CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. PHILIPPE LÉGER presentadas el 11 de marzo de 2004 [1]

1. En el presente asunto, el Bundesfinanzhof (Alemania) solicita al Tribunal de Justicia que especifique cuál es el ámbito de aplicación del artículo 25 de la Sexta Directiva, [2] relativo al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas. Esta petición tiene como origen un litigio entre un órgano de la administración tributaria nacional y un productor agrícola que ha arrendado los elementos de su explotación utilizados para la producción de leche. Se trata de determinar si la renta procedente de dicho arrendamiento puede acogerse al régimen común de tanto alzado previsto en el artículo 25 de la Sexta Directiva o al régimen general del impuesto sobre el valor añadido [3] o, incluso, si debe quedar totalmente exenta.

I. Marco jurídico

2. En la Sexta Directiva, el legislador comunitario, al establecer una base imponible uniforme del IVA para el conjunto de la Comunidad Europea, quiso armonizar el ámbito de aplicación de este impuesto en todos los Estados miembros. Por otra parte, definió dicho ámbito de aplicación de forma muy amplia. De este modo, quedan sujetas al impuesto todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un operador económico que desarrolle, con carácter independiente, una actividad económica. [4] Entre las actividades económicas sujetas se encuentran también las agrícolas. [5]

3. El IVA se concibe como un impuesto sobre el consumo final de las familias. Debe por ello resultar neutro para los operadores económicos. No obstante, lo aplican todos y cada uno de los operadores que intervienen en el circuito de producción y de distribución o de prestación de servicios. En la práctica, lo que ello supone es que cada operador aplica el IVA al precio de sus productos y de sus servicios e ingresa en la hacienda pública, según un calendario de vencimientos periódicos, el impuesto así repercutido, deduciendo previamente del mismo el IVA que a su vez ha soportado

1 — Lengua original: francés.

2 — 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»).

3 — En lo sucesivo, «IVA».

4 — Artículos 2 y 4.

5 — Artículo 4, apartado 2.

por la compra de productos y servicios necesarios para su actividad económica. La aplicación de un sistema de este tipo exige de los sujetos pasivos la llevanza de una contabilidad lo suficientemente exacta y detallada para permitir la aplicación del IVA y su control por la administración tributaria. [6]

4. La llevanza de dicha contabilidad planteaba serias dificultades a ciertos operadores económicos, como las pequeñas empresas y la mayoría de los agricultores. El legislador comunitario quiso por ello en la Sexta Directiva armonizar los regímenes especiales que habían sido establecidos por los Estados miembros a favor de tales categorías profesionales. [7] Así, el artículo 24 de la Sexta Directiva señala que los Estados miembros pueden someter a las pequeñas empresas a un régimen simplificado, basado en un sistema de franquicia.

5. En el artículo 25 de la Sexta Directiva, el legislador comunitario facultó también a los Estados para otorgar a los productores agrícolas, cuando la aplicación a los mismos del régimen general del IVA o, en su caso, del régimen simplificado previsto en el artículo 24 de la misma Directiva implicase dificultades, un régimen común de tanto alzado que tienda a compensar la carga del IVA soportado por sus compras de bienes y servicios. A los productores agrícolas adscritos a dicho régimen se les denomina «agricultores en régimen de tanto alzado». [8]

6. El artículo 25 de la Sexta Directiva dispone que el régimen común de tanto alzado se rige por las siguientes reglas. Los Estados miembros establecen, según los métodos de cálculo que determina dicha Directiva, porcentajes a tanto alzado de compensación. Estos porcentajes no deben tener por efecto que el conjunto de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado reciba devoluciones superiores a las cargas fiscales del IVA que previamente han soportado. [9]

7. Según lo previsto en el artículo 25, apartado 5, de la Sexta Directiva, los porcentajes a tanto alzado se aplican a los precios, libres de impuestos, de los productos y de las prestaciones de servicios agrícolas que los agricultores sometidos a régimen de tanto alzado vendan a sujetos pasivos que no sean agricultores sometidos a dicho régimen. Esta compensación excluye cualquier otra forma de deducción.

8. El reintegro de las compensaciones a tanto alzado a los agricultores en régimen de tanto alzado se efectúa, sea por el comprador o el destinatario del servicio

6 — Artículo 22 de la Sexta Directiva.
7 — Quinto considerando.
8 — Artículo 25, apartado 2, tercer guión.
9 — Artículo 25, apartado 3.

sujeto al IVA, sea por la hacienda pública. En el primer caso, el agricultor en régimen de tanto alzado factura al comprador o al destinatario del servicio sujeto el porcentaje a tanto alzado de compensación establecido por el Estado y se queda con el IVA obtenido de tal forma. En el segundo caso, la hacienda pública paga a dicho agricultor el importe de la compensación a tanto alzado que resulta de la aplicación del porcentaje correspondiente a los ingresos obtenidos.

9. Conforme al artículo 25, apartado 8, de la Sexta Directiva, cuando el agricultor en régimen de tanto alzado vende sus productos o presta sus servicios a compradores o destinatarios no sujetos al IVA o a otros agricultores en régimen de tanto alzado, se presume que la compensación de la carga fiscal del IVA soportado la realiza el comprador o el destinatario de los servicios.

10. Según el artículo 25, apartado 2, quinto guión, de la Sexta Directiva, se consideran «prestaciones de servicios agrícolas», a estos efectos, 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».

11. El anexo B de la Sexta Directiva, que contiene la lista de prestaciones de servicios agrícolas, señala que «se consideran prestaciones de servicios agrícolas las prestaciones de servicios que contribuyan [normalmente] a la realización [de la producción] agrícola, y especialmente [...] el arrendamiento, para fines agrícolas, de los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas».

12. En derecho alemán, el mecanismo de la compensación a tanto alzado previsto en el artículo 25 de la Sexta Directiva se incorporó al Derecho interno a través del artículo 24 de la Umsatzsteuergesetz de 1991. [10] Conforme a dicho artículo, el impuesto que aplican los productores agrícolas a sus productos y a sus servicios, fijado en un 8 %, compensa el IVA que debieron previamente soportar, de forma que no tienen que tributar por la diferencia si la hubiera.

II. Hechos

13. El Sr. Detlev Harbs es un productor agrícola que arrendó a su hijo, desde el 15 de noviembre de 1992 hasta el 30 de junio de 2005, el conjunto de los elementos de su explotación utilizados para la producción de leche (31,2 ha de terrenos, una cuadra para vacas, 65 vacas lecheras y una cuota lechera de más de 300.000 kg.). La renta pactada fue de 9.360 DEM y 10.200 DEM anuales por los terrenos y por la cuadra, y de 6.000 DEM y 32.136,70 DEM anuales por las vacas lecheras y por la cuota de leche, respectivamente.

10 — Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG».

Tras la celebración de dicho contrato, el Sr. Harbs continuó desarrollando su actividad con la parte restante de su explotación agrícola, formada por 61,4 ha de terrenos, edificaciones, un rebaño de unos 60 toros de engorde y un rebaño de cría de 120 bovinos.

14. El Sr. Harbs consideró que toda la renta procedente del arrendamiento estaba sujeta al régimen común de tanto alzado previsto en el artículo 24 de la UStG. En cambio, el Finanzamt Rendsburg (Alemania) determinó que, si bien el arrendamiento de los terrenos y del establo estaba exento de impuestos conforme al derecho alemán, los importes recibidos en concepto de puesta a disposición de las vacas lecheras y de la cuota de leche debían someterse al régimen normal del IVA. En consecuencia, notificó al Sr. Harbs una liquidación por la que le reclamaba el pago de 361 DEM correspondientes al IVA del ejercicio 1992.

15. El Finanzgericht (Alemania) estimó el recurso del Sr. Harbs, considerando que la remuneración que éste obtiene del arrendamiento en cuestión está sujeta al artículo 24 de la UStG. El Finanzamt Rendsburg interpuso recurso de casación ante el Bundesfinanzhof.

III. Cuestión prejudicial

16. El Bundesfinanzhof, como premisa de la argumentación que contiene su resolución de remisión, considera que el Sr. Harbs, a pesar del arrendamiento objeto del litigio, ha conservado la condición de productor agrícola en el sentido del artículo 25 de la Sexta Directiva, ya que ha continuado explotando la parte de su hacienda no arrendada, que es relativamente grande.

17. En lo que respecta al régimen de IVA aplicable, el Bundesfinanzhof estima, por una parte, que la aplicación a este productor agrícola de dos regímenes diferentes, el régimen común de tanto alzado para su explotación propiamente dicha y el régimen normal para el arrendamiento objeto del litigio, podría considerarse contraria al objetivo de simplificación que subyace en el artículo 25 de la Sexta Directiva.

18. Por otra parte, el Bundesfinanzhof señala que alberga dudas en torno a la cuestión de si este arrendamiento puede considerarse una «prestación de servicios agrícolas» conforme al artículo 25 de la Sexta Directiva. Adicionalmente, en el supuesto de que dicho arrendamiento no pudiera acogerse al régimen común de tanto alzado, se pregunta si, teniendo en cuenta el espíritu y la finalidad del artículo 25 de la Sexta Directiva, los ingresos correspondientes a dicho arrendamiento no deberían estar totalmente exentos, de forma que, como sucede con los ingresos resultantes de la cesión de un apero agrícola usado, no tributarían ni en el marco del régimen común de tanto alzado ni en el del régimen general.

19. En consecuencia, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal la siguiente cuestión prejudicial:

«El titular de una explotación agrícola

— que deja de explotar una parte de su explotación (toda la actividad ganadera para la producción de leche) y arrienda a otro agricultor los bienes económicos requeridos al efecto, y

— que aun después de dicho arrendamiento sigue ejerciendo como agricultor con un volumen de actividad no insignificante,

¿puede someter la renta procedente del arrendamiento –al igual que sus restantes ingresos– al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas previsto en el artículo 25 de la [Sexta Directiva], o, por el contrario, la parte de sus ingresos procedente del arrendamiento debe tributar conforme al régimen general del impuesto sobre el volumen de negocios?»

IV. Apreciación

20. Mediante su cuestión prejudicial, el Bundesfinanzhof pide, en esencia, que se dilucide si el artículo 25 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un productor agrícola que ha arrendado una parte de los elementos de su explotación agrícola y que continúa ejerciendo como agricultor con el resto, estando sujeto por esta última actividad al régimen común de tanto alzado previsto en dicho artículo, puede someter la renta procedente del arrendamiento al régimen común de tanto alzado, o bien si dicha renta debe tributar conforme al régimen general del IVA.

21. De los fundamentos de Derecho de la resolución de remisión se desprende que, con esta cuestión prejudicial, el Bundesfinanzhof ha querido plantear al Tribunal de Justicia dos preguntas distintas. La primera se refiere a si la renta procedente del arrendamiento objeto del litigio puede o no someterse al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas. La segunda trata de determinar si, en caso de respuesta negativa a la primera pregunta, la renta procedente del arrendamiento debe tributar conforme al régimen general del IVA o si puede considerarse totalmente exenta. A continuación examinaré cada una de dichas preguntas.

A. *Sobre la aplicación del régimen común de tanto alzado*

22. De la misma forma que el Gobierno alemán y la Comisión de las Comunidades Europeas, y a diferencia del demandado en el

procedimiento principal, considero que la renta procedente del arrendamiento objeto de litigio no está incluida en el ámbito de aplicación del régimen común de tanto alzado previsto en el artículo 25 de la Sexta Directiva. En mi opinión, esta conclusión se deduce de forma bastante lógica de un análisis de los criterios habitualmente utilizados por el Tribunal de Justicia para la interpretación de una disposición de Derecho comunitario, esto es, del tenor literal de las disposiciones pertinentes, del sistema del régimen común de tanto alzado y, por último, de los objetivos que han guiado la instauración de dicho régimen. [11]

1. Tenor literal de las disposiciones pertinentes

23. Hemos visto que el artículo 25 de la Sexta Directiva establece que el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas sólo se aplica a los agricultores que ejercen una actividad de producción agrícola y de prestación de servicios agrícolas.

24. Para garantizar la aplicación uniforme de este régimen en el conjunto de la Comunidad, el legislador comunitario ha querido especificar el alcance del concepto de «prestaciones de servicios agrícolas». Según lo establecido en el artículo 25, apartado 2, quinto guión, de la Sexta Directiva, se trata de 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».

25. De dicha definición se deduce con bastante claridad que las prestaciones comprendidas en el concepto normativo son las que el agricultor en régimen de tanto alzado puede llevar a cabo con la mano de obra y las instalaciones que utiliza habitualmente para la explotación de su propia hacienda agrícola. Y, en consecuencia, la referencia del anexo B, quinto guión, de la Sexta Directiva al «arrendamiento, para fines agrícolas, de los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas» debe entenderse, a la luz de la definición contenida en el artículo 25, apartado 2, quinto guión de dicha Directiva, como equivalente al alquiler por parte de un agricultor en régimen de tanto alzado de los medios que utiliza habitualmente para la explotación de su propia hacienda agrícola.

26. Esto implica que el elemento alquilado debe poder seguir siendo considerado, a pesar del contrato de alquiler, como una parte de los elementos normalmente utilizados por el agricultor en régimen de tanto alzado para la explotación de su hacienda agrícola. El cumplimiento de este requisito depende, en mi opinión, de dos criterios, que

11 — Véase, como ejemplo de una aplicación de este método de interpretación en relación con el IVA, la sentencia de 16 de enero de 2003, Maierhofer (C-315/00, Rec. p. I-563), apartado 27.

conviene tomar en consideración de forma conjunta, el primero relativo a la duración del alquiler y, el segundo, a su objeto. Para empezar, es preciso que la duración del contrato de alquiler sea lo suficientemente breve para que el arrendatario o los arrendatarios no sean los utilizadores exclusivos del elemento en cuestión. Este requisito no se cumpliría, por ejemplo, en el supuesto de que un agricultor en régimen de tanto alzado alquilase su cosechadora durante todo el período de cosechas y no la utilizase para su propia actividad. Además, se requiere que los elementos alquilados no sean excesivos en relación con las necesidades que tiene el agricultor en régimen de tanto alzado para su propia explotación. Tal requisito no se cumpliría si éste alquilase varias cosechadoras y las fuese utilizando de forma alternativa para desarrollar su propia actividad, cuando para la explotación de su propia hacienda sólo hiciese falta realmente una sola cosechadora.

27. De ello se desprende, en mi opinión, que el concepto de «prestación de servicios agrícolas», en el sentido del artículo 25 de la Sexta Directiva, no incluye un contrato como el de arrendamiento objeto del presente litigio, es decir, un negocio jurídico por el que un agricultor en régimen de tanto alzado cede a otro productor el uso de una parte de los elementos de su propia explotación durante varios años, teniendo este último también derecho a apropiarse de sus frutos. En efecto, al arrendar a otro productor, por un plazo de doce años y medio, todos los elementos de su explotación agrícola utilizados para la producción de leche, es decir, las construcciones, los prados, su rebaño de vacas lecheras y su cuota lechera, el demandado en el procedimiento principal ha cedido a ese otro productor, durante todo el plazo del arrendamiento, el uso exclusivo de cada uno de dichos elementos, así como la posibilidad de percibir sus frutos. Tal negocio jurídico no puede asimilarse a una prestación de servicios realizada por un agricultor en régimen de tanto alzado utilizando las instalaciones normales de su explotación, ya que, por definición, el arrendador no podrá utilizar, durante un plazo de doce años y medio, ninguno de los elementos arrendados para el ejercicio de su actividad agrícola. En otros términos, todos los elementos arrendados, desde la entrada en vigor de dicho contrato, han dejado de formar parte de los elementos normalmente utilizados por el arrendador para la explotación de su hacienda agrícola.

28. Este análisis del tenor literal de las disposiciones del artículo 25 y del anexo B de la Sexta Directiva se ve reforzado por el hecho de que, en varias de las versiones lingüísticas, [12] dicha Directiva hace referencia expresa a los términos de «arrendamiento» y de «alquiler» en el ámbito de las disposiciones relativas a los supuestos de exención del IVA, en el artículo 13, parte B, letra b), y parte C, letra a). [13] Además, tal y como lo ha indicado el abogado general Jacobs en el punto 76 de sus conclusiones en el asunto «Goed Wonen», [14] en las versiones en danés, alemán, francés, italiano, neerlandés y sueco, estos dos términos se refieren en derecho interno a dos tipos de contratos distintos, en el sentido de que el alquiler

12 — Se trata de las versiones en danés, alemán, español, francés, italiano, neerlandés, sueco e inglés. Las versiones en griego, portugués y finés usan un sólo término.

13 — El artículo 13 establece que, sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán «el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles» [parte B, letra b)], y que los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación «del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles» [parte C, letra a)].

14 — Sentencia de 4 de octubre de 2001 (C-326/99, Rec. p. I-6831).

consiste en conceder al arrendatario el derecho a usar un bien de otra persona, mientras que el arrendamiento consiste en permitir que el arrendatario obtenga también los frutos producidos por el bien. Es cierto que, como ha sentenciado el Tribunal de Justicia, los conceptos de «arrendamiento» y de «alquiler» recogidos en el artículo 13 de la Sexta Directiva no deben interpretarse en función de su significado en Derecho nacional. Constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario, para así garantizar el carácter uniforme de la base imponible del IVA. [15] No obstante, el hecho de que, en estas mismas versiones lingüísticas, sólo se mencione en la lista de prestaciones de servicios agrícolas que puede realizar un agricultor en régimen de tanto alzado «el [alquiler], para fines agrícolas, de los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas», sin ninguna referencia al arrendamiento, permite pensar que el legislador comunitario no ha querido incluir entre las prestaciones sujetas al régimen común de tanto alzado los contratos por los que un agricultor en régimen de tanto alzado cede a un tercero, como en este caso, una parte de su actividad o de sus útiles de producción.

29. A esta misma conclusión nos lleva el análisis del sistema del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas.

15 — *Ibidem*, apartado 47.

2. Sistema del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas

30. Tal y como establece el artículo 25, apartado 1, de la Sexta Directiva, los Estados miembros tienen reconocida la facultad de otorgar un régimen común de tanto alzado a los productores agrícolas, cuando la aplicación a los mismos del régimen general del IVA o, en su caso, del régimen simplificado implique dificultades. De ello se deduce que los agricultores están sometidos, en principio, al régimen normal del IVA o al régimen simplificado, y que el régimen común de tanto alzado es una excepción que los Estados miembros pueden decidir si desean o no aplicar.

31. El carácter excepcional del régimen común de tanto alzado se confirma de nuevo en las disposiciones del artículo 25, apartados 9 y 10, de la Sexta Directiva que prevén, respectivamente, que los Estados miembros puedan excluir de dicho régimen a determinadas categorías de productores agrícolas y que los propios agricultores en régimen de tanto alzado puedan optar por el régimen normal o por el régimen simplificado en los términos y condiciones que cada Estado miembro establezca.

32. Al tratarse de una excepción al principio del sometimiento de los agricultores al régimen normal o simplificado, el ámbito de aplicación del régimen común de tanto

alzado debe ser objeto de interpretación estricta.[16] Tal criterio interpretativo viene impuesto por la necesidad de respetar uno de los principios rectores del IVA, que es el principio de neutralidad. Este principio implica que las personas que efectúan las mismas operaciones y las operaciones que sean similares sean tratadas, respectivamente, de la misma forma.[17] Como subraya la Sexta Directiva en su cuarto considerando, la neutralidad del IVA en cuanto al origen de los bienes y de las prestaciones de servicios es un requisito para la realización de un mercado común basado en la libre competencia. De lo que se desprende que la definición de las prestaciones de servicios agrícolas a las que se aplica el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas y que no están por ello sujetas al régimen general del IVA, debe ser objeto de una interpretación estricta. Por consiguiente, el régimen común de tanto alzado no debe aplicarse a prestaciones que el legislador no ha querido expresamente someter a dicho régimen, ya que ello atentaría contra el principio antes citado.

33. Más en concreto, hemos visto anteriormente que el régimen común de tanto alzado funciona sobre la base de «porcentajes a tanto alzado de compensación» que cada Estado miembro debe establecer según el método de cálculo previsto a estos efectos en el artículo 25, apartado 3 de la Sexta Directiva. Este método de cálculo busca evitar que los porcentajes, que deben ser notificados a la Comisión antes de su aplicación, tengan por efecto que el conjunto de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado reciba devoluciones superiores a las cargas fiscales del impuesto sobre el valor añadido previamente soportado. Por tanto, el régimen común de tanto alzado no debe tener como efecto el otorgar al conjunto de los agricultores en régimen de tanto alzado una compensación superior a las cargas fiscales del IVA soportado por la compra de bienes y de servicios necesarios para su actividad agrícola. En otras palabras, el régimen común de tanto alzado no debe suponer una ventaja o desventaja para el conjunto de los agricultores en régimen de tanto alzado, porque ello sería contrario a los objetivos de la Sexta Directiva, que busca garantizar una recaudación equitativa del IVA y evitar que se produzcan distorsiones competitivas entre los distintos Estados miembros que aplican dicho régimen. Ahora bien, pienso que dichas exigencias y, por ello, el sistema del régimen común de tanto alzado, peligrarían si los agricultores en régimen de tanto alzado pudieran arrendar una parte de su explotación e incluir la renta procedente del arrendamiento en tal régimen, al que continuarían sujetos en lo que se refiere a la explotación de la parte de su hacienda no arrendada.

34. Ya sabemos que en el régimen común de tanto alzado, el agricultor en régimen de tanto alzado recibe la compensación del IVA que ha gravado, previamente, las compras de bienes y servicios para el ejercicio de su actividad agrícola, aplicando al precio antes de impuestos de sus propios productos y servicios el porcentaje establecido por las autoridades nacionales competentes. Al ceder a un tercero una parte de su actividad, el agricultor se libera también de los gastos

16 — Véanse, en especial, las sentencias de 11 de agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Rec. p. I-2341), apartado 19, y de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec. p. I-493), apartado 25.

17 — Véase, en este sentido, la sentencia de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947), apartado 20.

necesarios para el ejercicio de la misma. Así al arrendar, como en el presente caso, todos los elementos que sirven para la producción de leche durante un plazo de doce años y medio, el demandado en el procedimiento principal también se ha liberado de todos los gastos necesarios para el desarrollo de esta actividad productiva. Por ejemplo, no tiene que continuar adquiriendo forraje para la alimentación y el cuidado del rebaño de vacas lecheras. Y, en paralelo, se ha reducido la carga fiscal del IVA previamente soportado. En cambio, si la renta procedente del arrendamiento objeto del presente litigio quedase incluida en el ámbito de aplicación del régimen común de tanto alzado, el importe de la compensación a tanto alzado a favor del productor agrícola en cuestión aumentaría, al aplicar a dicha renta el porcentaje establecido por las autoridades nacionales competentes. Esto significa que el agricultor en régimen de tanto alzado por una parte recibiría una compensación, mientras que por otra no soportaría la carga fiscal del IVA por el ejercicio de la actividad correspondiente a la parte de la explotación cedida en arrendamiento.

35. Este análisis es igualmente válido cuando, como en este caso, el arrendatario es un productor que se encuentra también sometido al régimen común de tanto alzado. Como declaró el Tribunal de Justicia en su sentencia de 28 de junio de 1988, Comisión/Italia,[18] y tal y como indica el propio demandado en sus observaciones escritas,[19] cuando un agricultor en régimen de tanto alzado entrega sus bienes o presta sus servicios a quien no tiene la condición de sujeto pasivo o a otro agricultor en régimen de tanto alzado, la compensación de la carga del IVA soportado se efectúa mediante el pago de un «precio global» por estos bienes y servicios en el que se presume incluida dicha carga. En tales circunstancias, el agricultor en régimen de tanto alzado puede obtener la compensación de la carga fiscal del IVA soportado elevando el precio de sus productos y de sus servicios si las condiciones del mercado lo permiten.

36. Es por ello por lo que considero que, si el artículo 25 de la Sexta Directiva se interpretase en el sentido de que los agricultores en régimen de tanto alzado pueden arrendar una parte de su explotación e incluir la renta procedente de dicho arrendamiento en el régimen común de tanto alzado, se plantearía un riesgo real de exceso de compensación de la carga fiscal del IVA soportado.

37. Adicionalmente, los objetivos del régimen común de tanto alzado no amparan, en mi opinión, su aplicación a supuestos en los cuales un productor agrícola arrienda una parte de su explotación.

3. Objetivos

38. Es cierto que, como subraya el Bundesfinanzhof, el artículo 25 de la Sexta Directiva

18 — Asunto 3/86, Rec. p. 3369, apartado 21.
19 — Página 3.

responde a un imperativo de simplificación. No obstante, conviene recordar el motivo por el que este objetivo de simplificación ha llevado al legislador comunitario a otorgar a los Estados miembros la facultad de aplicar un régimen común de tanto alzado.

39. Tal y como indica expresamente el tenor literal del artículo 25, apartado 1, de la Sexta Directiva, este régimen se estableció en beneficio de los productores agrícolas para los que la sujeción al régimen normal del IVA o, en su caso, al régimen simplificado, implique dificultades. De la exposición de motivos de la Sexta Directiva, presentada por la Comisión al Consejo el 29 de junio de 1973,[20] se desprende que este régimen, concebido como un régimen excepcional, debería por definición aplicarse a pequeños agricultores incapaces de soportar las obligaciones derivadas de los regímenes normal o simplificado.[21] Fue diseñado como un régimen transitorio, destinado a liberar a los pequeños agricultores de las obligaciones de contabilidad, facturación, declaración y pago que atañen a otros sujetos pasivos y que se estimaba, en el momento de entrada en vigor de la Sexta Directiva, que ellos eran incapaces de asumir.[22]

40. Ésta es la razón por la que el ámbito de aplicación del régimen común de tanto alzado, en lo que se refiere a las prestaciones de servicios, ha sido definido estrictamente, para así excluir todas las prestaciones efectuadas con regularidad o por medio de instalaciones que puedan considerarse que excedan las necesidades, las dimensiones y las características de la explotación agrícola en cuestión. En este sentido, la Comisión llegó incluso a proponer que la Sexta Directiva especificase expresamente que, cuando el agricultor en régimen de tanto alzado realice este tipo de operaciones, y dado que ello supone entrar en competencia con comerciantes, industriales u otros prestadores de servicios, quedará sometido al régimen normal del IVA o al régimen simplificado, según las disposiciones de aplicación que deberá establecer cada Estado miembro.[23] Siguiendo la misma lógica, la Comisión sólo había incluido en la lista de prestaciones de servicios agrícolas que figura en el anexo B, quinto guión, de su propuesta de Directiva, el «alquiler de aperos agrícolas».

20 — Propuesta de Sexta Directiva del Consejo 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, *Boletín de las Comunidades Europeas*, Suplemento 11/73.

21 — Véase también el primer Informe de la Comisión al Consejo sobre el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido presentado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 34 de la Sexta Directiva (COM/83/426 final).

22 — En los años sesenta, la agricultura de la Comunidad se caracterizaba por la existencia de un gran número de explotaciones agrícolas, la mayoría de pequeñas dimensiones. A 1 de enero de 1967 había alrededor de 6,2 millones de explotaciones de 1 ha o mayores; 85 % de las cuales tenían una superficie inferior a 20 ha; sólo 170.600 explotaciones tenían una superficie superior a 50 ha. Además, la mayor parte de estas explotaciones se dedicaban al policultivo y una parte importante de su producción se consumía en la propia granja, utilizándose para la alimentación humana y para la del ganado (Ries, A.: «L'application de la TVA à l'agriculture de la CEE», *Revue du marché commun*, 1968, p. 560).

23 — Propuesta de Directiva, artículo 27, apartado 12, letra b).

41. Por consiguiente, el objetivo de simplificación, que subyace en el artículo 25 de la Sexta Directiva, no debe llevarnos, en mi opinión, a ampliar el concepto de «prestaciones de servicios agrícolas» recogido en dicho artículo para incluir en él un contrato por el que un agricultor en régimen de tanto alzado cede a otro productor agrícola una parte de su explotación.

42. Adicionalmente, no puede sostenerse que un agricultor como el del presente asunto, que cede en arrendamiento 31,2 ha de terrenos, un establo de vacas, 65 vacas lecheras y una cuota lechera de más de 300.000 kg, y que continúa explotando por sí mismo 61,4 ha de terrenos, edificaciones, un rebaño de unos 60 toros de engorde y un rebaño de cría de 120 bovinos, es incapaz de aplicar en paralelo el régimen general del IVA a la renta procedente del arrendamiento y el régimen común de tanto alzado a su explotación propiamente dicha, teniendo en cuenta las formalidades contables y administrativas que hoy en día implica, en cualquier Estado miembro, la explotación de una hacienda agrícola como la descrita.

43. En consecuencia, estimo que el artículo 25 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un productor agrícola que ha arrendado una parte de los elementos de su explotación agrícola y que continúa ejerciendo como agricultor con el resto, estando sujeto por esta última actividad al régimen común de tanto alzado previsto en dicho artículo, no puede someter la renta procedente del arrendamiento al régimen común de tanto alzado.

B. *Sobre la aplicación del régimen general*

44. La respuesta a la segunda pregunta del Bundesfinanzhof se deduce ya en parte de los elementos arriba expuestos. Hemos visto que, conforme al artículo 2 de la Sexta Directiva, el IVA se aplica a todas las prestaciones de servicios que realiza un sujeto pasivo que actúe como tal. Según el artículo 4 de la Sexta Directiva, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente una actividad económica y, de acuerdo con el apartado 2 de ese mismo artículo, se considerará que constituye una actividad económica, en especial, la operación que implique la explotación de un bien material o inmaterial con el fin de obtener del mismo ingresos continuados en el tiempo.

45. Un negocio jurídico por el que un agricultor en régimen de tanto alzado entrega a un tercero, a cambio de una remuneración, el uso exclusivo de algunos de los elementos de su explotación, ya sea a través de un contrato simple de alquiler o de un contrato de arrendamiento que otorgue también al arrendatario el derecho a percibir los frutos del bien arrendado, constituye *a priori* una actividad económica, según la definición anterior. En este caso, el arrendamiento por parte de un agricultor en

régimen de tanto alzado, por un período de doce años y medio, de los elementos de su explotación utilizados para la producción de leche encaja perfectamente en el concepto de una operación efectuada con carácter independiente y que implica la explotación de bienes materiales e inmateriales con el fin de obtener de los mismos ingresos continuados en el tiempo. Retomando el ejemplo citado por el Bundesfinanzhof en su resolución de remisión, tal prestación de servicios no podría asimilarse a una operación puramente ocasional o puntual como puede ser la de cesión de un apero agrícola usado.

46. Además, es jurisprudencia reiterada que las únicas excepciones al principio general según el cual el IVA debe percibirse sobre todas y cada una de las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo son los supuestos expresamente previstos en la Sexta Directiva, y que las disposiciones que establecen dichas excepciones deben interpretarse de forma estricta. [24] Si bien, de acuerdo con el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles están, en principio, exentos de IVA, no se prevé ninguna excepción para la puesta a disposición a título oneroso de bienes muebles, materiales o inmateriales, tales como un rebaño de vacas lecheras y una cuota de leche. A este respecto, conviene recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado contraria a las disposiciones de la Sexta Directiva una disposición nacional que ampliaba al alquiler de determinados bienes muebles la exención del IVA que el artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva reserva al arrendamiento de bienes inmuebles. [25]

47. Desde el momento en que las prestaciones de servicios agrícolas realizadas a título oneroso por un agricultor en régimen de tanto alzado no están cubiertas por la definición que figura en el artículo 25 de la Sexta Directiva, entran de lleno en el ámbito de aplicación del régimen general. La circunstancia de que el arrendador esté sujeto, en lo que respecta a la parte de su hacienda que continúa explotando por sí mismo, al régimen común de tanto alzado no constituye motivo suficiente para considerar exenta la renta procedente de tal arrendamiento. De ello se desprende que la renta procedente del alquiler de las vacas lecheras y de la cuota lechera debe tributar conforme al régimen general del IVA, es decir, al régimen normal o al régimen simplificado.

48. Por consiguiente, propondré al Tribunal de Justicia que responda que la renta procedente del arrendamiento, por parte de un agricultor en régimen de tanto alzado, de una parte de los elementos de su explotación agrícola, debe tributar conforme al régimen general del IVA.

24 — Véanse, en especial, las Sentencias «Goed Wonen», antes citada, apartado 46, y la de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen (C-8/01, Rec. p. I-13711), apartado 36.

25 — Sentencia de 3 de julio de 1997, Comisión/Francia (C-60/96, Rec. p. I-3827), apartado 16.

V. Conclusión

49. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión planteada por el Bundesfinanzhof:

«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 un productor agrícola, que ha arrendado una parte de los elementos de su explotación agrícola y que continúa ejerciendo como agricultor con el resto, estando sujeto por esta última actividad al régimen común de tanto alzado previsto en dicho artículo, no puede someter la renta procedente del arrendamiento al régimen común de tanto alzado. Dicha renta deberá tributar conforme al régimen general del impuesto sobre el valor añadido.»