

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

12 ottobre 2017 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 296, paragrafo 2 – Articolo 299 – Regime comune forfettario per i produttori agricoli – Esclusione dal regime comune – Presupposti – Nozione di “categoria di produttori agricoli”»

Nella causa C-262/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunale superiore (sezione tributaria e del pubblico registro e della cancelleria), Regno Unito], con decisione del 10 maggio 2016, pervenuta in cancelleria il 12 maggio 2016, nel procedimento

Shields & Sons Partnership

contro

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente di sezione, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby e M. Vilaras (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 15 marzo 2017,

considerate le osservazioni presentate:

- per Shields & Sons Partnership, da G. Edwards, assistito da M. C. P. Thomas, barrister;
- per il governo del Regno Unito, da G. Brown e J. Kraehling, in qualità di agenti, assistite da R. Chapman, barrister;
- per il governo francese, da D. Colas e S. Ghiandoni, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da M. Owsiany-Hornung, R. Lyal e M. Wilderspin, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 28 giugno 2017,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Shields & Sons Partnership e i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (amministrazione delle imposte e delle dogane, Regno Unito) (in prosieguo: l'«amministrazione fiscale») in merito all'annullamento da parte di questi ultimi del certificato di adesione al regime comune forfettario per i produttori agricoli (in prosieguo: il «regime forfettario») ad essa rilasciato.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Il titolo XII della direttiva IVA definisce i regimi speciali di assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA). Il capo 2 di tale titolo, che comprende gli articoli da 295 a 305 di tale direttiva, riguarda il regime forfettario.

4 L'articolo 296 della direttiva IVA così dispone:

«1. Gli Stati membri possono applicare ai produttori agricoli per i quali l'assoggettamento al regime normale dell'IVA o, eventualmente, al regime speciale di cui al capo 1 crea difficoltà, un regime forfettario inteso a compensare l'onere dell'IVA pagata sugli acquisti di beni e servizi degli agricoltori forfettari, conformemente al presente capo.

2. Ogni Stato membro può escludere dal regime forfettario talune categorie di produttori agricoli, nonché i produttori agricoli per i quali l'applicazione del regime normale dell'IVA o, eventualmente, delle modalità semplificate di cui all'articolo 281, non crea difficoltà amministrative.

3. Ogni agricoltore forfettario ha il diritto di optare per l'applicazione del regime normale dell'IVA o, eventualmente, delle modalità semplificate di cui all'articolo 281, secondo le modalità e le condizioni stabilite da ciascun Stato membro».

5 Ai sensi dell'articolo 297 di tale direttiva:

«Gli Stati membri, ove occorra, fissano percentuali forfettarie di compensazione. Essi possono fissare percentuali forfettarie di compensazione differenziate per la silvicoltura, i vari sottosettori dell'agricoltura e la pesca.

Gli Stati membri notificano alla Commissione le percentuali forfettarie di compensazione fissate in virtù del primo comma prima di applicarle».

6 L'articolo 298 di detta direttiva prevede quanto segue:

«Le percentuali forfettarie di compensazione sono determinate in base ai dati macroeconomici relativi ai soli agricoltori forfettari degli ultimi tre anni.

Le percentuali possono essere arrotondate al mezzo punto inferiore o superiore. Gli Stati membri possono anche ridurre le percentuali sino al livello zero».

7 L'articolo 299 della medesima direttiva è così formulato:

«Le percentuali forfettarie di compensazione non possono avere l'effetto di procurare al complesso degli agricoltori forfettari rimborsi superiori agli oneri dell'IVA a monte».

Diritto del Regno Unito

8 L'articolo 54 del Value Added Tax Act 1994 (legge del 1994, in materia di imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge del 1994»), intitolato «Produttori agricoli, ecc.», così dispone:

«1) L'[amministrazione fiscale], conformemente alle disposizioni contenute nei suoi regolamenti, può rilasciare un certificato, ai fini del presente articolo, a chiunque dimostri ad essa:

a) che sta effettuando operazioni che comprendono una o più attività designate;

b) che corrisponde alla descrizione e ha soddisfatto i requisiti previsti; (...)

(...)

3) Mediante regolamento, [l'amministrazione fiscale] può fissare un importo incluso nel corrispettivo versato per qualsiasi prestazione imponibile compiuta:

a) da un soggetto, nello svolgimento e nel contesto della parte della sua attività rilevate ai fini della presente normativa, il quale, nel periodo preso in considerazione, è munito di certificazione ai sensi del presente articolo;

b) allorquando detto soggetto non è un soggetto imponibile; e

c) nei confronti di un soggetto imponibile,

che deve essere considerato, ai fini della determinazione del diritto del soggetto destinatario della fornitura a far valere un credito ai sensi degli articoli 25 e 26, come IVA su una fornitura a favore di esso.

4) L'importo che, ai fini delle disposizioni di cui al precedente paragrafo 3, può essere preso in considerazione per qualsiasi fornitura deve essere pari alla percentuale – che il Tesoro può specificare con regolamento – della somma che, maggiorata di detto importo, equivale al corrispettivo per detta fornitura.

5) Il potere riconosciuto [all'amministrazione fiscale], ai sensi dell'articolo 39, mediante regolamento, di prevedere, a favore dei soggetti cui il presente articolo si applica, il rimborso dell'IVA che avrebbe rappresentato per essi l'IVA a monte ove fossero stati soggetti imponibili nel Regno Unito, comprende il potere di prevedere, a favore delle persone cui il presente articolo si applica, il pagamento di somme equivalenti agli importi che avrebbero rappresentato per esse l'IVA a monte ai sensi delle disposizioni del presente articolo se esse fossero soggetti imponibili nel Regno Unito; i riferimenti contenuti nell'articolo [39] o in ogni altro provvedimento al rimborso dell'IVA deve essere inteso in senso corrispondente.

6) I regolamenti emanati in base al presente articolo possono prevedere:

(...)

b) i casi e le modalità con cui [l'amministrazione fiscale] può revocare la certificazione di un soggetto;

(...)

8) Con l'espressione "attività designate" si intendono, nel presente articolo, le attività svolte da un soggetto che, per il fatto di svolgerle, deve essere considerato un produttore agricolo ai sensi dell'articolo 25 della [sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1),] (regime comune forfettario per i produttori agricoli), che il Tesoro può indicare mediante provvedimento».

9 Il punto 1 della parte II dell'allegato al Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992 [regolamento del 1992 in materia di imposta sul valore aggiunto (regime comune forfettario per i produttori agricoli) (attività designate)] indica l'allevamento di animali tra le attività che autorizzano un soggetto ad accedere al regime forfettario.

10 Il Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 [regolamento del 1992, in materia di imposta sul valore aggiunto (regime comune forfettario per i produttori agricoli) (percentuale di maggiorazione)] fissa al 4% il tasso di compensazione forfettaria, che si applica a tutti i produttori agricoli che aderiscono a detto regime.

11 Il Value Added Tax Regulations 1995 (regolamento del 1995, in materia di imposta sul valore aggiunto) comprende un titolo XXIV, adottato in applicazione dell'articolo 54 della legge del 1994, nel quale sono contenuti gli articoli da 202 a 211.

12 L'articolo 203 del regolamento del 1995, in materia di imposta sul valore aggiunto, intitolato «Regime forfettario», così dispone:

«1) [L'amministrazione fiscale] può rilasciare, alle condizioni previste dall'articolo 204, il certificato di produttore agricolo forfettario ai fini del presente regime forfettario (...)

2) Qualora un soggetto (indipendentemente dal fatto che sia o meno un soggetto passivo) sia munito, nel periodo preso in considerazione, di certificazione ai sensi del presente articolo, qualsiasi cessione di beni o prestazione di servizi da esso effettuata nello svolgimento e nel contesto della parte della sua attività rilevante ai fini della presente normativa deve essere omessa al fine di determinare se esso ha acquisito o ha cessato di avere il diritto di essere iscritto ai sensi dell'allegato 1 alla legge [del 1994]».

13 L'articolo 204 di tale regolamento, intitolato «Ammissione al regime», prevede quanto segue:

«Le condizioni menzionate nell'articolo 203 sono le seguenti:

- a) che il soggetto dimostri all'[amministrazione fiscale] di esercitare una o più attività designate;
- b) che nei 3 anni precedenti la sua domanda di adesione il soggetto:
 - i) non sia stato condannato per un illecito connesso all'IVA;
 - ii) non abbia effettuato alcun pagamento per regolarizzare la propria posizione fiscale relativa all'IVA, al fine di evitare procedimenti a suo carico in forza dell'articolo 152 del Customs and Excise Management Act 1979 [legge del 1979, in materia di dogana e accise], come applicato dall'articolo 72, paragrafo 12, della [legge del 1994];
 - iii) non sia stato destinatario di una sanzione inflitta ai sensi dell'articolo 60 della [legge del

1994];

c) che il soggetto presenti la sua domanda di adesione mediante il formulario n. 14 di cui all'allegato 1 al presente regolamento; e

d) che il soggetto dimostri all'[amministrazione fiscale] che gli importi totali di cui all'articolo 209 riguardanti le cessioni e le prestazioni effettuate nell'anno successivo alla data della sua adesione non eccederanno di 3 000 lire sterline (GBP) (circa EUR 3 410) o di una somma maggiore l'importo dell'IVA a monte che avrebbe potuto iscriverne a credito in tale anno».

14 Ai sensi dell'articolo 206, paragrafo 1, lettera i), del regolamento del 1995, in materia di imposta sul valore aggiunto, l'amministrazione fiscale può revocare il certificato di adesione di un soggetto al regime forfettario qualora lo ritenga necessario al fine di garantire la riscossione delle imposte.

15 Il punto 7.2 della VAT Notice 700/46/12 (nota IVA 700/46/12), che, secondo quanto precisato dal giudice del rinvio, non ha forza di legge, ma che l'amministrazione fiscale ritiene definisca una categoria di produttori agricoli che deve essere esclusa dal regime forfettario, prevede quanto segue:

«Il contribuente è tenuto a recedere dal regime se (...) risulta recuperare, quale membro di un regime forfettario, importi nettamente superiori rispetto a quanto accadrebbe se fosse assoggettato al regime normale dell'IVA».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

16 La ricorrente nel procedimento principale è una società di persone costituita da membri della stessa famiglia, che esercita un'attività agricola nell'Irlanda del Nord (Regno Unito). Tale società alleva bovini acquistati da una impresa consociata, la Shield Livestock Limited, che porta ad ingrasso prima di rivenderli all'Anglo Beef Processors, società che gestisce un impianto di macellazione.

17 Su consiglio di quest'ultima, la ricorrente nel procedimento principale ha presentato domanda di adesione al regime forfettario, accettata il 1° maggio 2004. Ad essa era pertanto consentito di aumentare il prezzo di vendita dei bovini di un tasso forfettario di maggiorazione del 4% che conferiva, ai suoi clienti, il diritto alla detrazione. Nella sua domanda di adesione, stimava che il suo fatturato ammontasse a GBP 700 000 (circa EUR 795 760) nel corso del primo esercizio successivo alla sua adesione. L'esercizio contabile chiuso il 30 giugno 2003 aveva indicato un importo di vendite pari a GBP 633 718 (circa EUR 720 410).

18 Il 27 giugno 2012, alcuni agenti dell'amministrazione fiscale hanno incontrato il contabile della ricorrente nel procedimento principale, al fine di stabilire se quest'ultima potesse ancora beneficiare del regime forfettario. Durante tale riunione sono stati esaminati diversi rendiconti finanziari, in particolare i risultati di esercizio ed i bilanci della ricorrente nel procedimento principale, nonché una tabella comparativa delle somme che essa aveva percepito in applicazione del tasso forfettario del 4% e delle somme che avrebbe potuto detrarre a titolo di IVA pagata a monte se fosse stata assoggettata al regime normale dell'IVA.

19 Gli agenti dell'amministrazione fiscale hanno quindi constatato che, negli esercizi contabili dal 2004/2005 al 2011/2012, la ricorrente nel procedimento principale aveva ottenuto dalla sua adesione al regime forfettario un vantaggio fiscale pari a GBP 374 884,23 (circa EUR 426 170).

20 Con decisione del 15 ottobre 2012, l'amministrazione fiscale ha revocato il certificato di

adesione al regime forfettario della ricorrente nel procedimento principale, per il motivo che i guadagni derivati dall'applicazione del tasso di compensazione forfettaria erano notevolmente superiori all'importo dell'IVA pagata a monte che essa avrebbe potuto detrarre se fosse stata assoggettata al regime normale dell'IVA.

21 In seguito al reclamo presentato dalla ricorrente nel procedimento principale, l'amministrazione fiscale ha confermato tale decisione.

22 Con sentenza dell'8 ottobre 2014, il First-tier Tribunal (Tax chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria), Regno Unito] ha respinto il ricorso della ricorrente nel procedimento principale, che ha proposto appello dinanzi all'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunale superiore (sezione tributaria e del pubblico registro e della cancelleria), Regno Unito].

23 Tale ultimo giudice rileva che, nell'ambito del procedimento principale, le parti hanno assunto posizioni contrastanti su due punti relativi all'interpretazione della direttiva IVA.

24 Il primo punto riguarda la questione se un produttore agricolo possa essere escluso dal regime forfettario nelle sole ipotesi previste dall'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva IVA.

25 A tale riguardo, il giudice del rinvio rileva che la ricorrente nel procedimento principale sostiene che tale articolo contiene l'elenco tassativo delle condizioni che consentono ad uno Stato membro di escludere i produttori agricoli dal regime forfettario, in quanto la direttiva IVA non conferirebbe agli Stati membri alcun potere discrezionale per escludere un soggetto determinato. Secondo la ricorrente nel procedimento principale, il regime forfettario deve essere applicato in modo tale da conseguire la neutralità fiscale dell'IVA, in applicazione delle disposizioni pertinenti della direttiva IVA. Tra tali disposizioni, essa rileva che l'articolo 296, paragrafo 2, di tale direttiva prevedrebbe la possibilità di escludere non produttori determinati, bensì certe categorie di produttori agricoli nonché i produttori per i quali l'applicazione del regime normale dell'IVA non crei difficoltà amministrative. Infine, essa precisa che l'articolo 299 della direttiva IVA riguarderebbe soltanto la fissazione delle percentuali forfettarie di compensazione, al fine di garantire che il regime forfettario sia, nell'insieme, fiscalmente neutrale e che tale articolo non consentirebbe di escludere da tale regime un produttore determinato.

26 L'amministrazione fiscale ritiene che, per garantire la neutralità fiscale dell'IVA, gli Stati membri possano subordinare l'adesione al regime forfettario a condizioni diverse da quelle indicate dalla ricorrente nel procedimento principale, purché non venga violata alcuna disposizione della direttiva IVA. Essa sostiene che l'obiettivo del regime forfettario sarebbe quello di avvicinarsi il più possibile alla neutralità fiscale dell'IVA sia a livello individuale che a livello generale. Tale amministrazione ritiene che consentire a produttori determinati di continuare ad aderire a tale regime nonostante abbiano conseguito un vantaggio eccessivamente elevato comprometterebbe, per i produttori agricoli considerati nel loro insieme, la neutralità fiscale dell'IVA.

27 Il secondo punto individuato dal giudice del rinvio, sul quale le parti nel procedimento principale hanno posizioni contrastanti, riguarda l'interpretazione della nozione di «categorie di produttori agricoli», ai sensi dell'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva IVA.

28 Secondo la ricorrente nel procedimento principale, l'amministrazione fiscale l'avrebbe esclusa dal regime forfettario in considerazione della sua situazione individuale e non per la sua appartenenza ad una categoria di produttori agricoli definita conformemente all'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva IVA. Ebbene, il termine «categoria» indicherebbe un gruppo identificabile sulla base di caratteristiche oggettive, il che consentirebbe ad ogni agricoltore di stabilire, con ragionevole certezza, se egli rientri o meno in tale gruppo. Nel caso di specie, l'amministrazione fiscale non avrebbe identificato, con sufficiente certezza, alcun gruppo di produttori. Accettare

come categoria di produttori agricoli, ai sensi dell'articolo 296, paragrafo 2, quella cui fa riferimento l'amministrazione fiscale equivarrebbe ad attribuire a quest'ultima un potere discrezionale in quanto tale categoria risulterebbe da termini imprecisi o che lascerebbero a detta amministrazione ampia discrezionalità per prendere la propria decisione sulla base di fattori soggettivi.

29 L'amministrazione fiscale ritiene che la categoria da essa individuata sia tanto precisa da costituire una categoria di produttori agricoli ai sensi dell'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva IVA e che tale categoria sia definita al punto 7.2 della nota IVA 700/46/12, secondo il quale possono essere esclusi dal beneficio del regime forfettario i produttori agricoli per i quali è stato accertato che gli importi che recuperano, quali produttori agricoli sottoposti a regime forfettario, sono nettamente superiori a quelli che recupererebbero, quali soggetti rientranti nel regime normale dell'IVA. Anche l'articolo 206, paragrafo 1, lettera i), del regolamento del 1995, in materia di imposta sul valore aggiunto, deporrebbe in tal senso.

30 Ciò premesso, l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunale superiore (sezione tributaria e del pubblico registro e della cancelleria)] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Rispetto al regime comune forfettario per i produttori agricoli stabilito dal titolo XII, capo 2, della [direttiva IVA], se l'articolo 296, paragrafo 2, [della medesima direttiva] debba essere interpretato nel senso che reca una disciplina tassativa dei casi in cui uno Stato membro può escludere un produttore agricolo dal [regime forfettario]. In particolare:

a) Se uno Stato membro possa escludere i produttori agricoli dal [regime forfettario] solo a norma [di detto] articolo 296, paragrafo 2.

b) Se uno Stato membro possa escludere un produttore agricolo dal [regime forfettario] anche sulla base dell'articolo 299 [della direttiva IVA].

c) Se il principio di neutralità fiscale autorizzi uno Stato membro a escludere un produttore agricolo dal [regime forfettario].

d) Se gli Stati membri siano autorizzati a escludere i produttori agricoli dal [regime forfettario] per altri motivi.

2) Come debba essere interpretata l'espressione "categorie di produttori agricoli" contenuta nell'articolo 296, paragrafo 2, della [direttiva IVA]. In particolare:

a) Se una categoria di produttori agricoli rilevante ai fini di tale disposizione debba essere identificabile sulla base di caratteristiche oggettive.

b) Se una categoria di produttori agricoli rilevante ai fini di tale disposizione possa essere identificabile sulla base di considerazioni di carattere economico.

c) Quale sia il grado di precisione richiesto nel definire una categoria di produttori agricoli che uno Stato membro ha inteso escludere.

d) Se tale espressione autorizzi uno Stato membro a trattare come categoria rilevante ai fini di tale disposizione i "produttori agricoli che risultano recuperare, quali membri di un regime forfettario, importi nettamente superiori rispetto a quelli che recupererebbero se fossero registrati a fini IVA"».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

31 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso definisce in modo tassativo tutte le ipotesi in cui uno Stato membro può escludere un produttore agricolo dal regime forfettario o se tale esclusione possa fondarsi sull'articolo 299 di tale direttiva, sul principio di neutralità fiscale o su altri motivi.

32 In via preliminare, occorre rilevare che nel procedimento principale l'amministrazione fiscale ha revocato, a titolo individuale, il certificato di adesione al regime forfettario della ricorrente, per il motivo che i guadagni derivati dall'applicazione del tasso di compensazione forfettaria erano notevolmente superiori all'importo dell'IVA a monte che essa avrebbe potuto detrarre se fosse stata assoggettata al regime normale dell'IVA.

33 Occorre ricordare che il regime forfettario è un regime derogatorio che costituisce un'eccezione al regime generale della direttiva IVA e deve, pertanto, essere applicato solo nella misura necessaria a realizzarne lo scopo (sentenze del 15 luglio 2004, Harbs, C?321/02, EU:C:2004:447, punto 27; dell'8 marzo 2012, Commissione/Portogallo, C?524/10, EU:C:2012:129, punto 49, nonché del 12 ottobre 2016, Nigl e a., C?340/15, EU:C:2016:764, punto 37).

34 Tra i due obiettivi assegnati a tale regime, rientra quello relativo all'esigenza di semplificazione amministrativa per gli agricoltori interessati, il quale deve essere conciliato con quello della compensazione dell'onere dell'IVA sopportato a monte da tali agricoltori nell'acquisto di beni utilizzati ai fini delle loro attività (v., in tal senso, sentenze dell'8 marzo 2012, Commissione/Portogallo, C?524/10, EU:C:2012:129, punto 50, nonché del 12 ottobre 2016, Nigl e a., C?340/15, EU:C:2016:764, punto 38).

35 È alla luce di tali elementi che occorre rispondere alla prima questione.

36 A tale riguardo, occorre rilevare che l'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva IVA menziona unicamente la possibilità di escludere dal beneficio del regime forfettario talune categorie di produttori agricoli, nonché i produttori per i quali l'applicazione del regime normale dell'IVA, o delle modalità semplificate di cui all'articolo 281 di tale direttiva, non crei difficoltà amministrative.

37 Ebbene, né gli obiettivi di detto regime forfettario, né il contesto nel quale si inserisce l'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva IVA, implicano che si debba ritenere che il legislatore abbia inteso ammettere altri motivi di esclusione.

38 Certamente, uno degli obiettivi perseguiti dal regime forfettario è quello di consentire agli agricoltori che vi aderiscono di compensare i costi a titolo di IVA che questi ultimi hanno sopportato in ragione della loro attività. Tuttavia, il rischio di una sovracompensazione dell'IVA viene preso in considerazione dall'articolo 299 di tale direttiva rispetto al complesso degli agricoltori forfettari. A tale riguardo, tale articolo vieta agli Stati membri di fissare le percentuali forfettarie di compensazione a livelli che avrebbero l'effetto di procurare al complesso degli agricoltori forfettari rimborsi superiori agli oneri dell'IVA a monte.

39 Peraltro, gli articoli da 297 a 299 di detta direttiva prevedono che la fissazione di tali percentuali venga effettuata a livello generale da ciascuno Stato membro alla luce dei dati macroeconomici relativi ai soli agricoltori forfettari degli ultimi tre anni. Pertanto, l'articolo 299 della medesima direttiva non può giustificare l'adozione di una decisione che esclude, a titolo individuale, un produttore agricolo dal regime forfettario in considerazione dei rimborsi ottenuti in

applicazione di dette percentuali.

40 Infine, sebbene il giudice del rinvio evochi la possibilità di annullare un certificato di adesione al regime forfettario per il motivo che, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, il beneficio di tale regime violerebbe il principio della neutralità dell'IVA, occorre far osservare che, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 26 delle conclusioni, il legislatore dell'Unione ha deliberatamente fondato tale regime su una certa generalizzazione, derogando a tale principio, come poteva legittimamente fare, in quanto la neutralità fiscale, nell'accezione che tale nozione assume nel procedimento principale, costituisce non un principio giuridico autonomo, bensì uno degli obiettivi perseguiti dalla direttiva IVA, concretizzato in particolare dagli articoli 167 e seguenti di tale direttiva, che stabiliscono il principio del diritto alla detrazione dell'IVA sopportata a monte.

41 D'altronde, la Corte ha già dichiarato che, per principio, il regime forfettario non può garantire una perfetta neutralità dell'IVA, e ciò in quanto tale regime è volto proprio a conciliare tale obiettivo con quello della semplificazione delle norme cui gli agricoltori forfettari sono soggetti (v., in tal senso, sentenza dell'8 marzo 2012, Commissione/Portogallo, C-524/10, EU:C:2012:129, punto 53).

42 In tali condizioni, non può essere considerato contrario al diritto dell'Unione il fatto che un produttore agricolo che beneficia di tale regime ottenga, come nel caso di specie, compensazioni dell'IVA più elevate dell'importo dell'IVA a monte che avrebbe potuto detrarre se fosse stato assoggettato a tale imposta secondo il regime normale o il regime semplificato di imposizione.

43 Pertanto, il principio di neutralità fiscale non può giustificare una misura di esclusione dal regime forfettario come la revoca di un certificato di adesione a tale regime.

44 Dalle considerazioni che precedono risulta che occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso prevede in modo tassativo tutte le ipotesi in cui uno Stato membro può escludere un produttore agricolo dal regime forfettario.

Sulla seconda questione

45 Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che i produttori agricoli, nei confronti dei quali è stato accertato che l'importo da essi recuperato in quanto membri di un regime forfettario è nettamente superiore a quello che recupererebbero se fossero stati assoggettati al regime normale, o al regime semplificato, dell'IVA possono costituire una categoria di produttori agricoli ai sensi di tale disposizione.

46 A tale riguardo, l'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva IVA prevede la possibilità di escludere determinati produttori agricoli dal regime forfettario, precisando che tale esclusione può riguardare, tra l'altro, categorie di produttori agricoli, senza tuttavia definire la nozione di «categorie di produttori agricoli».

47 Certamente, tale nozione rinvia all'attività esercitata dai produttori agricoli in questione i quali, per formare una categoria, devono essere in possesso di una o più caratteristiche comuni.

48 Rimane il fatto che, alla luce del principio della certezza del diritto, le categorie di produttori agricoli, di cui all'articolo 296, paragrafo 2, devono essere previste sulla base di criteri oggettivi, chiari e precisi, dalla normativa nazionale o, se del caso, dall'autorità esecutiva, a tale fine delegata dal legislatore nazionale. Inoltre, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 36

delle conclusioni, tali criteri devono essere previamente stabiliti, nel senso che la categoria soggetta all'esclusione deve essere definita a priori ed in astratto, in modo che un produttore agricolo, nel prendere un'eventuale decisione di adesione al regime, sia in grado di stabilire se appartenga alla categoria soggetta all'esclusione e se continuerà ad appartenervi in futuro.

49 Pertanto, un produttore agricolo deve poter effettuare ex ante un'analisi individuale della propria situazione al fine di determinare se faccia parte, alla luce dei criteri oggettivi fissati da tale normativa, di una categoria di produttori esclusa dal regime forfettario. Per contro, una categoria di produttori agricoli, ai sensi dell'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva IVA, non può essere definita con riferimento ad un criterio che non consenta ai soggetti in questione di procedere a siffatta analisi individuale, salvo disattendere i principi di chiarezza e di certezza delle situazioni giuridiche.

50 Nella fattispecie, è proprio questo il caso di un criterio di esclusione dal regime forfettario fondato sulla nozione di importo «nettamente superiore».

51 Dalle considerazioni che precedono risulta che l'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che i produttori agricoli, nei confronti dei quali è stato accertato che l'importo da essi recuperato in quanto membri di un regime forfettario è nettamente superiore a quello che recupererebbero se fossero stati assoggettati al regime normale, o al regime semplificato, dell'IVA non possono costituire una categoria di produttori agricoli ai sensi di tale disposizione.

Sulle spese

52 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

1) L'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che esso prevede in modo tassativo tutte le ipotesi in cui uno Stato membro può escludere un produttore agricolo dal regime comune forfettario per i produttori agricoli.

2) L'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che i produttori agricoli, nei confronti dei quali è stato accertato che l'importo da essi recuperato in quanto membri del regime comune forfettario per i produttori agricoli è nettamente superiore a quello che recupererebbero se fossero stati assoggettati al regime normale, o al regime semplificato, dell'imposta sul valore aggiunto non possono costituire una categoria di produttori agricoli ai sensi di tale disposizione.

Firme

* Lingua processuale: l'inglese.