

Arrêt de la Cour
Asunto C-321/02

Finanzamt Rendsbug

contra

Detlev Harbs

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 25 – Régimen común de tanto alzado aplicable a los productores agrícolas – Arrendamiento de una parte de una explotación agrícola»

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales – Armonización de las legislaciones – Impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Régimen de tanto alzado aplicable a los productores agrícolas – Ámbito de aplicación – Arrendamiento de una parte de una explotación agrícola – Exclusión

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 25)

El artículo 25 de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, que permite a los Estados miembros aplicar un régimen de tanto alzado a los productores agrícolas cuando la aplicación a éstos del régimen normal, o, en su caso, del régimen simplificado del impuesto implique dificultades, debe ser interpretado en el sentido que un productor agrícola que ha cedido en arrendamiento y/o alquiler a largo plazo una parte de los elementos esenciales de su explotación agrícola y que, en el resto de ésta, prosigue una actividad de agricultor por la que se le aplica el régimen común de tanto alzado, no puede incluir en este régimen los ingresos derivados del arriendo y/o alquiler. El volumen de negocios correspondiente debe estar sujeto al régimen normal o, en su caso, al régimen simplificado del IVA.

En efecto, la aplicación de este régimen especial no depende de un solo criterio relativo a la condición formal de productor agrícola, sino que se reserva a los productores agrícolas cuya situación se define en el conjunto de las disposiciones del artículo 25 de la Sexta Directiva.

Pues bien, un alquiler sólo puede incluirse entre las prestaciones de servicios a que se refiere dicha disposición, si tiene por objeto los medios que el productor agrícola utiliza habitualmente para la explotación de su propiedad agrícola. Por consiguiente, el alquiler, el arrendamiento o la constitución de un derecho de usufructo mediante los cuales un agricultor cede el disfrute exclusivo de bienes inmuebles a otro agricultor para que éste perciba sus frutos no entra dentro del ámbito de aplicación del mencionado artículo 25, ya que el productor cedente deja de utilizar habitualmente los bienes de que se trata. Otro tanto ocurre por la misma razón, en lo que atañe al arrendamiento a largo plazo de cualesquiera otros elementos de la explotación de los que se beneficia en exclusiva el arrendatario.

(véanse los apartados 27, 31, 34 y 37 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 15 de julio de 2004(1)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 25 – Régimen común de tanto alzado aplicable a los productores agrícolas – Arrendamiento de una parte de una explotación agrícola»

En el asunto C-321/02,
que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE,
por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano
jurisdiccional entre

Finanzamt Rendsburg

y

Detlev Harbs,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 25 de la Directiva 77/388/CEE del
Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones
de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema
común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01,
p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),,

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, los Sres. A. Rosas y S. von Bahr (Ponente), la
Sra. R. Silva de Lapuerta y el Sr. K. Lenaerts, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;

Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Sr. Harbs, por los Sres. G. Flocky y U. Fischer, Rechtsanwälte;
 - en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. W.-D. Plessing y M. Lumma, en calidad de
agentes;
 - en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross,
en calidad de agentes, asistidos por el Sr. A. Böhlke, Rechtsanwalt;
- oídas las observaciones orales del Sr. Harbs y de la Comisión, expuestas en la vista de 12 de
febrero de 2004;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de febrero
de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 4 de julio de 2002, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de septiembre siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial relativa a la interpretación del artículo 25 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01 p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el Sr. Harbs y el Finanzamt Rendsburg (Alemania) (en lo sucesivo, «Finanzamt») respecto a la aplicación del régimen común agrícola de tanto alzado previsto por el artículo 25 de la Sexta Directiva a las rentas procedentes del arrendamiento que el interesado acordó en relación con una parte de los elementos de su explotación agrícola.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 13 de la Sexta Directiva dispone en su parte B, letra b):

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán [...]:

[...]

b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles [...].».

4 El artículo 25 de la Sexta Directiva, titulado «Régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas», prevé:

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

2. A efectos del presente artículo se considerará que:

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

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

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

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

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

–“carga fiscal del impuesto sobre el valor añadido precedente” es la carga global del impuesto sobre el valor añadido que haya gravado los bienes y los servicios adquiridos por el conjunto de las explotaciones agrícolas, forestales y pesqueras de cada Estado miembro sometidas al régimen de tanto alzado, en la medida en que este gravamen fuera deducible conforme al artículo 17, para un productor agrícola sometido al régimen normal de aplicación del impuesto sobre el valor añadido;

–“porcentajes a tanto alzado de compensación” son los porcentajes que los Estados miembros establezcan, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3, y que se apliquen en los supuestos contemplados en el apartado 5, con el fin de conceder a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado el beneficio de la compensación a tanto alzado de la carga fiscal del impuesto sobre el valor añadido precedente;

–“compensación a tanto alzado” es la cantidad resultante de aplicar el porcentaje a tanto alzado de compensación, establecido en el apartado 3, a la cifra del volumen de operaciones del agricultor sometido al régimen de tanto alzado en los casos enunciados en el apartado 5.

3. Los Estados miembros establecerán, en tanto sea necesario, porcentajes a tanto alzado de compensación y los comunicarán a la Comisión antes de aplicarlos. Estos porcentajes se determinarán sobre la base de los datos macroeconómicos relativos exclusivamente a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado en los tres últimos años. No podrán tener 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 precedente. Los Estados miembros podrán reducir dichos porcentajes hasta el nivel cero. Los porcentajes podrán redondearse en medio punto por exceso o por defecto.

Los Estados miembros estarán facultados para establecer porcentajes a tanto alzado de compensación diferenciados en función de las explotaciones forestales y de los distintos subsectores de la agricultura y de la pesca.

[...]

5. Los porcentajes a tanto alzado previstos en el apartado 3 serán aplicados a los precios, libres de impuestos, de los productos agrícolas que los agricultores sometidos a régimen de tanto alzado hayan entregado a sujetos pasivos que no sean agricultores sometidos a dicho régimen y a los precios, libres de impuestos, de las prestaciones de servicios agrícolas que hayan efectuado a sujetos pasivos que no sean agricultores sometidos al mismo régimen. Esta compensación excluirá cualquier otra forma de deducción.

6. Los Estados miembros estarán facultados para disponer que el reintegro de las compensaciones a tanto alzado se efectúe:

a) sea por el comprador o el destinatario del servicio sujeto al impuesto sobre el valor añadido. En este caso el comprador o el destinatario sujeto al impuesto estará autorizado, de acuerdo con las modalidades establecidas por los Estados miembros, para deducir del impuesto sobre el valor añadido por él devengado el importe de la compensación a tanto alzado que haya reintegrado a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado.

b) sea por la Hacienda Pública.

[...]

8. En todas las entregas de productos agrícolas y prestaciones de servicios agrícolas que no sean las enunciadas en el apartado 5, el reintegro de las compensaciones a tanto alzado lo hará el comprador o el destinatario de los servicios.

[...]

10. Los agricultores en régimen de tanto alzado tendrán derecho a optar por la aplicación del régimen normal de impuesto sobre el valor añadido o, en su caso, por la del régimen simplificado del apartado 1 del artículo 24, en los términos y condiciones que cada Estado miembro establezca.

[...]»

5 El anexo A de la Sexta Directiva establece:

«Lista de actividades de producción agrícola

I. El cultivo propiamente dicho

1. agricultura general, comprendida la viticultura;

[...]

II. Ganadería vinculada a la explotación del suelo

1. cría de animales;

[...]

III. Silvicultura

IV. La pesca

[...]

V. Se consideran igualmente actividades de producción agrícola las actividades de transformación que efectúe un productor agrícola de los productos provenientes esencialmente de su producción agrícola con los medios normalmente utilizados en las exportaciones agrícolas, forestales o pesqueras.»

6 El anexo B de la misma Directiva es del siguiente tenor:

«Lista de las prestaciones de servicios agrícolas

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

–los trabajos de cultivo, de recolección, de matadero, de empacado, de recogida y siega, incluidas la siembra y la plantación,

–el embalaje y el acondicionamiento, tales como el secado, la limpieza, la trituración, la desinfección y el ensilado de productos agrícolas,

–el almacenamiento de productos agrícolas,

–la custodia, cría o engorde de animales,

–el [alquiler], para fines agrícolas, de los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas, silvícolas o pesqueras,

–la asistencia técnica,

–la destrucción de plantas y animales nocivos, el tratamiento de plantas y tierras por pulverización,

–la explotación de instalaciones de riego y drenaje,

–la tala de árboles, el corte de madera y otros servicios de la silvicultura.»

Normativa nacional

7 En Derecho alemán, el mecanismo de la compensación a tanto alzado previsto en el artículo 25 de la Sexta Directiva se establece mediante el artículo 24 de la Umsatzsteuergesetz 1991 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») en su versión vigente en el momento de los hechos del asunto principal.

El litigio principal y la cuestión prejudicial

8 En 1992, el Sr. Harbs era titular de una explotación agrícola que, además de una superficie de tierras de 92 ha y edificios destinados a esta explotación, contaba con una cabaña de unos 60 toros de engorde, 65 vacas lecheras y otros 120 bovinos. Su cantidad de referencia lechera (cuota lechera) era de 321.367 kg.

9 Mediante dos contratos de 12 de noviembre de 1992, arrendó a su hijo, desde el 15 de noviembre de 1992 hasta el 30 de junio de 2005, una parte de su explotación a cambio de una renta. En primer lugar, mediante un «contrato de arrendamiento rústico», le confió terrenos de una superficie aproximada de 31 ha, las 65 vacas lecheras y su cuota lechera. En segundo lugar, mediante un «contrato de puesta a disposición de establos», le alquiló un establo con 75 plazas. El Sr. Harbs continuó desarrollando su actividad en el resto de su explotación agrícola.

10 El Sr. Harbs consideró que la renta acordada en el marco del arrendamiento rústico estaba sujeta a los tipos impositivos medios previstos en el artículo 24 de la UStG y que, en virtud de esta disposición, el impuesto sobre los ingresos procedentes de una explotación agrícola quedaba compensado por el impuesto soportado en la cuantía del impuesto devengado, de modo que no había que pagar ningún impuesto. Por ello, en su declaración tributaria de 20 de enero de 1995, presentada tras una petición al efecto, no declaró ningún ingreso imponible correspondiente al ejercicio de 1992.

11 El Finanzamt estimó que, si bien el arrendamiento de los terrenos y del establo estaba exento de impuestos conforme al Derecho alemán, los importes recibidos en 1992 por el Sr. Harbs en concepto de cesión de la cuota de leche y de las vacas lecheras no correspondían a una actividad agrícola en el sentido del artículo 24 de la UStG y, por tanto, debían tributar según las disposiciones generales de la UStG. En consecuencia, el Finanzamt aplicó el impuesto sobre el volumen de negocios al importe neto de la remuneración abonada en concepto de las referidas cesiones y, el 10 de julio de 1996, notificó una liquidación de 361 DEM.

12 Tras la desestimación de su reclamación, el Sr. Harbs interpuso un recurso ante el Finanzgericht Schleswig-Holstein (Alemania), que lo estimó fundado. El Finanzamt formuló recurso de casación ante el Bundesfinanzhof.

13 Al considerar que la resolución del litigio requería una interpretación del artículo 25 de la Sexta Directiva, dicho órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia 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 Directiva 77/388/CEE, 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?»

Sobre la cuestión prejudicial

14 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 25 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un productor agrícola que ha cedido en arrendamiento o alquiler una parte de su explotación agrícola y que, en el resto de ésta, prosigue una actividad de agricultor por la que se le aplica el régimen común de tanto alzado previsto en dicho artículo, puede incluir en este régimen los ingresos derivados del arrendamiento o si a éstos se les debe aplicar el régimen general del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

15 El Sr. Harbs sostiene que el artículo 24, apartado 1, de la UStG no establece que los ingresos procedentes del alquiler y del arrendamiento de determinados bienes económicos entren dentro del ámbito de aplicación del régimen impositivo común. Aduce que esta disposición tampoco prevé que un agricultor que alquile o ceda en arrendamiento objetos particulares de su explotación deba aplicar el porcentaje a tanto alzado de compensación cuando preste el servicio a otro agricultor en régimen de tanto alzado, pues esta compensación del IVA soportado se presume incluida en el precio global de los servicios.

16 El Sr. Harbs afirma que el propio Bundesfinanzhof admite, en su jurisprudencia, que sólo en el caso de que el titular ceda en arrendamiento toda su explotación deja de disponer de una explotación agrícola en el sentido del artículo 24 de la UStG.

17 Sostiene asimismo que él es sin duda un productor agrícola en el sentido del artículo 25 de la Sexta Directiva, puesto que sigue ejerciendo las actividades contempladas en el anexo A de ésta, sin que dicha condición se vea afectada por el alquiler o arrendamiento de determinados objetos de la explotación. Según él, además, el régimen de tanto alzado previsto en este artículo es aplicable a los precios de las «prestaciones de servicios agrícolas», entre las que, conforme al anexo B, quinto guión, de la Sexta Directiva, figuran las que, como ocurre en el asunto principal, contribuyan a la realización agrícola, y especialmente «el [alquiler], para fines agrícolas, de los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas». A su juicio, el artículo 25 y el anexo B de esta Directiva no

exigen que el propio interesado deba utilizar también simultáneamente, en su explotación agrícola, los bienes económicos cuyo «uso» se cede. Por último, afirma que el arrendamiento constituye en efecto, según el artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, una prestación de servicios.

18 Según el Gobierno alemán, a las rentas controvertidas del arrendamiento no se les aplica el régimen común de tanto alzado previsto en el artículo 25 de la Sexta Directiva. A su juicio, están sujetas al régimen general en materia de impuesto sobre el volumen de negocios.

19 Sostiene, en efecto, que el concepto de «[alquiler], para fines agrícolas, de los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas, silvícolas o pesqueras» a que se refiere el anexo B, quinto guión, de la Sexta Directiva, no engloba el arrendamiento de una parte de la explotación. Aduce que dicho arrendamiento, a diferencia de un alquiler concreto relativo al mero uso de bienes específicos, comprende un conjunto de prestaciones globales complejas en beneficio del arrendatario, al que se cede no sólo el uso, sino también los frutos de la cosa.

20 Por otra parte, a su juicio, la Sexta Directiva distingue claramente estas dos categorías jurídicas de alquiler y arrendamiento, como se desprende del análisis comparado de las disposiciones del anexo B y del artículo 13, parte B, letra b), de esta Directiva. Además, dado que el arrendamiento rústico no es en modo alguno infrecuente en el ámbito agrícola, el legislador comunitario lo habría mencionado expresamente en este anexo B si hubiera pretendido que se le aplicara el régimen de tanto alzado.

21 Según el Gobierno alemán, la circunstancia de que dicho anexo B sólo contenga ejemplos de prestaciones de servicios agrícolas y no tenga, por tanto, carácter exhaustivo, no permite incluir el arrendamiento rústico en este anexo. En efecto, tal inclusión, al referirse al arrendamiento de predio rústico, pondría de manifiesto una incoherencia del sistema de la Sexta Directiva que exime, según el artículo 13, parte B, letra b), de ésta, el alquiler y el arrendamiento de bienes inmuebles. Por otra parte, como todo régimen excepcional, el del artículo 25 de la Sexta Directiva debe aplicarse según una interpretación restrictiva de este artículo y del anexo B de la misma Directiva. Por último, al incluir el arrendamiento en el régimen de tanto alzado de dicho artículo 25 se correría el riesgo de una «sobrecompensación» contraria a las disposiciones de la Sexta Directiva que obligan a los Estados miembros a establecer porcentajes a tanto alzado de compensación que no pueden tener por efecto conceder a los agricultores en régimen de tanto alzado devoluciones superiores a las cargas fiscales de IVA.

22 Según el Gobierno alemán, la génesis del artículo 25 de la Sexta Directiva confirma que al alquiler de una parte de una explotación agrícola no se le aplica el régimen de tanto alzado contemplado en dicho artículo. En efecto, por un lado, la propuesta de Directiva de la Comisión, de 29 de junio de 1973, se refería únicamente, en el anexo B, quinto guión, de la Sexta Directiva, al «alquiler de maquinaria agrícola». Por tanto, no incluía el alquiler de terrenos, como ponen de manifiesto, por lo demás, los debates posteriores y, en particular, las propias propuestas de modificación que entonces sugirió el Gobierno alemán. A su juicio, por otra parte, la obligación de interpretar estrictamente el artículo 25 de la Sexta Directiva se desprende del compromiso adoptado por los Estados miembros que, en aquel momento, acordaron incrementar los esfuerzos para aplicar progresivamente el régimen normal de IVA a determinadas categorías de agricultores.

23 Según la Comisión, el régimen de tanto alzado de los productores agrícolas, habida cuenta de su condición de régimen especial, debe interpretarse de manera estricta (véase, para el régimen especial del artículo 26 de la Sexta Directiva, la sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229).

24 A este respecto, la Comisión alega que, si bien dicho régimen se basa en un criterio formal en la medida en que se dirige a los «productores agrícolas», contiene además un elemento funcional que, conforme al artículo 25 apartado 5, de la Sexta Directiva, vincula la compensación a tanto alzado a «productos agrícolas» o a «prestaciones de servicios agrícolas». Señala que, contrariamente al artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva,

que menciona tanto el alquiler como el arrendamiento, la lista de las «prestaciones de servicios agrícolas» que figura en el anexo B de la misma Directiva y a la que se remite el artículo 25 de ésta no se refiere al arrendamiento.

25 Según la Comisión, cuando el anexo B, quinto guión, menciona, entre las prestaciones de servicios agrícolas, «el [alquiler], para fines agrícolas, de los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas, silvícolas o pesqueras», no se refiere al alquiler de la propia explotación agrícola o de una parte autónoma de la explotación. A su juicio, los «medios» de que se trata son los que únicamente sirven para fines agrícolas, por hacerlos posibles o facilitarlos, como la maquinaria agrícola, que, por otra parte, es la única que se menciona en las propuestas de Sexta Directiva. Según la Comisión, a este mismo concepto se refiere el anexo A, punto V de esta Directiva. Sostiene asimismo que las demás versiones lingüísticas de dicho anexo B van en este sentido.

26 La Comisión alega además que, según el artículo 25, apartado 2, quinto guión, de la Sexta Directiva, las prestaciones de servicios agrícolas contempladas son las realizadas por un productor «utilizando sus propios medios de mano de obra y/o las instalaciones normales de su explotación agrícola, forestal o pesquera». Pues bien, según ella, tal requisito no se cumple en circunstancias, como las del asunto principal, de cesión y arrendamiento a largo plazo de la cabaña lechera, dado que los bienes económicos arrendados ya no se emplean en la actividad agrícola del arrendador.

Respuesta del Tribunal de Justicia

27 Con carácter preliminar, es preciso recordar que el artículo 25, apartado 1, de la Sexta Directiva, reconoce a los Estados miembros la facultad de aplicar un régimen común de tanto alzado a los productores agrícolas cuando la aplicación a éstos del régimen general del IVA o, en su caso, del régimen simplificado previsto en el artículo 24 de esta Directiva implique dificultades. Así, este régimen especial, aplicable a determinados productores agrícolas, constituye una excepción al régimen general de la referida Directiva. Su carácter excepcional queda confirmado, como subraya el Sr. Abogado General en el punto 31 de sus conclusiones, por la doble circunstancia de que, según el artículo 25, apartados 9 y 10, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden excluir de dicho régimen a determinadas categorías de productores agrícolas y que los agricultores en régimen de tanto alzado tienen derecho a optar por el régimen normal o por el régimen simplificado. Al igual que los demás regímenes especiales previstos en los artículos 24 y 26 de la misma Directiva, el régimen previsto en el artículo 25 de ésta, por tanto, sólo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo (véase, para la aplicación del régimen del artículo 26 de la Sexta Directiva, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartado 34).

Además, según reiterada jurisprudencia, las disposiciones que tengan el carácter de excepción de una norma general se han de interpretar estrictamente (sentencia de 18 de enero de 2001, Comisión/España, C-783/99, Rec. p. I-7445, apartado 19).

28 Es preciso igualmente recordar que, para determinar el alcance de una disposición de Derecho comunitario, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades (sentencias de 15 de octubre de 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Rec. p. I-5279, apartado 11, y de 16 de enero de 2003, Maierhofer, C-315/00, Rec. p. I-563, apartado 27).

Además, de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho comunitario como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición de Derecho comunitario que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Comunidad, que debe realizarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo perseguido por la normativa de que se trate (véanse, en particular, las sentencias de 18 de enero de 1984, Ekro, 327/82, Rec. p. 107, apartado 11; de 19 de septiembre de 2000, Linster, C-287/98, Rec. p. I-6917, apartado 43; de 9 de noviembre de 2000, Yiadom, C-357/98, Rec. p. I-9265, apartado 26; de 27 de febrero de 2003, Adolf Truley, C-373/00, Rec. p. I-1931, apartado 35, y de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, Rec. p. I-0000, apartado 34).

29 Según el artículo 25 de la Sexta Directiva, el régimen común de tanto alzado tiende a compensar la carga del impuesto pagada por las compras de bienes y servicios de los agricultores mediante el pago de una compensación a tanto alzado a los productores agrícolas que ejerzan su actividad en el marco de una explotación agrícola, forestal o pesquera, cuando entreguen productos agrícolas o realicen prestaciones de servicios agrícolas. Esta compensación se calcula mediante la aplicación de un porcentaje, establecido por los Estados miembros, a los precios, libres de impuestos, de los productos o de las prestaciones de servicios que los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado hayan entregado o efectuado a sujetos pasivos que no sean agricultores sometidos al régimen de tanto alzado. La compensación es pagada por la Hacienda Pública o bien por el comprador o el destinatario del servicio sujeto al impuesto y excluye cualquier otra forma de deducción del IVA soportado.

30 Con objeto de garantizar la aplicación uniforme de este régimen en toda la Comunidad, el legislador comunitario, sin perjuicio de una remisión expresa a las legislaciones de los Estados miembros por lo que respecta a la determinación de las explotaciones a que se hace referencia, se ocupó de definir, en particular, los conceptos de «productor agrícola», «productos agrícolas» y «prestaciones de servicios agrícolas».

31 De este modo, no pretendió que la aplicación de dicho régimen dependiera de un solo criterio relativo a la condición formal de productor agrícola, sino que reservó esta aplicación a los productores agrícolas cuya situación se define en el conjunto de las disposiciones del artículo 25 de la Sexta Directiva. Por tanto, la mera circunstancia de que una persona sea un productor agrícola no le permite aspirar a la aplicación exclusiva de dicho régimen, con independencia de la naturaleza de las operaciones económicas que realiza.

32 A este respecto, en virtud del artículo 25, apartado 2, de la Sexta Directiva, se consideran prestaciones de servicios agrícolas, en el sentido de dicho artículo, las prestaciones de servicios enumeradas en el anexo B de dicha Directiva, realizadas por un productor agrícola utilizando sus propios medios de mano de obra y/o las instalaciones normales de su explotación agrícola, forestal o pesquera. Según este anexo B, titulado «Lista de las prestaciones de servicios agrícolas», se consideran prestaciones de servicios agrícolas las prestaciones de servicios que contribuyan a la realización agrícola, y especialmente «el [alquiler], para fines agrícolas, de los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas».

33 Por tanto, ni el artículo 25, apartado 2, ni el anexo B de la Sexta Directiva se refieren expresamente al caso del arrendamiento. Ahora bien, debe señalarse que, por el contrario, en el artículo 13, parte B, letra b), de la misma Directiva, el legislador comunitario previó expresamente, para la aplicación de esta disposición, el caso del arrendamiento, además del alquiler.

34 Por otra parte, del artículo 25, apartado 2, quinto guión, de la Sexta Directiva y del anexo B de ésta, que por remitirse el uno al otro expresamente deben leerse conjuntamente, se desprende que un alquiler sólo puede incluirse entre las prestaciones de servicios a que se refiere dicho artículo 25, apartado 2, quinto guión, si tiene por objeto los medios que el productor agrícola utiliza habitualmente para la explotación de su propiedad agrícola. De ello se deduce, en particular, que el alquiler, el arrendamiento o la constitución de un derecho de usufructo mediante los cuales un agricultor cede el disfrute exclusivo de bienes inmuebles, como tierras o edificios, a otro agricultor para que éste perciba sus frutos no entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 25, apartado 2, quinto guión, de la Sexta Directiva, ya que el productor cedente deja de utilizar habitualmente los bienes de que se trata. Otro tanto ocurre por la misma razón, en lo que atañe al arrendamiento a largo plazo de cualesquiera otros elementos de la explotación de los que se beneficia en exclusiva el arrendatario.

35 Así, cuando en una situación como la del asunto principal un productor agrícola cede en alquiler, por más de doce años, elementos sustanciales de su explotación como tierras, un edificio, las vacas y la cuota lechera, y se aparta de este modo de los medios que hasta

entonces utilizaba para el ejercicio de su actividad lechera, no puede considerarse que efectúa una prestación de servicios en el sentido del artículo 25, apartado 2, de la Sexta Directiva.

36 Por lo que respecta a esta actividad de alquiler, no se le aplica el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas. Los ingresos resultantes de esta actividad, mientras el interesado mantiene una actividad agropecuaria en el resto de su propiedad, no pueden, por tanto, estar sometidos al régimen especial del artículo 25 de la Sexta Directiva y consecuentemente están sujetos al régimen normal del IVA o, en su caso, al régimen simplificado. Por otra parte, conforme al artículo 25, apartado 10, de la Sexta Directiva, el agricultor de que se trata puede optar por el régimen normal o, en su caso, por el régimen simplificado para la totalidad de sus actividades.

37 En vista de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 25 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un productor agrícola que ha cedido en arrendamiento y/o alquiler a largo plazo una parte de los elementos esenciales de su explotación agrícola y que, en el resto de ésta, prosigue una actividad de agricultor por la que se le aplica el régimen común de tanto alzado, no puede incluir en este régimen los ingresos derivados del arriendo y/o alquiler. El volumen de negocios correspondiente debe estar sujeto al régimen normal o, en su caso, al régimen simplificado del IVA.

Costas

38 Los gastos efectuados por la Comisión, que ha presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 4 de julio de 2002, declara:

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 cedido en arrendamiento y/o alquiler a largo plazo una parte de los elementos esenciales de su explotación agrícola y que, en el resto de ésta, prosigue una actividad de agricultor por la que se le aplica el régimen común de tanto alzado, no puede incluir en este régimen los ingresos derivados del arriendo y/o alquiler. Los ingresos correspondientes deben estar sujetos al régimen normal o, en su caso, al régimen simplificado del impuesto sobre el valor añadido.

Jann

Rosas

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 15 de julio de 2004.

El Secretario

El Presidente de la Sala Primera

R. Grass

P. Jann

1 – Lengua de procedimiento: alemán.