

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

■ **Asunto:** C-321/02

■ **Partes:** Finanzamt Rendsburg y Detlev Harbs

■ **Síntesis:** Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 25 – Régimen común de tanto alzado aplicable a los productores agrícolas – Arrendamiento de una parte de una explotación agrícola.

I. Comentario

En este asunto se planteó la cuestión de si era aplicable el régimen común agrícola a tanto alzado previsto en el art. 25 de la Sexta Directiva a las rentas procedentes del arrendamiento que el interesado acordó con otro agricultor en relación con una parte importante de los elementos de su explotación agrícola; si se consideraba que este arrendamiento estaba incluido en el régimen de tanto alzado, no tendría que satisfacer IVA en régimen normal.

El Tribunal decidió que los ingresos procedentes de alquiler o arrendamiento de los elementos esenciales de la explotación agrícola deberían estar sujetos al régimen normal, o en su caso, al régimen simplificado del impuesto sobre el valor añadido, por las razones que se indican esencialmente en sus fundamentos 27, 29, 33, 34 y 35.

Legislación española

El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se regula fundamentalmente en los arts. 124 a 134 bis de la Ley 37/92 sobre el IVA y en los arts. 43 a 49 bis de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1624/92.

2. Antecedentes

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 con-

fió 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 agrí-

cola 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.

2. FUNDAMENTOS

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-83/99, Rec. p. I-445, 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.

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 agrícola-

las 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 consti-

tución 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.

3. Fallo

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.