1996, causa C-215/94, Mohr (Racc. pag. I-959).

10. La Commissione ritiene che il ragionamento della Corte nella causa Mohr possa essere ugualmente applicato all'indennità di cui al caso di specie, vale a dire all'indennità concessa dalle autorità pubbliche come contropartita di una riduzione della produzione nel quadro di un regime nazionale di intervento. Condivido questa posizione.

11. Tuttavia, come spiegherò qui di seguito, il Finanzamt e il governo tedesco criticano la decisione resa nella causa Mohr e ritengono che la Corte non debba estenderla al caso in esame.

Analisi dei problemi sollevati

12. Si potrebbe, a giusto titolo, ritenere che abbia poco senso, se non addirittura nessuno, assoggettare ad IVA le sovvenzioni. Nel farlo, l'autorità pubblica recupera semplicemente il denaro da essa stessa concesso mentre, se è stata un'altra autorità pubblica a concederlo, l'imposizione sulle sovvenzioni corrisponde ad un modo alquanto laborioso — e costoso — per ridistribuire le entrate tra le autorità pubbliche. L'imposizione nazionale sulle sovvenzioni comunitarie non rappresenterebbe altro che, per esempio, una distrazione di risorse dal bilancio comunitario a beneficio di quello di uno Stato membro (tranne ovviamente per quegli elementi dell'IVA che costituiscono parte integrante

delle risorse proprie della Comunità e che dovrebbero essere restituiti a quest'ultima).

13. Inoltre, a meno che l'ammontare della somma recuperata sotto forma di imposta non venga compensata da un corrispondente incremento dell'ammontare dell'indennità, l'imposizione ridurrà gli effetti economici che la sovvenzione è chiamata a produrre. Nel caso in cui il beneficiario abbia la scelta tra vendere la sua produzione e accettare un'indennità a patto di non mettere in commercio i suoi prodotti, l'imposizione sulla sovvenzione renderà quest'ultima meno attraente.

14. La sesta direttiva prevede solo una imposizione limitata sulle sovvenzioni. L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), include nella base imponibile «le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo» delle operazioni. Così, la sovvenzione sarà inclusa nella base imponibile se il suo pagamento è subordinato alla condizione che il beneficiario fornisca dei beni o dei servizi. Ad esempio, una misura di sostegno in base alla quale un produttore agricolo riceve una certa somma per ogni prodotto venduto costituisce parte del corrispettivo per la fornitura. Diversamente, le sovvenzioni che hanno un collegamento molto debole con forniture specifiche e che mirano più in generale al miglioramento della situazione economica dell'impresa non rientrano nella base imponibile. Esempi di questo tipo di indennità possono essere le sovvenzioni per l'acquisto di beni aziendali, per la copertura di perdite e per la ristrutturazione dell'impresa.

15. La distinzione operata dalla sesta direttiva non è esente da difficoltà interpretative. Come la Commissione ha rilevato nella sua prima relazione [5]:

«L'articolo 11-A, paragrafo 1, lettera a), della direttiva stabilisce che le sovvenzioni ricevute da un soggetto passivo e che sono "direttamente connesse con il prezzo" delle operazioni effettuate da tale soggetto vanno incluse nella base imponibile quali elementi del prezzo pagati da terzi. Mentre è relativamente facile considerare, in una prima analisi, come "direttamente connesse con il prezzo" le sovvenzioni il cui importo è determinato o rispetto al prezzo di vendita dei beni o delle prestazioni, o in funzione delle quantità vendute, oppure ancora in funzione del costo di beni o servizi offerti gratuitamente al pubblico, esistono fondati motivi di dubbio per quanto riguarda altri tipi di sovvenzioni, quali le sovvenzioni cosiddette di equilibrio o di funzionamento, con le quali si intende risanare la situazione economica di un'impresa e che sono concesse senza esplicito riferimento ad un qualsiasi prezzo. La mancanza di differenza sostanziale fra questi tipi di sovvenzioni (anche quelle che sono "direttamente connesse al prezzo" sono intese, nella maggior parte dei casi, a risanare la situazione economica) e la possibilità che uno Stato membro trasformi una sovvenzione del primo tipo in una del secondo dimostrano la precarietà della distinzione, basata su elementi puramente formali (il modo in cui la sovvenzione è concessa), e pertanto l'insufficienza della formulazione della direttiva».

5 — Prima relazione della Commissione al Consiglio sul funzionamento del sistema di imposta sul valore aggiunto presentata conformemente all'art. 34 della sesta direttiva 17 maggio 1977, 77/388/CEE, COM(83) 426 def., 14 settembre 1983, pag. 37.

16. Ciononostante, la disciplina delle sovvenzioni contenuta nella direttiva può essere ritenuta conforme al principio generale secondo cui dovrebbe esistere un collegamento diretto tra la fornitura e il suo corrispettivo [6]. Essa può trovare giustificazione anche nel fatto che è assai probabile che le sovvenzioni concesse in relazione a forniture specifiche abbiano un impatto più diretto sulla concorrenza. Almeno da un punto di vista superficiale, sembrano prevalere le argomentazioni che vedono nelle sovvenzioni una parte del prezzo pagato dal (o per conto del) consumatore.

17. Qualunque siano i meriti della condizione posta dalla direttiva, appare chiaro che essa non è soddisfatta dalla sovvenzione di cui al caso di specie.

18. Appare anzitutto evidente che la sovvenzione non è direttamente legata a forniture di prodotti ai consumatori. Di conseguenza, essa non costituisce parte del corrispettivo per la fornitura di beni ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della direttiva. Anzi, il suo obiettivo è di stabilizzare i mercati mediante la limitazione della fornitura dei prodotti. Essa mira a migliorare la posizione del produttore agricolo in parte compensandolo per la mancata produzione, in parte provocando un incremento del prezzo del prodotto venduto ai consumatori. In questo modo la sovvenzione può essere distinta da una misura a sostegno del prezzo, come quella descritta più sopra, che mira a migliorare la situazione economica del produttore agricolo offrendo un sostegno a forniture specifiche di prodotti.

19. Il Finanzamt ed il governo tedesco, tuttavia, sostengono che, nonostante la sovvenzione di cui alla presente causa non possa essere considerata come parte del corrispettivo per una fornitura di beni ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), essa rientra nell'ambito di applicazione della 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. È stato affermato che, nel pretendere che le autorità pubbliche debbano ricevere una fornitura per proprio uso, la Corte ha aggiunto una condizione non prevista dalla direttiva. Il governo tedesco motiva questa conclusione con l'esempio — piuttosto esotico — di un individuo che acquisti un'isola dei mari del sud; la vendita dell'isola costituirebbe una fornitura di beni ai sensi della direttiva, a prescindere dal fatto che la persona abbia effettivamente utilizzato l'isola. Il governo tedesco aggiunge che una sovvenzione può rappresentare il corrispettivo per una prestazione di servizi anche qualora venga versata nell'interesse generale.

20. Secondo il governo tedesco, la sentenza pronunciata dalla Corte nella causa Mohr conduce ad una distorsione della concor-

6 — V., più recentemente, le sentenze 24 ottobre 1996, causa C-288/94, Argos Distributors (Racc. pag. I-5311), e causa C-317/94, Elida Gibbs (Racc. pag. I-5339).

renza. Esso fornisce l'esempio di un produttore agricolo che coltiva certi prodotti al costo di 100 DM. Le condizioni del mercato sono, però, tali da consentirgli di venderli solo al prezzo di 1 DM. A titolo di compensazione delle perdite egli riceve 99 DM dalla Comunità. Ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della direttiva la base imponibile ammonterebbe a 100 DM. Qualora, invece, la Comunità avesse acquistato il prodotto al prezzo di 100 DM al fine di stabilizzare il mercato, stando al governo tedesco, la sovvenzione non sarebbe assoggettabile a IVA in conseguenza della sentenza resa nella causa Mohr. Esso sottolinea che il soggetto passivo d'imposta agisce nello stesso modo e riceve la stessa entrata; ciononostante in un caso presta un servizio assoggettabile a IVA, mentre nell'altro no.

21. L'esempio prospettato dal governo tedesco non è del tutto pertinente poiché, come tra breve chiarirò, nel secondo esempio, a mio avviso, si sarebbe in presenza di una cessione di beni ai sensi della direttiva. Nell'argomentazione del governo tedesco esiste tuttavia un vizio di fondo: essa trascura il fatto che l'IVA è un'imposta non sul reddito, ma sul consumo. Il reddito di un soggetto passivo ha rilievo ai fini dell'IVA solo se costituisce il corrispettivo per una fornitura di beni o di servizi ad un consumatore. Se manca il consumo, non dovrebbe esservi neppure l'IVA.

22. A questo proposito occorre distinguere tra fornitura di beni e prestazione di servizi. Come il governo tedesco illustra attraverso l'esempio dell'isola dei mari del sud, una fornitura di beni effettuata da un soggetto passivo d'imposta comporta sempre un consumo a prescindere dall'uso, se ve n'è stato alcuno, che venga fatto dei beni. Ai fini dell'IVA, per consumo non s'intende l'utilizzo effettivo, ma solo l'acquisizione del diritto di disporre dei beni in veste di proprietario. Nel momento in cui i beni passano attraverso il circuito commerciale, essi vanno assoggettati a IVA; l'attività delle autorità tributarie verrebbe resa impossibile se dovessero ogni volta verificare l'avvenuto godimento effettivo dei beni.

23. Così, se un'autorità pubblica acquista un terreno in vista della costruzione di un'autostrada, ma alla fine non vi provvede, ci si trova comunque di fronte ad un'ipotesi di fornitura di un bene. Inoltre, il fatto che l'acquisto sia effettuato nell'interesse generale di una sana politica dei trasporti non lo sottrae all'ambito di applicazione dell'IVA. Come già accennato, nell'esempio del governo tedesco in merito all'acquisto di beni da parte della Commissione o di un organo di intervento sussiste senza dubbio una fornitura di beni.

24. La situazione è invece più complessa con riferimento ai servizi. Questi ultimi sono definiti residualmente dalla direttiva come «ogni operazione che non costituisce cessione di un bene». È molto più complesso provare l'acquisto di un servizio rispetto all'acquisto di un bene. Ogni forma di pagamento, salvo forse una donazione, sarà

subordinato a delle condizioni la cui soddisfazione, con un uso creativo del linguaggio, potrebbe essere descritta come un servizio.

25. Al fine di stabilire se è stato effettuato un servizio ai sensi della direttiva, occorre, comunque, esaminare la transazione alla luce delle finalità e delle caratteristiche del sistema comune di imposta sul valore aggiunto. L'art. 2 della prima direttiva dispone:

«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.

(...)».

26. La transazione di cui alla presente causa non corrisponde a tale definizione. Non ci si trova in presenza di alcun consumo. Il produttore agricolo non fornisce né beni né servizi ad un consumatore identificabile né un vantaggio che possa considerarsi come un elemento costitutivo del costo dell'attività di un terzo nel circuito commerciale.

27. Nell'ordinanza di rinvio della causa in esame, presentata alla Corte prima della pronuncia della sentenza relativa alla causa Mohr, il giudice nazionale è pervenuto ad una conclusione simile per ciò che concerne la legislazione tedesca:

«(...) è' dubbia la questione su chi dovrebbe essere il destinatario dell'ipotetica prestazione. L'art. 1, primo comma, n. 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge tedesca relativa all'imposta sul giro d'affari; l'UStG) (DDR e Repubblica federale di Germania) non precisa infatti espressamente che la prestazione dev'essere fornita ad un destinatario concreto. Questa esigenza risulta tuttavia, da un lato, dalla natura stessa della nozione e dal carattere di imposta sul consumo proprio dell'imposta sul giro d'affari, dall'altro, da numerose altre disposizioni dell'UStG che muovono da questo presupposto logico (v. ad esempio, artt. 3, n. 1, 6, n. 2, 7, 9, n. 1, e 10, n. 2, dell'UStG) (DDR e Repubblica federale di Germania). In tema di sovvenzioni pubbliche, un tale destinatario concreto spesso manca. Anche se il comportamento sovvenzionato del soggetto passivo dell'imposta è riconducibile al perseguimento di un

interesse pubblico, si potrebbe certamente ravvisare nella collettività il destinatario della prestazione. Sennonché la collettività non è, a parere di questa Sezione, un destinatario determinato nel senso richiesto per un'operazione soggetta ad imposta sul giro d'affari. Né potrebbe considerarsi destinatario della prestazione l'ufficio erogante la sovvenzione, nei cui confronti il soggetto passivo non effettua alcuna prestazione concreta, non essendo la trasformazione estensiva della produzione agricola attuata nell'interesse dell'ufficio erogante».

28. La situazione nella causa in questione potrebbe essere contrapposta a quella in cui il concorrente di un soggetto passivo stipuli un accordo (possibilmente anticoncorrenziale) per limitare la produzione di quest'ultimo. Nel pagare il soggetto passivo per fare questo, il concorrente spera di innalzare il prezzo dei suoi beni. Il servizio acquistato dal soggetto passivo fa chiaramente parte del costo delle vendite del concorrente come le materie prime o il costo del lavoro. Il concorrente è un consumatore identificabile del servizio reso dal soggetto passivo, consistente nel limitare la produzione o nell'astenersi dal suo smercio.

29. Nella presente causa, tuttavia, ritenendo che ricorra una prestazione di servizi ai fini dell'IVA, il Finanzamt, in effetti, aggira la regola secondo cui rientrano nella base imponibile soltanto le sovvenzioni connesse con il prezzo. Per di più, nel caso di una sovvenzione del tipo ricorrente nel caso in esame, il Finanzamt sarebbe nella condizione di poter assoggettare ad imposta non solo l'incremento del prezzo del prodotto venduto risultante dalla riduzione della fornitura (un incremento che potrebbe senz'altro essere superiore all'ammontare della sovvenzione concessa), ma anche la sovvenzione.

30. Può altresì rilevarsi che l'art. 12, n. 3, lett. a), della direttiva, in combinato disposto con l'allegato H, prevede aliquote ridotte solo per le forniture di prodotti alimentari, e non per i servizi consistenti nel limitare la produzione o nella non commercializzazione dei prodotti alimentari. A mio avviso, il governo tedesco giustamente suggerisce — in risposta alla questione sub 3), sollevata dal giudice nazionale — che un tale tipo di prestazione di servizi non si presta all'applicazione di un'aliquota ridotta. Stando al ragionamento del governo tedesco si perverrebbe, allora, al risultato quanto meno anomalo secondo cui al corrispettivo per non fornire prodotti alimentari ai consumatori verrebbe applicata l'aliquota normale dell'imposta, mentre le derrate alimentari, qualora fossero state vendute, verrebbero assoggettate all'aliquota ridotta in base all'opzione lasciata agli Stati membri dalle disposizioni suddette.

31. Contrariamente alla posizione del governo tedesco non ritengo, d'altra parte, che vi sia alcuna anomalia nel fatto che un produttore agricolo, nell'accettare la sovvenzione, eviti il pagamento dell'IVA. La risposta in merito a questo punto è, ancora una volta, che l'IVA è un'imposta non sul reddito, ma sul consumo.

Conclusione

32. In base a quanto fin qui esposto propongo di rispondere alle questioni sollevate dal Finanzgericht del Land del Brandenburgo nel modo che segue:

Un'indennità nazionale versata ad un produttore agricolo per l'estensivazione della produzione di patate non costituisce corrispettivo per una fornitura di beni o per una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE.