

Downloaded via the EU tax law app / web

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 12 de octubre de 2017 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 296, apartado 2 — Artículo 299 — Régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas — Exclusión del régimen común — Requisitos — Concepto de “categoría de productores agrícolas?»

En el asunto C-262/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal de Apelación (Sala de lo Tributario), Reino Unido], mediante resolución de 10 de mayo de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de mayo de 2016, en el procedimiento entre

Shields & Sons Partnership

y

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de Sala, y los Sres. J. Malenovský, M. Safjan D. Šváby y M. Vilaras (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de marzo de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Shields & Sons Partnership, por el Sr. G. Edwards, asistido por el Sr. M.C.P. Thomas, Barrister;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por las Sras. G. Brown y J. Kraehling, en calidad de agentes, asistidas por el Sr. R. Chapman, Barrister;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. D. Colas y la Sra. S. Ghiandoni, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. M. Owsiany-Hornung y los Sres. R. Lyal y M. Wilderspin, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de junio de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 296, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Shields & Sons Partnership y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido) (en lo sucesivo, «Administración Tributaria») en relación con la revocación por parte de la Administración Tributaria de la autorización para acogerse al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas (en lo sucesivo, «régimen de tanto alzado») que se había expedido a la demandante en el litigio principal.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El título XII de la Directiva del IVA define los regímenes especiales del impuesto sobre el valor añadido (IVA). Su capítulo 2 (artículos 295 a 305 de la Directiva) se refiere al régimen de tanto alzado.

4 El artículo 296 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«1. Los Estados miembros podrán otorgar a los productores agrícolas, cuando la aplicación a los mismos del régimen general del IVA o, en su caso, del régimen especial previsto en el capítulo 1 implicase dificultades, un régimen de tanto alzado que tienda a compensar la carga del IVA 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 capítulo.

2. Los Estados miembros podrán excluir del régimen de tanto alzado a determinadas categorías de productores agrícolas, así como a los productores agrícolas a los que la aplicación del régimen normal del IVA o, llegado el caso, de las modalidades simplificadas previstas en el artículo 281, no presente dificultades administrativas.

3. Los agricultores en régimen de tanto alzado tendrán derecho a optar por la aplicación del régimen normal de IVA o, en su caso, de las modalidades simplificadas previstas en el artículo 281, en los términos y condiciones que cada Estado miembro establezca.»

5 Con arreglo al artículo 297 de esa misma Directiva:

«Los Estados miembros establecerán, si es necesario, porcentajes a tanto alzado de compensación. Asimismo, podrán 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.

Los Estados miembros notificarán a la Comisión los porcentajes a tanto alzado de compensación establecidos en virtud del párrafo primero antes de su aplicación.»

6 El artículo 298 de esa misma Directiva establece lo siguiente:

«Los porcentajes a tanto alzado de compensación 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.

Los porcentajes podrán redondearse en medio punto por exceso o por defecto. Los Estados miembros también podrán reducir dichos porcentajes hasta el nivel cero.»

7 El artículo 299 de la Directiva es del tenor siguiente:

«Los porcentajes a tanto alzado de compensación no podrán tener por efecto que el conjunto de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado reciba devoluciones superiores a las cargas del IVA soportado.»

Derecho del Reino Unido

8 Según el artículo 54 («Productores agrícolas») de la Value Added Tax Act 1994 (Ley de 1994 del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley de 1994»):

«1) [La Administración Tributaria podrá], con arreglo a la disposición pertinente que figure en la reglamentación por [ella] establecida, autorizar a los fines del presente artículo a todo aquel que acredite:

- a) que ejerce una o varias actividades consideradas aptas a estos efectos;
- b) que responde a los criterios y cumple los requisitos establecidos [...]

[...]

3) [La Administración Tributaria podrá] establecer mediante reglamento que un importe incluido en el precio de cualquier entrega de bienes o prestación de servicios sujeta a gravamen que se lleve a cabo:

- a) en el ámbito de la actividad pertinente del negocio de una persona que en la fecha correspondiente se encuentre autorizada en virtud del presente artículo,
- b) en una fecha en la que dicha persona no tenga la condición de sujeto pasivo, y
- c) para una persona que tenga la condición de sujeto pasivo,

sea considerado, a efectos de determinar el derecho de la persona receptora del bien o del servicio a la deducción fiscal contemplada en los artículos 25 y 26, como IVA correspondiente al suministro del bien o del servicio a dicha persona.

4) El importe que, a efectos de cualquier deducción realizada en virtud del punto 3 anterior, se incluya en el precio de cualquier suministro de bienes o servicios será un importe equivalente al porcentaje que en su caso se determine por orden del Ministerio de Hacienda de la cuantía que, sumada a dicho importe, sea igual al precio del referido suministro.

5) La facultad reguladora de [la Administración Tributaria] en virtud del artículo 39 para ordenar a favor de las personas incluidas en el ámbito de aplicación de dicho artículo la devolución del IVA que se consideraría IVA soportado en sus actividades en el supuesto de que dichas personas fueran sujetos pasivos en el Reino Unido incluye la facultad para ordenar el pago a personas comprendidas en el ámbito de aplicación de dicho artículo de sumas equivalentes a los importes que, en el supuesto de que dichas personas fueran sujetos pasivos en el Reino Unido,

constituirían cargas del IVA soportadas en sus actividades en virtud de lo dispuesto en el presente artículo, y toda referencia a una devolución del IVA en dicho artículo o en cualquier otra norma deberá interpretarse en consecuencia.

6) Las normas adoptadas en virtud del presente artículo podrán determinar:

[...]

b) las circunstancias en las que y la forma de la que [la Administración Tributaria podrá] revocar la autorización concedida a una persona;

[...]

8) A efectos del presente artículo, se entenderá por «actividades consideradas aptas» las actividades indicadas mediante orden del Ministerio de Hacienda, siempre que dichas actividades sean ejercidas por una persona que, por el hecho de explotarla, haya de ser calificada como productor agrícola en el sentido del artículo 25 de la [Directiva n.º 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54)] (régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas).»

9 En el anexo, parte II, punto 1, de la Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992 [Orden Ministerial de 1992 del impuesto sobre el valor añadido (régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas) (actividades consideradas aptas)] se incluye la cría de animales entre las actividades por las que una persona puede acogerse al régimen de tanto alzado.

10 En la Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 [Orden Ministerial de 1992 del impuesto sobre el valor añadido (régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas) (porcentaje adicional)] se fija en el 4 % el tipo de compensación a tanto alzado que se aplicará a todos los productores agrícolas que se acojan a dicho régimen.

11 El título XXIV del Value Added Tax Regulations 1995 (Reglamento de 1995 del impuesto sobre el valor añadido) fue adoptado con arreglo al artículo 54 de la Ley de 1994. En él se incluyen los artículos 202 a 211.

12 El artículo 203 («Régimen de tanto alzado») del Reglamento de 1995 del impuesto sobre el valor añadido dispone lo siguiente:

«1) Si se cumplen las condiciones del artículo 204, [la Administración Tributaria] expedirá a los productores agrícolas la autorización necesaria para acogerse al presente régimen de tanto alzado [...]

2) Cuando una persona (tenga o no la condición de sujeto pasivo) se encuentre autorizada en la fecha correspondiente en virtud de la presente normativa, no se tendrá en cuenta ninguna entrega de bienes o prestación de servicios que lleve a cabo en el ámbito de la actividad pertinente de su negocio a la hora de determinar si cumple, ha empezado a cumplir o ha dejado de cumplir los requisitos para que, según el caso, se la obligue o se le permita darse de alta a los efectos del anexo 1 de la [Ley de 1994].»

13 El artículo 204 («Requisitos para acogerse al régimen») del mencionado Reglamento establece lo siguiente:

«Los requisitos a que se refiere el artículo 203 son los siguientes:

- a) La persona acreditará a la [Administración Tributaria] que ejerce una o varias actividades consideradas aptas a estos efectos;
- b) Durante los tres ejercicios fiscales anteriores a su solicitud de autorización:
 - i) no habrá sido condenada por ninguna infracción vinculada al IVA;
 - ii) no habrá procedido a ninguna regularización económica en materia de IVA para evitar la incoación de un expediente de los previstos en el artículo 152 de la Customs and Excise Management Act 1979 [Ley de 1979 sobre aduanas e impuestos especiales] con arreglo al artículo 72, apartado 12, de la [Ley de 1994];
 - iii) no se le habrá impuesto ninguna sanción al amparo del artículo 60 de la [Ley de 1994];
- c) Dicha persona solicitará su autorización mediante la presentación del formulario n.º 14 del anexo 1 del presente Reglamento; y
- d) Dicha persona acreditará a [la Administración Tributaria] que los importes totales a que se refiere el artículo 209 en relación con las entregas de bienes y prestaciones que vaya a llevar a cabo durante el ejercicio fiscal siguiente a su autorización no superarán en 3 000 [libras esterlinas (GBP) (unos 3 410 euros)] el importe de IVA soportado que podría deducirse respecto de dicho ejercicio.

[...]»

14 Según el artículo 206, apartado 1, letra i), del Reglamento de 1995 del impuesto sobre el valor añadido, la Administración Tributaria podrá revocar las autorizaciones para acogerse al régimen de tanto alzado si lo estima necesario para proteger los intereses de la Hacienda pública.

15 El punto 7.2 de la VAT Notice 700/46/12 (Comunicación 700/46/12 sobre el IVA), documento que, según precisa el tribunal remitente, carece de rango de ley pero que, a juicio de la Administración Tributaria, define una de las categorías de productores agrícolas excluidas del régimen de tanto alzado, establece lo siguiente:

«Quedará excluido del régimen [...] si se constata que, en su condición de productor agrícola acogido al régimen de tanto alzado, usted recupera cantidades sustancialmente superiores a las que recuperaría en caso de que se le aplicara el régimen normal del IVA.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16 La demandante del asunto principal es una sociedad personal formada por los miembros de una familia y ejerce actividades agrícolas en Irlanda del Norte (Reino Unido). Cría ganado bovino que compra a una empresa asociada, Shield Livestock Limited, lo ceba y revende a Anglo Beef Processors, empresa que dirige un matadero.

17 Por consejo de Anglo Beef Processors, la demandante del asunto principal solicitó acogerse al régimen de tanto alzado, lo que se le autorizó el 1 de mayo de 2004. Con ello, adquirió el derecho a aumentar el precio de venta del bovino en un 4 % a tanto alzado, tipo que sus clientes podían a su vez deducirse. En su solicitud había estimado que en el primer ejercicio tras la autorización su volumen de negocios sería de 700 000 GBP (unos 795 760 euros). No obstante, el cierre del ejercicio contable a 30 de junio de 2003 arrojó un importe de ventas de 633

718 GBP (unos 720 410 euros).

18 El 27 de junio de 2012, hubo una reunión entre personal de la Administración Tributaria y el contable de la demandante del asunto principal, al objeto de dilucidar si ésta podía seguir acogiéndose al régimen de tanto alzado. Durante esa reunión se analizaron varios informes financieros, entre los que estaban las cuentas de resultados y balances de la empresa y un cuadro que comparaba los importes que había percibido al aplicarse el tipo del 4 % a tanto alzado y los que habría podido deducirse como IVA soportado si se le hubiera aplicado el régimen normal del IVA.

19 De este modo, el personal de la Administración Tributaria comprobó que, en los ejercicios contables 2004/2005 a 2011/2012, el régimen de tanto alzado le había deparado a la demandante del asunto principal una ventaja financiera de 374 884,23 GBP (unos 426 170 euros).

20 Mediante resolución de 15 de octubre de 2012, la Administración Tributaria revocó la autorización de la demandante del asunto principal para acogerse al régimen de tanto alzado, por entender que lo obtenido con la aplicación del tipo de compensación a tanto alzado superaba de manera significativa el IVA soportado que se habría podido deducir si se le hubiera aplicado el régimen normal del IVA.

21 Tras una reclamación por parte de la demandante del asunto principal, la Administración Tributaria confirmó la resolución.

22 Mediante sentencia de 8 de octubre de 2014, el First-tier Tribunal (Tax chamber) [Tribunal de Primera Instancia (Sala de lo Tributario), Reino Unido] desestimó el recurso de la demandante del asunto principal. Ésta recurrió ante el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal de Apelación (Sala de lo Tributario), Reino Unido].

23 Este último tribunal citado explica que las partes del asunto principal discrepan en su interpretación de dos temas relativos a la Directiva del IVA.

24 El primero es si las únicas circunstancias en las que puede excluirse del régimen de tanto alzado a productores agrícolas son las previstas en el artículo 296, apartado 2, de la Directiva del IVA.

25 Según señala el tribunal remitente, la demandante del asunto principal sostiene al respecto que ese artículo fija la lista exhaustiva de condiciones en que los Estados miembros pueden excluir a productores agrícolas del régimen de tanto alzado y que la Directiva del IVA no confiere a los Estados miembros discrecionalidad alguna para excluir a personas concretas. Para la demandante del asunto principal, el régimen de tanto alzado debe gestionarse de modo que se logre la neutralidad fiscal del IVA con arreglo a las disposiciones relevantes de la Directiva. Indica que una de esas disposiciones es el artículo 296, apartado 2, que establece que podrá excluirse, no a productores agrícolas concretos, sino a categorías, y a aquéllos a los que la aplicación del régimen normal del IVA no les presente dificultades administrativas. Por último, precisa que lo único que contempla el artículo 299 de la Directiva del IVA es la fijación de porcentajes a tanto alzado de compensación para garantizar que ese régimen sea neutro tributariamente en su globalidad, y que este artículo no permite excluir del régimen a productores concretos.

26 La Administración Tributaria considera que, para garantizar la neutralidad fiscal del IVA, siempre que no infrinjan lo dispuesto en la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden supeditar la incorporación al régimen de tanto alzado a requisitos distintos de los que menciona la demandante del asunto principal. Afirma que el objetivo del régimen es acercarse lo más posible a la neutralidad fiscal del IVA individual y globalmente. Estima que permitir que productores

concretos sigan acogidos al régimen cuando la ventaja que les depara es demasiado importante menoscabaría la neutralidad fiscal del IVA para los productores agrícolas en su conjunto.

27 El segundo tema que enfrenta a las partes del asunto principal es, según el tribunal remitente, la interpretación del concepto de «categorías de productores agrícolas» a efectos del artículo 296, apartado 2, de la Directiva del IVA.

28 Para la demandante del asunto principal, la Administración Tributaria la excluyó del régimen de tanto alzado por su situación individual y no por su pertenencia a una categoría de productores agrícolas que se defina de conformidad con el artículo 296, apartado 2, de la Directiva del IVA, ya que el término «categoría» designa a un grupo que puede identificarse a partir de características objetivas, lo cual, a su juicio, permite que cualquier agricultor dilucide con una certeza razonable si pertenece o no a ese grupo. A su entender, en el caso de autos la Administración Tributaria no identificó con suficiente certeza ningún grupo de productores y aceptar como categoría de productores agrícolas, a efectos del artículo 296, apartado 2, la que contempla la Administración Tributaria sería tanto como dotar a ésta de discrecionalidad, puesto que tal categoría se basaría en términos imprecisos o términos que le darían libertad para decidir basándose en factores subjetivos.

29 La Administración Tributaria considera que la categoría en cuestión es lo suficientemente precisa como para constituir una categoría de productores agrícolas a efectos del artículo 296, apartado 2, de la Directiva del IVA. Añade que se define en el punto 7.2 de la Comunicación 700/46/12 sobre el IVA, que indica que podrá excluirse del régimen de tanto alzado a los productores agrícolas respecto de los que se haya constatado que, por su pertenencia al régimen, recuperan cantidades sustancialmente superiores a las que recuperarían en caso de que se le aplicara el régimen normal del IVA. Indica además que el artículo 206, apartado 1, letra i), del Reglamento de 1995 del impuesto sobre el valor añadido va en el mismo sentido.

30 En estas circunstancias, el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal de Apelación (Sala de lo Tributario)] acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) En lo que respecta al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas previsto en el capítulo 2 del título XII de la [Directiva del IVA], ¿ha de interpretarse el artículo 296, apartado 2, [de dicha Directiva] en el sentido de que regula de forma exhaustiva las circunstancias en las que un Estado miembro puede excluir a un productor agrícola del [régimen de tanto alzado]? En particular:

- a) ¿Ha de basarse un Estado miembro necesariamente en [dicho] artículo 296, apartado 2, [...] para poder excluir a productores agrícolas del [régimen de tanto alzado]?
- b) ¿Puede un Estado miembro basarse también en el artículo 299 [de la Directiva del IVA] para excluir a un productor agrícola del [régimen de tanto alzado]?
- c) ¿Confiere el principio de neutralidad fiscal a un Estado miembro el derecho a excluir a un productor agrícola del [régimen de tanto alzado]?
- d) ¿Están los Estados miembros facultados para excluir a productores agrícolas del [régimen de tanto alzado] por otros motivos?

- 2) ¿Cómo debe interpretarse la expresión “categorías de productores agrícolas” que figura en el artículo 296, apartado 2, de la [Directiva del IVA]? En particular:
- a) ¿Es preciso que una categoría de productores agrícolas en el sentido de esa disposición quede determinada con arreglo a características objetivas?
 - b) ¿Cabe determinar una categoría de productores agrícolas en el sentido de esa disposición con arreglo a consideraciones económicas?
 - c) ¿Qué grado de precisión se exige para determinar una categoría de productores agrícolas que un Estado miembro ha pretendido excluir del régimen?
 - d) ¿Permite dicha expresión que un Estado miembro considere como una categoría en el sentido de esa disposición a los “productores agrícolas respecto de los que se ha constatado que, en régimen de tanto alzado, recuperan cantidades sustancialmente superiores a las que recuperarían en caso de estar registrados a efectos del IVA”?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

31 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta en esencia si el artículo 296, apartado 2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que define con exhaustividad el conjunto de circunstancias en que los Estados miembros pueden excluir a los productores agrícolas del régimen de tanto alzado o si dicha exclusión puede basarse en el artículo 299 de la Directiva, el principio de neutralidad fiscal u otros motivos.

32 Ha de señalarse, con carácter preliminar, que en el asunto principal la Administración Tributaria procedió a revocar la autorización individual de la demandante de dicho asunto para acogerse al régimen de tanto alzado por entender que lo obtenido con la aplicación del tipo de compensación a tanto alzado superaba de manera significativa el IVA soportado que se habría podido deducir si se le hubiera aplicado el régimen normal del IVA.

33 Resulta oportuno recordar que el régimen de tanto alzado es un régimen especial que constituye una excepción al régimen general de la Directiva del IVA y que, por tanto, sólo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo (sentencias de 15 de julio de 2004, Harbs, C?321/02, EU:C:2004:447, apartado 27; de 8 de marzo de 2012, Comisión/Portugal, C?524/10, EU:C:2012:129, apartado 49, y de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros, C?340/15, EU:C:2016:764, apartado 37).

34 Uno de los dos objetivos que se le fijaron a ese régimen es el imperativo de simplificación administrativa para los agricultores de que se trata, que debe conciliarse con el objetivo de compensar la carga del IVA soportado por ellos al adquirir los bienes que necesitan utilizar en sus actividades (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de marzo de 2012, Comisión/Portugal, C?524/10, EU:C:2012:129, apartado 50, y de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros, C?340/15, EU:C:2016:764, apartado 38).

35 Son éstos los datos que deben guiarnos al responder a la primera cuestión prejudicial.

36 Ha de señalarse, a este respecto, que el artículo 296, apartado 2, de la Directiva del IVA menciona únicamente la posibilidad de excluir del régimen de tanto alzado a aquéllos productores agrícolas que pertenezcan a determinadas categorías de productores agrícolas o a los que la aplicación del régimen normal del IVA o de las modalidades simplificadas previstas en el artículo

281 de la Directiva no les presente dificultades administrativas.

37 Pues bien, ni los objetivos del régimen de tanto alzado ni el contexto del artículo 296, apartado 2, de la Directiva del IVA llevan a considerar que el legislador tuviera la intención de admitir otros motivos de exclusión.

38 Si bien es cierto que uno de los objetivos que persigue el régimen de tanto alzado es permitir que los agricultores acogidos a él compensen el IVA que han soportado por su actividad, el artículo 299 de la Directiva tiene en cuenta el riesgo de sobrecompensación del IVA para el conjunto de los agricultores acogidos al régimen. Con ese fin, el artículo 299 prohíbe a los Estados miembros que fijen los porcentajes a tanto alzado de compensación a niveles cuyo efecto sea que «el conjunto de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado» reciba devoluciones superiores a las cargas del IVA soportado.

39 Por otra parte, los artículos 297 a 299 de la Directiva del IVA establecen que cada Estado miembro fijará globalmente los porcentajes mencionados a la vista de los datos macroeconómicos relativos exclusivamente a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado en los tres últimos años. Por consiguiente, el artículo 299 de la Directiva no justifica la exclusión individual del régimen de tanto alzado de un productor agrícola en atención a las devoluciones que éste obtenga merced a la aplicación de dichos porcentajes.

40 Por último, sobre la mención por el tribunal remitente de la posibilidad de revocar la autorización para acogerse al régimen de tanto alzado al entender que en situaciones como la del asunto principal la aplicación de dicho régimen menoscabaría el principio de neutralidad del IVA, procede señalar, como hizo el Abogado General en el punto 26 de sus conclusiones, que el legislador de la Unión basó de forma deliberada dicho régimen en una cierta generalización, estableciendo una excepción al principio mencionado, tal como le era posible hacerlo, ya que la neutralidad fiscal a la que se refiere el asunto principal no es un principio jurídico autónomo sino uno de los objetivos que persigue la Directiva del IVA, plasmado en particular en sus artículos 167 y siguientes, que establecen el principio del derecho a la deducción del IVA soportado.

41 Por lo demás, el Tribunal de Justicia tiene declarado que, por principio, el régimen de tanto alzado no garantiza una perfecta neutralidad del IVA, ya que lo que pretende es precisamente conciliar ese objetivo con el de simplificar las normas aplicables a los agricultores acogidos al régimen (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 2012, Comisión/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, apartado 53).

42 Siendo así, no cabe considerar contrario al Derecho de la Unión que, como sucede en el caso de autos, los agricultores acogidos al régimen mencionado obtengan compensaciones del IVA superiores al importe que habrían podido deducirse si se les hubieran aplicado el régimen normal o el régimen simplificado del IVA.

43 Por lo tanto, el principio de neutralidad fiscal no justifica medidas de exclusión del régimen de tanto alzado de las características que tiene la revocación de autorizaciones concedidas para acogerse a dicho régimen.

44 De los razonamientos anteriores se deduce que procede contestar a la primera cuestión que el artículo 296, apartado 2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que establece con exhaustividad el conjunto de circunstancias en que los Estados miembros pueden excluir a los productores agrícolas del régimen de tanto alzado.

Segunda cuestión prejudicial

45 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta en esencia si el artículo 296, apartado 2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que los productores agrícolas respecto de los que se haya constatado que, en régimen de tanto alzado, recuperan cantidades sustancialmente superiores a las que recuperarían en caso de que se les aplicaran el régimen normal o el régimen simplificado del IVA pueden constituir una categoría de productores a efectos de la disposición citada.

46 Cabe decir al respecto que el artículo 296, apartado 2, de la Directiva del IVA expone qué posibilidades hay para excluir a productores agrícolas del régimen de tanto alzado, precisando que la exclusión puede afectar entre otros a «categorías de productores agrícolas», pero sin definir dicho concepto.

47 Ciertamente es que el concepto remite a la actividad ejercida por los productores agrícolas en cuestión, quienes, para formar una categoría, deben poseer una o más características comunes.

48 Ello no obstante, y habida cuenta del principio de seguridad jurídica, las categorías de productores agrícolas a que se refiere el artículo 296, apartado 2, deberán ser enunciadas a partir de criterios objetivos, claros y precisos por la normativa nacional o, en su caso, por el poder ejecutivo, previa habilitación por el legislador nacional. Además, según señaló el Abogado General en el punto 36 de sus conclusiones, dichos criterios deberán quedar fijados por adelantado, en el sentido de que la categoría objeto de exclusión habrá de ser definida *a priori e in abstracto*, de forma que cualquier productor agrícola, a la hora de adoptar la decisión de acogerse al régimen, esté en condiciones de evaluar si pertenece a la categoría de exclusión correspondiente y si podrá en adelante continuar perteneciendo a ella.

49 Así pues, los productores agrícolas deben poder efectuar *ex ante* un análisis de sus situaciones individuales al objeto de dilucidar si, a la vista de los criterios objetivos fijados por la normativa mencionada, forman parte de alguna categoría excluida del régimen de tanto alzado. *A contrario*, a efectos del artículo 296, apartado 2, de la Directiva del IVA, no pueden definirse categorías de productores agrícolas por remisión a criterios que no permitan que los interesados procedan a ese análisis individual, pues en caso contrario se estarían pasando por alto las exigencias de claridad y certeza de las situaciones jurídicas.

50 Así sucede precisamente con el criterio de exclusión del régimen de tanto alzado del caso de autos, que se basa en el concepto de cantidades «sustancialmente superiores».

51 De los razonamientos anteriores se colige que el artículo 296, apartado 2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que los productores agrícolas respecto de los que se haya constatado que, en régimen de tanto alzado, recuperan cantidades sustancialmente superiores a las que recuperarían en caso de que se les aplicaran el régimen normal o el régimen simplificado del IVA no pueden constituir una categoría de productores a efectos de la disposición citada.

Costas

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

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1) **El artículo 296, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que establece con exhaustividad el conjunto de circunstancias en que los Estados miembros pueden excluir a los productores agrícolas del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas.**

2) **El artículo 296, apartado 2, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que los productores agrícolas respecto de los que se haya constatado que, en régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas, recuperan cantidades sustancialmente superiores a las que recuperarían en caso de que se les aplicaran el régimen normal o el régimen simplificado del impuesto sobre el valor añadido no pueden constituir una categoría de productores a efectos de la disposición citada.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.