Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

12 octobre 2017 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Article 296, paragraphe 2 – Article 299 – Régime commun forfaitaire des producteurs agricoles – Exclusion du régime commun – Conditions – Notion de "catégorie de producteurs agricoles" »

Dans l'affaire C-262/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la Chancery), Royaume-Uni], par décision du 10 mai 2016, parvenue à la Cour le 12 mai 2016, dans la procédure

Shields & Sons Partnership

contre

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, président de chambre, MM. J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby et M. Vilaras (rapporteur), juges,

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : M^me^ L. Hewlett, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 15 mars 2017,

considérant les observations présentées :

– pour Shields & Sons Partnership, par M. G. Edwards, assisté de M. M. C. P. Thomas, barrister,

– pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^mes^ G. Brown et J. Kraehling, en qualité d'agents, assistées de M. R. Chapman, barrister,

– pour le gouvernement français, par M. D. Colas et M^me^ S. Ghiandoni, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par M^me^ M. Owsiany-Hornung ainsi que par MM. R. Lyal et M. Wilderspin, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 28 juin 2017,

* Langue de procédure : l'anglais.

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 296, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Shields & Sons Partnership aux Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (administration des impôts et des douanes, Royaume-Uni) (ci-après l'« administration fiscale ») au sujet de l'annulation par ces derniers du certificat d'adhésion au régime commun forfaitaire des producteurs agricoles (ci-après le « régime forfaitaire ») qui lui avait été délivré.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Le titre XII de la directive TVA définit les régimes particuliers d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Le chapitre 2 de ce titre, qui comprend les articles 295 à 305 de cette directive, concerne le régime forfaitaire.

4 L'article 296 de la directive TVA dispose :

« 1. Les États membres peuvent appliquer aux producteurs agricoles pour lesquels l'assujettissement au régime normal de la TVA ou, le cas échéant, au régime particulier prévu au chapitre 1 se heurterait à des difficultés, un régime forfaitaire visant à compenser la charge de la TVA payée sur les achats de biens et services des agriculteurs forfaitaires, conformément au présent chapitre.

2. Chaque État membre peut exclure du régime forfaitaire certaines catégories de producteurs agricoles, ainsi que les producteurs agricoles pour lesquels l'application du régime normal de la TVA ou, le cas échéant, des modalités simplifiées prévues à l'article 281 ne présente pas de difficultés administratives.

3. Tout agriculteur forfaitaire a le droit d'opter pour l'application du régime normal de la TVA ou, le cas échéant, des modalités simplifiées prévues à l'article 281, suivant les modalités et conditions établies par chaque État membre. »

5 Aux termes de l'article 297 de cette directive :

« Les États membres fixent, pour autant que de besoin, des pourcentages forfaitaires de compensation. Ils peuvent fixer des pourcentages forfaitaires de compensation différenciés pour la sylviculture, les diverses sous-branches de l'agriculture et la pêche.

Les États membres notifient à la Commission les pourcentages forfaitaires de compensation fixés en vertu du premier alinéa avant leur mise en application. »

6 L'article 298 de ladite directive prévoit :

« Les pourcentages forfaitaires de compensation sont déterminés sur la base des données macroéconomiques relatives aux seuls agriculteurs forfaitaires des trois dernières années.

Les pourcentages peuvent être arrondis au demi-point inférieur ou supérieur. Les États membres peuvent aussi réduire ces pourcentages jusqu'au niveau zéro. »

7 L'article 299 de la même directive est libellé comme suit :

« Les pourcentages forfaitaires de compensation ne peuvent avoir pour effet de procurer à l'ensemble des agriculteurs forfaitaires des remboursements supérieurs aux charges de TVA en amont. »

Le droit du Royaume-Uni

8 Sous l'intitulé « Producteurs agricoles, etc. », l'article 54 du Value Added Tax Act 1994 (loi de 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « loi de 1994 ») énonce :

« 1) L'[administration fiscale] peut, conformément aux dispositions qu'elle est susceptible d'adopter dans ses règlements, délivrer un certificat aux fins du présent article à toute personne qui démontre :
a) qu'elle exerce une ou plusieurs des activités désignées,
b) que son profil répond à celui établi et qu'elle remplit les conditions établies,

[...]

[...]

3) L'[administration fiscale] peut fixer par des règlements un montant inclus dans la contrepartie versée pour toute livraison ou prestation taxable effectuée :
a) dans le cadre ou aux fins de ses activités par une personne détenant pour la période pertinente un certificat délivré au titre du présent article,
b) au cours d'une période où la personne en cause n'était pas assujettie, et
c) au profit d'un assujetti,

qui sera considéré, aux fins de déterminer le droit du bénéficiaire de la livraison ou de la prestation au crédit prévu aux articles 25 et 26, comme la TVA sur les livraisons ou prestations fournies à cette personne.

4) Le montant qui, aux fins de toute disposition adoptée en vertu du paragraphe 3 ci-dessus, peut être inclus dans la contrepartie versée pour toute livraison ou prestation est égal à un pourcentage, tel que fixé le cas échéant par le Treasury par voie d'arrêté, de la somme qui, avec l'ajout de ce montant, est égale à la contrepartie versée pour l'opération en cause.

5) Le pouvoir conféré à l'[administration fiscale] en vertu des règlements adoptés au titre de l'article 39 de procéder au remboursement aux personnes relevant de cet article de la TVA qui constituerait pour elles une taxe en amont si elles étaient assujetties au Royaume-Uni recouvre le pouvoir de procéder au paiement aux personnes relevant de cet article des sommes équivalant aux montants qui constitueraient pour elles une taxe en amont en vertu des règlements adoptés au titre du présent article si elles étaient assujetties au Royaume-Uni, et les références faites au remboursement de la TVA à l'article [39] ou dans toute autre disposition doivent être interprétées en en tenant dûment compte.

6) Les règlements adoptés en vertu du présent article peuvent établir :

[...]
b) les hypothèses dans lesquelles [l'administration fiscale] peut annuler le certificat délivré à une personne et la manière dont elle doit procéder,

[...]

8) Aux termes du présent article, on entend par “activité désignée” toute activité désignée par arrêté du Treasury et exercée par une personne devant être considérée comme un producteur agricole au sens de l’article 25 de la [sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d’harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d’affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1),] (régime commun forfaitaire des producteurs agricoles) en raison de l’exercice de cette activité. »

9 Le point 1 de la partie II de l’annexe du Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992 [arrêté de 1992 relatif à la taxe sur la valeur ajoutée (régime commun forfaitaire des producteurs agricoles) (activités désignées)] désigne l’élevage d’animaux parmi les activités qui permettent à une personne d’adhérer au régime forfaitaire.

10 Le Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 [arrêté de 1992 relatif à la taxe sur la valeur ajoutée (régime commun forfaitaire des producteurs agricoles) (pourcentage supplémentaire)] fixe à 4 % le taux de compensation forfaitaire, qui s’applique à tous les producteurs agricoles adhérant audit régime.

11 Les Value Added Tax Regulations 1995 (règlements de 1995 relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée) comprennent un titre XXIV, adopté en application de l’article 54 de la loi de 1994 et dans lequel figurent les articles 202 à 211.

12 Sous l’intitulé « Régime forfaitaire », l’article 203 des règlements de 1995 relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée dispose :

« 1) [L’administration fiscale] délivre, dans les conditions prévues à l’article 204, le certificat de producteur agricole forfaitaire aux fins du présent régime forfaitaire [...]

2) Lorsqu’une personne détient, pour la période pertinente, un certificat délivré au titre du présent article (qu’elle soit, ou non, assujettie), toute livraison de produits ou prestation de services qu’elle effectue dans le cadre ou aux fins de la partie concernée de son activité doit être omise dans le but de déterminer si elle est, est devenue ou n’est plus susceptible d’être inscrite conformément à ladite annexe 1 de la [loi de 1994], ou si elle a, a acquis ou n’a plus le droit d’être inscrite. »

13 L’article 204 de ces règlements, intitulé « Éligibilité au régime », prévoit :

« Les conditions visées à l’article 203 sont les suivantes :

a) la personne démontre à [l’administration fiscale] qu’elle exerce une ou plusieurs des activités désignées ;

b) au cours des trois exercices fiscaux précédant sa demande d’adhésion, la personne n’a pas :
   i) été condamnée pour une infraction présentant un lien avec la TVA ;
   ii) procédé à une régularisation financière en matière de TVA afin d’éviter des poursuites en vertu de l’article 152 de la Customs and Excise Management Act 1979 [loi relative aux douanes et accises de 1979], tel qu’appliqué par l’article 72, paragraphe 12, de la [loi de 1994] ;
   iii) fait l’objet d’une sanction au titre de l’article 60 de la [loi de 1994] ;

c) la personne dépose sa demande d’adhésion par la voie du formulaire n° 14 prévue à l’annexe 1 des présents règlements, et

d) la personne démontre à [l'administration fiscale] que les montants totaux visés à l'article 209 concernant les livraisons et prestations qu'elle effectuera au cours de l'exercice fiscal suivant la date de son adhésion n'excéderont pas de 3 000 [livres sterling (GBP) (environ 3 410 euros)] ou plus le montant de la taxe en amont qu'elle aurait pu porter en crédit au titre de cet exercice. »

14 Selon l'article 206, paragraphe 1, sous i), des règlements de 1995 relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée, l'administration fiscale peut annuler le certificat d'adhésion d'une personne au régime forfaitaire lorsqu'elle l'estime nécessaire afin de préserver les recettes.

15 Le point 7.2 de la VAT Notice 700/46/12 (communication TVA 700/46/12), document dont la juridiction de renvoi précise qu'il n'a pas force de loi, mais que l'administration fiscale considère comme définissant une catégorie de producteurs agricoles à exclure du régime forfaitaire, prévoit :

« Vous devez quitter le régime [...] s'il a été constaté que vous récupérez en tant que producteur agricole forfaitaire un montant substantiellement plus élevé que le montant que vous récupéreriez en étant assujetti au régime normal de TVA. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

16 La requérante au principal est une société de personnes constituée des membres d'une même famille et qui exerce une activité agricole en Irlande du Nord (Royaume-Uni). Elle élève des bovins achetés à une société associée, Shield Livestock Limited, qu'elle engraisse avant de les revendre à Anglo Beef Processors, société exploitant un abattoir.

17 Sur le conseil de cette dernière, la requérante au principal a demandé à adhérer au régime forfaitaire, ce qui a été accepté le 1er mai 2004. Elle était ainsi en droit de majorer le prix de vente des bovins d'un taux forfaitaire de 4 %, majoration ouvrant droit, pour ses clients, à déduction. Dans sa demande d'adhésion, elle estimait que son chiffre d'affaires s'élèverait à 700 000 GBP (environ 795 760 euros) au cours du premier exercice suivant son adhésion. L'exercice comptable clôturé le 30 juin 2003 avait indiqué un montant de ventes de 633 718 GBP (environ 720 410 euros).

18 Le 27 juin 2012, des agents de l'administration fiscale ont rencontré l'expert-comptable de la requérante au principal, afin de déterminer si celle-ci pouvait continuer à bénéficier du régime forfaitaire. Au cours de cette réunion, plusieurs états financiers ont été examinés, notamment les comptes de résultats et les bilans de la requérante au principal, ainsi qu'un tableau comparant les montants que celle-ci avait perçus en application du taux forfaitaire de 4 % et les montants qu'elle aurait pu déduire en tant que taxe d'amont si elle avait été assujettie au régime normal de la TVA.

19 Les agents de l'administration fiscale ont ainsi constaté que, pour les exercices comptables 2004/2005 à 2011/2012, la requérante au principal avait tiré de son adhésion au régime forfaitaire un avantage financier s'élevant à 374 884,23 GBP (environ 426 170 euros).

20 Par décision du 15 octobre 2012, l'administration fiscale a annulé le certificat d'adhésion de la requérante au principal au régime forfaitaire, au motif que les gains tirés de l'application du taux de compensation forfaitaire excédaient significativement la taxe d'amont que celle-ci aurait pu déduire si elle avait été assujettie au régime normal de la TVA.

21 À la suite d'une réclamation de la requérante au principal, l'administration fiscale a confirmé cette décision.

22 Par un jugement du 8 octobre 2014, le First-tier Tribunal (Tax chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni] a rejeté le recours de la requérante au principal, qui a interjeté appel devant l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la Chancery), Royaume-Uni].

23 Cette dernière juridiction constate que les parties au principal s'opposent, dans le cadre de l'affaire au principal, sur deux points relatifs à l'interprétation de la directive TVA.

24 Le premier point est celui de savoir si les seules hypothèses dans lesquelles un producteur agricole peut être exclu du régime forfaitaire sont celles prévues à l'article 296, paragraphe 2, de la directive TVA.

25 À cet égard, la juridiction de renvoi relève que la requérante au principal soutient que cet article établit la liste exhaustive des conditions dans lesquelles un État membre peut exclure les producteurs agricoles du régime forfaitaire, la directive TVA ne conférant aux États membres aucun pouvoir discrétionnaire pour exclure une personne déterminée. Selon la requérante au principal, le régime forfaitaire doit être géré de manière à parvenir à une neutralité fiscale de la TVA en application des dispositions pertinentes de la directive TVA. Parmi ces dispositions, elle indique que l'article 296, paragraphe 2, de cette directive prévoit la possibilité d'exclure non pas des producteurs déterminés, mais des catégories de producteurs agricoles ainsi que les producteurs pour lesquels l'application du régime normal de la TVA ne présente pas de difficultés administratives. Enfin, elle précise que l'article 299 de la directive TVA ne concerne que la fixation des pourcentages forfaitaires de compensation en vue de garantir que le régime forfaitaire est, globalement, fiscalement neutre et que cet article ne permet pas d'exclure un producteur déterminé de ce régime.

26 L'administration fiscale est d'avis que, pour garantir la neutralité fiscale de la TVA, les États membres peuvent soumettre l'adhésion au régime forfaitaire à d'autres conditions que celles visées par la requérante au principal, à condition de n'enfreindre aucune disposition de la directive TVA. Selon elle, l'objectif du régime forfaitaire est de se rapprocher autant que possible de la neutralité fiscale de la TVA au plan individuel et global. Elle estime que permettre à des producteurs déterminés de continuer à adhérer à ce régime alors que l'avantage qu'ils en tirent est trop important porterait atteinte, pour les producteurs agricoles pris dans leur ensemble, à la neutralité fiscale de la TVA.

27 Le second point, identifié par la juridiction de renvoi, sur lequel les parties au principal s'opposent est celui de l'interprétation de la notion de « catégories de producteurs agricoles » au sens de l'article 296, paragraphe 2, de la directive TVA.

28 Selon la requérante au principal, l'administration fiscale l'a exclue du régime forfaitaire au regard de sa situation individuelle et non en raison de son appartenance à une catégorie de producteurs agricoles définie conformément à l'article 296, paragraphe 2, de la directive TVA. Or, le terme « catégorie » désignerait un groupe qui peut être identifié sur la base de caractéristiques objectives, ce qui permettrait à tout agriculteur de déterminer avec un degré de certitude raisonnable s'il relève ou non de ce groupe. En l'occurrence, l'administration fiscale n'aurait identifié aucun groupe de producteurs de façon suffisamment certaine. Accepter comme catégorie de producteurs agricoles, au sens de cet article 296, paragraphe 2, celle envisagée par l'administration fiscale confèrerait à cette dernière un pouvoir discrétionnaire dès lors qu'une telle catégorie résulterait de termes imprécis ou qui laissent toute latitude à ladite administration pour prendre sa décision sur le fondement de facteurs subjectifs.

29 L'administration fiscale considère que la catégorie envisagée est suffisamment précise pour constituer une catégorie de producteurs agricoles au sens de l'article 296, paragraphe 2, de la directive TVA et qu'elle est définie au point 7.2 de la communication TVA 700/46/12, selon lequel peuvent être exclus du bénéfice du régime forfaitaire les producteurs agricoles pour lesquels il a été constaté que le montant qu'ils récupèrent en tant que producteurs agricoles soumis au régime forfaitaire est

substantiellement plus élevé que le montant qu'ils récupèreraient en étant assujettis au régime normal de la TVA. L'article 206, paragraphe 1, sous i), des règlements de 1995 relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée irait également en ce sens.

30 Dans ces conditions, l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la Chancery)] a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Concernant le régime commun forfaitaire des producteurs agricoles prévu au chapitre 2 du titre XII de la [directive TVA], l'article 296, paragraphe 2, [de celle-ci] doit-il être interprété en ce sens qu'il instaure un régime exhaustif couvrant l'ensemble des hypothèses dans lesquelles un État membre peut exclure un producteur agricole du [régime forfaitaire] ? En particulier :
   a) un État membre ne peut-il exclure des producteurs agricoles du [régime forfaitaire] que sur le fondement [dudit] article 296, paragraphe 2 ?
   b) un État membre peut-il également exclure des producteurs agricoles du [régime forfaitaire] en recourant à l'article 299 [de la directive TVA] ?
   c) le principe de neutralité fiscale confère-t-il à un État membre le droit d'exclure un producteur agricole du [régime forfaitaire] ?
   d) les États membres ont-ils le droit d'exclure des producteurs agricoles du [régime forfaitaire] pour d'autres motifs ?

2) Comment l'expression "catégories de producteurs agricoles" employée à l'article 296, paragraphe 2, de la [directive TVA doit-elle être interprétée ? En particulier :
   a) une catégorie de producteurs agricoles au sens de cette disposition doit-elle pouvoir être distinguée sur le fondement de caractéristiques objectives ?
   b) une catégorie de producteurs agricoles au sens de cette disposition peut-elle pouvoir être distinguée sur le fondement de considérations d'ordre économique ?
   c) quel degré de précision est-il exigé aux fins de distinguer une catégorie de producteurs agricoles que l'État membre a entendu exclure ?
   d) cette notion donne-t-elle le droit à un État membre de considérer comme une catégorie au sens de la disposition précitée les "producteurs agricoles eu égard auxquels il a été constaté que le montant qu'ils récupèrent en tant qu'adhérents du régime forfaitaire est substantiellement plus élevé que le montant qu'ils récupèreraient en étant assujettis à la TVA" ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

31 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 296, paragraphe 2, de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il définit de manière exhaustive l'ensemble des hypothèses dans lesquelles un État membre peut exclure un producteur agricole du régime forfaitaire ou si l'article 299 de cette directive, le principe de neutralité fiscale ou d'autres motifs peuvent fonder une telle exclusion.

32 À titre liminaire, il convient de relever que, dans l'affaire au principal, l'administration fiscale a procédé à l'annulation, à titre individuel, du certificat d'adhésion de la requérante au principal au régime forfaitaire au motif que les gains tirés de l'application du taux de compensation forfaitaire excédaient significativement la taxe d'amont que celle-ci aurait pu déduire si elle avait été assujettie au régime normal de la TVA.

33 Il convient de rappeler que le régime forfaitaire est un régime dérogatoire qui constitue une exception au régime général de la directive TVA et qui, dès lors, ne doit être appliqué que dans la mesure nécessaire pour atteindre son objectif (arrêts du 15 juillet 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, point 27 ; du 8 mars 2012, Commission/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, point 49, ainsi que du 12 octobre 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, point 37).

34 Parmi les deux objectifs assignés à ce régime figure celui tenant à un impératif de simplification administrative pour les agriculteurs concernés, lequel doit être concilié avec celui de la compensation de la charge de TVA supportée en amont par ces agriculteurs lors de l'acquisition de biens utilisés pour les besoins de leurs activités (voir, en ce sens, arrêts du 8 mars 2012, Commission/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, point 50, ainsi que du 12 octobre 2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, point 38).

35 C'est à la lumière de ces éléments qu'il convient de répondre à la première question.

36 À cet égard, il convient de relever que l'article 296, paragraphe 2, de la directive TVA mentionne uniquement la possibilité d'exclure du bénéfice du régime forfaitaire certaines catégories de producteurs agricoles ainsi que les producteurs pour lesquels l'application du régime normal de la TVA ou des modalités simplifiées prévues à l'article 281 de cette directive ne présente pas de difficultés administratives.

37 Or, ni les objectifs dudit régime forfaitaire ni le contexte dans lequel l'article 296, paragraphe 2, de la directive TVA s'insère n'impliquent de considérer que le législateur ait entendu admettre d'autres motifs d'exclusion.

38 Certes, l'un des objectifs poursuivis par le régime forfaitaire est de permettre aux agriculteurs qui y sont soumis de compenser les coûts de TVA que ces derniers ont supportés en raison de leur activité. Toutefois, le risque de surcompensation de la TVA est pris en considération par l'article 299 de cette directive au regard de l'ensemble des agriculteurs forfaitaires. À cet effet, cet article interdit aux États membres de fixer les pourcentages forfaitaires de compensation à des niveaux qui auraient pour effet de procurer à l'ensemble des agriculteurs forfaitaires des remboursements supérieurs aux charges de TVA en amont.

39 Par ailleurs, les articles 297 à 299 de ladite directive prévoient que la fixation de ces pourcentages est opérée globalement par chaque État membre au regard des données macroéconomiques relatives aux seuls agriculteurs forfaitaires des trois dernières années. Dès lors, l'article 299 de la même directive ne saurait justifier l'adoption d'une décision d'exclure, à titre individuel, un producteur agricole du régime forfaitaire au vu des remboursements obtenus par application desdits pourcentages.

40 Enfin, si la juridiction de renvoi évoque la possibilité d'annuler un certificat d'adhésion au régime forfaitaire au motif que, dans une situation telle que celle en cause au principal, le bénéfice de ce régime porterait atteinte au principe de neutralité de la TVA, il y a lieu de faire observer, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 26 de ses conclusions, que le législateur de l'Union a délibérément fondé ce régime sur une certaine généralisation, en dérogeant à ce principe ainsi qu'il pouvait valablement le faire, dans la mesure où la neutralité fiscale, au sens que cette notion revêt dans l'affaire au principal, constitue non pas un principe juridique autonome, mais l'un des objectifs poursuivis par la directive TVA, lequel est notamment concrétisé par les articles 167 et suivants de cette directive, qui posent le principe d'un droit à déduction de la TVA supportée en amont.

41 D'ailleurs, la Cour a déjà jugé que, par principe, le régime forfaitaire ne saurait assurer une neutralité parfaite de la TVA, et ce dans la mesure où ce régime vise justement à concilier cet objectif avec celui de simplification des règles auxquelles les agriculteurs forfaitaires sont soumis (voir, en ce sens, arrêt du 8 mars 2012, Commission/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, point 53).

42 Dans ces conditions, il ne saurait être considéré comme contraire au droit de l'Union qu'un producteur agricole bénéficiant de ce régime obtienne, comme en l'occurrence, des compensations de TVA plus élevées que le montant de la TVA en amont qu'il aurait pu déduire s'il avait été assujetti à cette taxe selon le régime normal ou le régime simplifié d'imposition.

43 Partant, le principe de neutralité fiscale ne saurait justifier une mesure d'exclusion du régime forfaitaire, telle que l'annulation d'un certificat d'adhésion à ce régime.

44 Il découle de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'il y a lieu de répondre à la première question que l'article 296, paragraphe 2, de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il prévoit de manière exhaustive l'ensemble des hypothèses dans lesquelles un État membre peut exclure un producteur agricole du régime forfaitaire.

Sur la seconde question

45 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 296, paragraphe 2, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que les producteurs agricoles à l'égard desquels il a été constaté que le montant qu'ils récupèrent en tant qu'adhérents au régime forfaitaire est substantiellement plus élevé que le montant qu'ils récupèreraient en étant assujettis au régime normal ou au régime simplifié de la TVA peuvent constituer une catégorie de producteurs agricoles au sens de cette disposition.

46 À cet égard, l'article 296, paragraphe 2, de la directive TVA énonce les possibilités d'exclusion des producteurs agricoles du régime forfaitaire, en précisant qu'une telle exclusion peut notamment concerner des catégories de producteurs agricoles, sans pour autant définir la notion de « catégories de producteurs agricoles ».

47 Certes, une telle notion renvoie à l'activité exercée par les producteurs agricoles concernés, lesquels, pour former une catégorie, doivent posséder une ou plusieurs caractéristiques communes.

48 Il n'en reste pas moins que, eu égard au principe de sécurité juridique, les catégories de producteurs agricoles, visées à cet article 296, paragraphe 2, doivent être énoncées sur la base de critères objectifs, clairs et précis, par la législation nationale ou, le cas échéant, par l'autorité exécutive, habilitée à cet égard par le législateur national. En outre, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 36 de ses conclusions, ces critères doivent être fixés à l'avance, en ce sens que la catégorie relevant de l'exclusion doit être définie a priori et in abstracto, afin que tout producteur agricole, lors de l'éventuelle décision d'adhérer au régime, soit en mesure d'apprécier s'il appartient à la catégorie relevant de l'exclusion et s'il continuera, par la suite, à appartenir à cette catégorie.

49 Ainsi, un producteur agricole doit pouvoir effectuer ex ante une analyse individuelle de sa situation afin de déterminer s'il fait partie, au regard des critères objectifs fixés par cette législation, d'une catégorie de producteurs exclue du régime forfaitaire. À l'inverse, une catégorie de producteurs agricoles, au sens de l'article 296, paragraphe 2, de la directive TVA, ne saurait être définie par référence à un critère qui ne permettrait pas aux personnes concernées de procéder à une telle analyse individuelle, sauf à méconnaître les exigences de clarté et de certitude des situations juridiques.

50 En l'occurrence, tel est précisément le cas d'un critère d'exclusion du régime forfaitaire fondé sur la notion de montant « substantiellement plus élevé ».

51 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'article 296, paragraphe 2, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que les producteurs agricoles à l'égard desquels il a été constaté que le montant qu'ils récupèrent en tant qu'adhérents au régime forfaitaire est substantiellement plus

élevé que le montant qu'ils récupèreraient en étant assujettis au régime normal ou au régime simplifié de la TVA ne peuvent pas constituer une catégorie de producteurs agricoles au sens de cette disposition.

Sur les dépens

52 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit :

1) **L'article 296, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il prévoit de manière exhaustive l'ensemble des hypothèses dans lesquelles un État membre peut exclure un producteur agricole du régime commun forfaitaire des producteurs agricoles.**

2) **L'article 296, paragraphe 2, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que les producteurs agricoles à l'égard desquels il a été constaté que le montant qu'ils récupèrent en tant qu'adhérents au régime commun forfaitaire des producteurs agricoles est substantiellement plus élevé que le montant qu'ils récupèreraient en étant assujettis au régime normal ou au régime simplifié de la taxe sur la valeur ajoutée ne peuvent pas constituer une catégorie de producteurs agricoles au sens de cette disposition.**

Signatures