HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

12 octombrie 2017 *

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 296 alineatul (2) – Articolul 299 – Regimul comun forfetar pentru producători agricoli – Excludere de la regimul comun – Condiții – Noțiunea «categorie de producători agricoli»”

În cauza C-262/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit], prin decizia din 10 mai 2016, primită de Curte la 12 mai 2016, în procedura

Shields & Sons Partnership

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, și domnii J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby și M. Vilaras (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 martie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Shields & Sons Partnership, de G. Edwards, asistat de M. C. P. Thomas, barrister;

– pentru guvernul Regatului Unit, de G. Brown și de J. Kraehling, în calitate de agenți, asistate de R. Chapman, barrister;

– pentru guvernul francez, de D. Colas și de S. Ghiandoni, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de M. Owsiany-Hornung, de R. Lyal și de M. Wilderspin, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 28 iunie 2017,

* Limba de procedură: engleza.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 296 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Shields & Sons Partnership, pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administrația Fiscală și Vamală, Regatul Unit) (denumită în continuare „Administrația Fiscală”), cu privire la anularea de către aceasta din urmă a certificatului de aderare la regimul comun forfetar pentru producători agricoli (denumit în continuare „regimul forfetar”) care îi fusese acordat.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Titlul XII din Directiva TVA definește regimurile speciale de impunere a taxei pe valoarea adăugată (TVA). Capitolul 2 din acest titlu, care cuprinde articolele 295-305 din directiva menționată, privește regimul forfetar.

4 Articolul 296 din Directiva TVA prevede:

„(1) În cazul în care aplicarea regimului normal de TVA asupra producătorilor agricoli sau a regimului special prevăzut la capitolul 1 întâmpină dificultăți, statele membre pot aplica producătorilor agricoli, în conformitate cu prezentul capitol, un regim forfetar având scopul de a compensa TVA aplicată achizițiilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate de producătorii agricoli forfetari.

(2) Fiecare stat membru poate exclude de la regimul forfetar anumite categorii de producători agricoli, precum și producători agricoli pentru care aplicarea regimului normal de TVA sau a procedurilor simplificate prevăzute la articolul 281 nu întâmpină dificultăți administrative.

(3) Fiecare producător agricol forfetar poate opta, sub rezerva regulilor și condițiilor stabilite de fiecare stat membru, pentru aplicarea regimului normal de TVA sau, după caz, a procedurilor simplificate prevăzute la articolul 281.”

5 Potrivit articolului 297 din această directivă:

„După caz, statele membre stabilesc procentele de compensare în cotă forfetară. Statele membre pot fixa procente diferite pentru domeniul forestier, pentru diversele subdiviziuni ale agriculturii și pescuitului.

Comisiei îi sunt comunicate de către statele membre procentele de compensare în cotă forfetară stabilite în conformitate cu primul paragraf înainte de aplicarea acestora.”

6 Articolul 298 din directiva menționată prevede:

„Procentele de compensare în cotă forfetară se calculează pe baza statisticilor macroeconomice realizate exclusiv asupra producătorilor agricoli forfetari pentru cei trei ani anteriori.

Procentele se pot rotunji cu o jumătate de punct în sus sau în jos. Statele membre pot, de asemenea, reduce aceste procente până la zero.”

7 Articolul 299 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Procentele de compensare în cotă forfetară nu pot avea efectul de a genera pentru producătorii agricoli forfetari rambursări mai mari decât TVA impusă anterior.”

Dreptul Regatului Unit

8 Intitulat „Producători agricoli etc.”, articolul 54 din Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea din 1994”) prevede:

„(1) [Administrația Fiscală], în conformitate cu cerințele prevăzute în reglementările adoptate de aceasta, poate elibera un certificat în sensul prezentului articol oricărei persoane care demonstrează:
(a) că desfășoară o activitate care implică una sau mai multe dintre activitățile desemnate;
(b) că profilul său întrunește condițiile și cerințele prevăzute […]

[…]

(3) [Administrația Fiscală] poate să prevadă, prin regulamente, o sumă inclusă în contravaloarea oricărei livrări sau prestări impozitabile efectuate:
(a) în cursul sau în completarea părții relevante a activității sale de către o persoană care deține în prezent un certificat eliberat în temeiul prezentului articol;
(b) la momentul la care respectiva persoană nu este o persoană impozabilă și
(c) unei persoane impozabile,

pentru a fi considerată, în scopul stabilirii dreptului beneficiarului livrării sau al prestării de servicii la creditul acordat în temeiul articolelor 25 și 26, drept TVA aferent unei livrări sau prestări furnizate persoanei respective.

(4) Suma care, în sensul oricărei dispoziții adoptate potrivit alineatului (3) de mai sus, poate fi inclusă în contravaloarea unei livrări sau a unei prestări este egală cu procentul stabilit prin ordinul Treasury [Trezorerie] din cuantumul care, cu adăugarea sumei respective, este egal cu contravaloarea livrării sau a prestării respective.

(5) Dreptul conferit [Administrației Fiscale] prin regulamentele adoptate în temeiul articolului 39 de a efectua rambursarea către persoanele care intră sub incidența acestui articol a TVA-ului care ar constitui pentru acestea o taxă achitată în amonte dacă ar fi persoane impozabile în Regatul Unit include dreptul de a prevedea plata către persoanele care intră sub incidența acestui articol a unor sume egale cu valorile care, dacă acestea ar fi persoane impozabile în Regatul Unit, ar constitui pentru ele o taxă achitată în amonte potrivit actelor administrative adoptate în temeiul prezentului articol; trimiterile la rambursarea TVA-ului de la articolul [39] sau din orice altă dispoziție se interpretează în consecință.

(6) Regulamentele adoptate în temeiul prezentului articol pot stabili:

[…]
(b) cazurile și modalitatea în care [Administrația Fiscală] poate anula certificatul eliberat unei persoane;

[…]

(8) Potrivit prezentului articol, sintagma «activități desemnate» înseamnă activitățile desfășurate de o persoană care, în virtutea faptului că le desfășoară, trebuie considerată producător agricol în sensul articolului 25 din [A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1)] (regimul forfetar comun pentru producători agricoli), acestea fiind desemnate, prin decret, de către Treasury."

9 Punctul 1 din partea a II-a a anexei la Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Designated Activities) Order 1992 [Decretul din 1992 privind taxa pe valoarea adăugată (regimul forfetar comun pentru producătorii agricoli) (activități desemnate)] desemnează creșterea animalelor printre activitățile care permit unei persoane să adere la regimul forfetar.

10 Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 [Decretul din 1992 privind taxa pe valoarea adăugată (regimul forfetar comun pentru producători agricoli) (procentul adăugat)] stabilește la 4 % procentul de compensare în cotă forfetară, care se aplică tuturor producătorilor agricoli care aderă la regimul respectiv.

11 Value Added Tax Regulations 1995 (Regulamentul din 1995 privind taxa pe valoarea adăugată) cuprinde un titlu XXIV, adoptat în temeiul articolului 54 din Legea din 1994, în care figurează articolele 202-211.

12 Intitulat „Regimul forfetar", articolul 203 din Regulamentul din 1995 privind taxa pe valoarea adăugată prevede:

„(1) [Administrația Fiscală] eliberează, în condițiile prevăzute la articolul 204, certificatul de producător agricol forfetar în sensul prezentului regim forfetar […]

(2) În cazul în care o persoană deține, pentru perioada relevantă, un certificat eliberat în temeiul prezentului articol (indiferent dacă este sau nu este o persoană impozabilă), orice livrare de bunuri sau prestare de servicii pe care aceasta o efectuează în cadrul sau în scopul părții vizate din activitatea sa trebuie să fie omisă în vederea stabilirii aspectului dacă aceasta este, a devenit sau nu mai este susceptibilă de a fi înscrisă în conformitate cu anexa 1 la [Legea din 1994] menționată sau dacă are, a dobândit sau nu mai are dreptul de a fi înscrisă."

13 Articolul 204 din acest regulament, intitulat „Eligibilitate pentru regim", prevede:

„Condițiile menționate la articolul 203 sunt următoarele:

(a) persoana demonstrează [Administrației Fiscale] că desfășoară una sau mai multe dintre activitățile desemnate;

(b) în cursul celor trei exerciții fiscale anterioare cererii sale de aderare, persoana:
   (i) nu a fost condamnată pentru o infracțiune având legătură cu TVA-ul;
   (ii) nu a efectuat o regularizare financiară în materie de TVA pentru a evita urmărirea penală în temeiul articolului 152 din Customs and Excise Management Act 1979 [Legea privind vămile și accizele din 1979], astfel cum este aplicat prin articolul 72 alineatul (12) din [Legea din 1994];
   (iii) nu a făcut obiectul unei sancțiuni în temeiul articolului 60 din [Legea din 1994];

(c) persoana depune cererea de aderare prin intermediul formularului nr. 14, prevăzut în anexa 1 la prezentul regulament, și

(d) persoana demonstrează [Administrației Fiscale] că sumele totale menționate la articolul 209 privind livrările de bunuri și prestările de servicii pe care le va efectua în cursul următorului exercițiu fiscal după data aderării sale nu depășesc cu 3 000 [de lire sterline (GBP) (aproximativ 3 410 euro)] sau mai mult cuantumul taxei achitate în amonte pe care aceasta ar fi putut să o înregistreze drept credit pentru exercițiul financiar respectiv.”

14 Potrivit articolului 206 alineatul (1) punctul (i) din Regulamentul din 1995 privind taxa pe valoarea adăugată, Administrația Fiscală poate anula certificatul de aderare al unei persoane la regimul forfetar atunci când aceasta consideră că anularea certificatului este necesară pentru protejarea veniturilor.

15 Punctul 7.2 din VAT Notice 700/46/12 (Comunicarea TVA 700/46/12), document cu privire la care instanța de trimitere precizează că nu are forță de lege, dar despre care Administrația Fiscală] consideră că definește o categorie de producători agricoli care trebuie excluși de la regimul forfetar, prevede:

„Trebuie să renunțați la aplicarea regimului […] dacă s-a constatat că recuperați semnificativ mai mult ca producător agricol forfetar decât ați recupera dacă ați fi înregistrat în scopuri de TVA conform regimului general.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

16 Reclamanta din litigiul principal este o societate de persoane constituită din membri ai aceleiași familii și care desfășoară o activitate agricolă în Irlanda de Nord (Regatul Unit). Aceasta crește bovine achiziționate de la o societate asociată, Shield Livestock Limited, pe care le îngrașă înainte de a le revinde către Anglo Beef Processors, societate care exploatează un abator.

17 La sfatul acesteia din urmă, reclamanta din litigiul principal a solicitat aderarea la regimul forfetar, cerere care a fost acceptată la 1 mai 2004. Ea avea astfel dreptul să majoreze prețul de vânzare al bovinelor cu o cotă forfetară de 4 %, majorare care dădea clienților săi un drept de deducere. În cererea sa de aderare, aceasta estima că cifra sa de afaceri urma să se ridice la 700 000 GBP (aproximativ 795 760 de euro) în cursul primului exercițiu după aderarea sa. Exercițiul fiscal încheiat la 30 iunie 2003 a indicat însă un volum de vânzări de 633 718 GBP (aproximativ 720 410 euro).

18 La 27 iunie 2012, agenți ai Administrației Fiscale s-au întâlnit cu expertul-contabil al reclamantei din litigiul principal pentru a stabili dacă aceasta putea continua să beneficieze de regimul forfetar. În cursul întâlnirii au fost examinate mai multe situații financiare, în special conturile de profit și pierdere și bilanțurile reclamantei din litigiul principal, precum și un tabel comparativ cuprinzând sumele pe care aceasta le primise în aplicarea ratei forfetare de 4 % și sumele pe care le-ar fi putut deduce ca taxă achitată în amonte dacă ar fi fost supusă regimului normal de TVA.

19 Agenții Administrației Fiscale au constatat astfel că, pentru exercițiile fiscale 2004/2005-2011/2012, reclamanta din litigiul principal obținuse din aderarea sa la regimul forfetar un avantaj financiar în valoare de 374 884,23 GBP (aproximativ 426 170 de euro).

20 Prin decizia din 15 octombrie 2012, Administrația Fiscală a anulat certificatul de aderare a reclamantei din litigiul principal la regimul forfetar, pentru motivul că câștigurile obținute din aplicarea procentului de compensare în cotă forfetară depășeau în mod semnificativ taxa achitată în amonte pe care aceasta ar fi putut să o deducă dacă ar fi fost supusă regimului normal de TVA.

21 În urma unei contestații formulate de reclamanta din litigiul principal, Administrația Fiscală a confirmat această decizie.

22 Prin hotărârea din 8 octombrie 2014, First-tier Tribunal (Tax chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit] a respins acțiunea reclamantei din litigiul principal, care a declarat apel la Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit].

23 Această din urmă instanță constată că părțile din litigiul principal au în cadrul cauzei principale poziții opuse cu privire la două aspecte referitoare la interpretarea Directivei TVA.

24 Primul aspect este acela de a stabili dacă singurele situații în care un producător agricol poate fi exclus de la regimul forfetar sunt cele prevăzute la articolul 296 alineatul (2) din Directiva TVA.

25 În această privință, instanța de trimitere arată că reclamanta din litigiul principal susține că acest articol stabilește lista exhaustivă a condițiilor în care un stat membru poate exclude producătorii agricoli de la regimul forfetar, Directiva TVA neconferind statelor membre nicio putere discreționară de a exclude o anumită persoană. Potrivit reclamantei din litigiul principal, regimul forfetar trebuie gestionat astfel încât să se ajungă la o neutralitate fiscală a TVA-ului în conformitate cu dispozițiile relevante ale Directivei TVA. Printre aceste dispoziții, ea precizează că articolul 296 alineatul (2) din directiva menționată nu prevede posibilitatea excluderii anumitor producători, ci a unor categorii de producători agricoli, precum și a producătorilor pentru care aplicarea regimului normal de TVA nu prezintă dificultăți administrative. În sfârșit, reclamanta precizează că articolul 299 din Directiva TVA privește numai stabilirea procentelor de compensare în cotă forfetară în vederea asigurării faptului că regimul forfetar este, în mod global, neutru din punct de vedere fiscal și că acest articol nu permite excluderea unui anumit producător de la acest regim.

26 Administrația Fiscală consideră că, pentru a asigura neutralitatea fiscală a TVA-ului, statele membre pot supune aderarea la regimul forfetar altor condiții decât cele menționate de reclamanta din litigiul principal, cu condiția să nu încalce nicio dispoziție a Directivei TVA. Potrivit acesteia, obiectivul regimului forfetar este de a se apropia cât mai mult posibil de neutralitatea fiscală a TVA-ului la nivel individual și global. Aceasta apreciază că a permite anumitor producători să continue să adere la acest regim în condițiile în care avantajul pe care îl obțin din aceasta este prea mare ar aduce atingere, în ceea ce îi privește pe producătorii agricoli luați în ansamblu, neutralității fiscale a TVA-ului.

27 Al doilea aspect identificat de instanța de trimitere cu privire la care părțile din litigiul principal au poziții opuse este interpretarea noțiunii „categorii de producători agricoli” în sensul articolului 296 alineatul (2) din Directiva TVA.

28 Potrivit reclamantei din litigiul principal, Administrația Fiscală a exclus-o de la regimul forfetar din cauza situației sale individuale, iar nu din cauza apartenenței sale la o categorie de producători agricoli definită în conformitate cu articolul 296 alineatul (2) din Directiva TVA. Or, termenul „categorie” ar desemna un grup care poate fi identificat pe baza unor caracteristici obiective, ceea ce ar permite oricărui producător agricol să stabilească cu un grad rezonabil de certitudine dacă se încadrează sau nu se încadrează în acest grup. În speță, Administrația Fiscală nu ar fi identificat niciun grup de producători cu suficientă certitudine. A accepta drept categorie de producători agricoli, în sensul articolului 296 alineatul (2), pe cea avută în vedere de Administrația Fiscală ar conferi acesteia din urmă o putere discreționară, întrucât o astfel de categorie ar rezulta din termeni imprecișii sau care lasă administrației libertatea totală de a adopta decizia sa pe baza unor factori subiectivi.

29 În opinia Administrației Fiscale, categoria avută în vedere este suficient de precisă pentru a constitui o categorie de producători agricoli în sensul articolului 296 alineatul (2) din Directiva TVA și că aceasta este definită la punctul 7.2 din Comunicarea TVA 700/46/12, potrivit căruia pot fi excluși de la beneficiul regimului forfetar producătorii agricoli cu privire la care s-a constatat că recuperează semnificativ mai mult ca producători agricoli supuși regimului forfetar decât ar recupera dacă ar fi supuși regimului normal de TVA. Dispozițiile articolului 206 alineatul (1) punctul (i) din Regulamentul din 1995 privind taxa pe valoarea adăugată ar susține de asemenea această teză.

30 În aceste condiții, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În ceea ce privește regimul comun forfetar pentru producători agricoli prevăzut în capitolul 2 din titlul XII din [Directiva TVA], articolul 296 alineatul (2) [din această directivă] trebuie interpretat în sensul că prevede în mod exhaustiv situațiile în care statele membre pot exclude un producător agricol de la [regimul forfetar]? Mai precis:
   a) statele membre pot exclude producători agricoli de la [regimul forfetar] numai în temeiul articolului 296 alineatul (2) [menționat]?
   b) statele membre pot exclude producători agricoli de la [regimul forfetar] și în temeiul articolului 299 [din Directiva TVA]?
   c) principiul neutralității fiscale conferă statelor membre dreptul de a exclude un producător agricol de la [regimul forfetar]?
   d) statele membre au dreptul să excludă producători agricoli de la [regimul forfetar] pentru alte motive?

2) Cum trebuie interpretată sintagma «categorii de producători agricoli» utilizată la articolul 296 alineatul (2) din [Directiva TVA]? Mai precis:
   a) o categorie relevantă de producători agricoli trebuie să poată fi identificată pe baza unor caracteristici obiective?
   b) categoria relevantă de producători agricoli poate fi identificată prin raportare la anumite considerente de ordin economic?
   c) ce nivel de precizie este necesar pentru identificarea unei categorii de producători agricoli pe care un stat membru a intenționat să o excludă?
   d) această noțiune permite statelor membre să considere categorie relevantă în sensul dispoziției citate anterior «producătorii agricoli cu privire la care s-a constatat că recuperează semnificativ mai mult în calitate de aderenți la regimul forfetar decât ar recupera în cazul în care ar fi înregistrați în scopuri de TVA»?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

31 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 296 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că definește în mod exhaustiv situațiile în care un stat membru poate exclude un producător agricol de la regimul forfetar sau dacă articolul 299 din această directivă, principiul neutralității fiscale sau alte motive pot constitui temeiul unei astfel de excluderi.

32 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că, în cauza principală, Administrația Fiscală a anulat în mod individual certificatul de aderare al reclamantei din litigiul principal la regimul forfetar întrucât câștigurile obținute din aplicarea procentului de compensare în cotă forfetară depășeau în mod semnificativ taxa achitată în amonte pe care aceasta ar fi putut să o deducă dacă ar fi fost supusă regimului normal de TVA.

33 Trebuie amintit că regimul forfetar este un regim derogatoriu care constituie o excepție de la regimul general al Directivei TVA și care nu trebuie, prin urmare, să fie aplicat decât în măsura necesară pentru a-și atinge obiectivul (Hotărârea din 15 iulie 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, punctul 27, Hotărârea din 8 martie 2012, Comisia/Portugalia, C-524/10, EU:C:2012:129, punctul 49, precum și Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 37).

34 Printre cele două obiective ale acestui regim se numără cel legat de imperativul de simplificare administrativă pentru producătorii agricoli în cauză, care trebuie să fie conciliat cu cel de compensare a valorii TVA-ului aferent intrărilor și achitat de acești producători agricoli la achiziționarea unor bunuri utilizate în scopul desfășurării activităților lor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 2012, Comisia/Portugalia, C-524/10, EU:C:2012:129, punctul 50, precum și Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 38).

35 Acestea sunt elementele în lumina cărora trebuie să se răspundă la prima întrebare.

36 În această privință, trebuie arătat că articolul 296 alineatul (2) din Directiva TVA menționează numai posibilitatea de a exclude de la beneficiul regimului forfetar anumite categorii de producători agricoli, precum și producătorii agricoli pentru care aplicarea regimului normal de TVA sau a procedurilor simplificate prevăzute la articolul 281 din această directivă nu prezintă dificultăți administrative.

37 Or, nici obiectivele regimului forfetar menționat, nici contextul în care se înscrie articolul 296 alineatul (2) din Directiva TVA nu implică să se considere că legiuitorul a intenționat să admită alte motive de excludere.

38 Desigur, unul dintre obiectivele urmărite de regimul forfetar este de a le permite producătorilor agricoli care sunt supuși acestui regim să compenseze costurile cu TVA-ul pe care le-au suportat ca urmare a activității lor. Cu toate acestea, riscul de compensare excesivă a TVA-ului este luat în considerare la articolul 299 din această directivă în raport cu ansamblul producătorilor agricoli forfetari. În acest scop, articolul menționat interzice statelor membre să stabilească procentele de compensare în cotă forfetară la niveluri care ar avea efectul de a genera pentru ansamblul producătorilor agricoli forfetari rambursări mai mari decât TVA-ul achitat în amonte.

39 Pe de altă parte, articolele 297-299 din directiva menționată prevăd că stabilirea acestor procente se efectuează în mod global de către fiecare stat membru, în lumina datelor macroeconomice referitoare exclusiv la producătorii agricoli forfetari din ultimii trei ani. În consecință, articolul 299 din aceeași directivă nu poate justifica adoptarea unei decizii de a exclude în mod individual un producător agricol de la regimul forfetar, având în vedere restituirile obținute prin aplicarea procentelor menționate.

40 În sfârșit, deși instanța de trimitere amintește posibilitatea anulării unui certificat de aderare la regimul forfetar pentru motivul că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, beneficiul acestui regim ar aduce atingere principiului neutralității TVA-ului, trebuie să se observe, după cum a arătat avocatul general la punctul 26 din concluzii, că legiuitorul Uniunii a întemeiat în mod deliberat acest regim pe o anumită generalizare, derogând de la acest principiu, astfel cum în mod valabil putea să procedeze, în măsura în care neutralitatea fiscală, în sensul pe care această noțiune îl are în cauza principală, nu constituie un principiu juridic autonom, ci unul dintre obiectivele urmărite de Directiva TVA, care este concretizat în special prin articolul 167 și următoarele din această directivă, care stabilesc principiul unui drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

41 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că, în principiu, regimul forfetar nu poate asigura o neutralitate perfectă a TVA-ului, în măsura în care acest regim urmărește tocmai să concilieze acest obiectiv cu cel de simplificare a regulilor cărora le sunt supuși producătorii agricoli forfetari (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 2012, Comisia/Portugalia, C-524/10, EU:C:2012:129, punctul 53).

42 În aceste condiții, nu se poate considera contrar dreptului Uniunii faptul că un producător agricol care beneficiază de acest regim obține, precum în speță, compensări ale TVA-ului mai mari decât valoarea TVA-ului achitat în amonte pe care ar fi putut să îl deducă dacă ar fi fost obligat la plata acestei taxe potrivit regimului de normal impozitare sau potrivit celui simplificat.

43 Prin urmare, principiul neutralității fiscale nu poate justifica o măsură de excludere de la regimul forfetar precum anularea unui certificat de aderare la acest regim.

44 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că se impune ca la prima întrebare să se răspundă că articolul 296 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că prevede în mod exhaustiv situațiile în care un stat membru poate exclude un producător agricol de la regimul forfetar.

Cu privire la a doua întrebare

45 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 296 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că producătorii agricoli cu privire la care s-a constatat că recuperează semnificativ mai mult în calitate de aderenți la regimul forfetar decât ar recupera în cazul în care ar fi supuși regimului normal sau celui simplificat de TVA pot constitui o categorie de producători agricoli în sensul acestei dispoziții.

46 În această privință, articolul 296 alineatul (2) din Directiva TVA prevede posibilitățile de excludere a producătorilor agricoli de la regimul forfetar, precizând că o astfel de excludere se poate referi în special la categorii de producători agricoli, fără a defini însă noțiunea „categorii de producători agricoli”.

47 Desigur, o astfel de noțiune se referă la activitatea desfășurată de producătorii agricoli în cauză, care, pentru a forma o categorie, trebuie să prezinte una sau mai multe caracteristici comune.

48 Cu toate acestea, având în vedere principiul securității juridice, categoriile de producători agricoli vizate la articolul 296 alineatul (2) menționat trebuie să fie enunțate pe baza unor criterii obiective, clare și precise de legislația națională sau, dacă este cazul, de autoritatea executivă abilitată în acest sens de legiuitorul național. În plus, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 36 din concluzii, aceste criterii trebuie stabilite anticipat, cu alte cuvinte, categoria care face obiectul excluderii trebuie definită *a priori* și *in abstracto*, astfel încât orice producător agricol să poată aprecia, în eventualitatea unei decizii de aderare la regim, dacă aparține categoriei care face obiectul excluderii și dacă va continua, ulterior, să aparțină acestei categorii.

49 Astfel, un producător agricol trebuie să poată efectua *ex ante* o analiză individuală a situației sale pentru a determina dacă, în lumina criteriilor obiective stabilite de această legislație, face parte dintr-o categorie de producători exclusă de la regimul forfetar. În schimb, o categorie de producători agricoli în sensul articolului 296 alineatul (2) din Directiva TVA nu poate fi definită pe baza unui criteriu care nu ar permite persoanelor în cauză să efectueze o asemenea analiză individuală, în caz contrar fiind încălcate cerințele de claritate și de certitudine a situațiilor juridice.

50 În speță, tocmai acest lucru se întâmplă cu un criteriu de excludere de la regimul forfetar întemeiat pe noțiunea „semnificativ mai mult”.

51 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că articolul 296 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că producătorii agricoli cu privire la care s-a constatat că recuperează semnificativ mai mult în calitate de aderenți la regimul forfetar decât ar fi recuperat în cazul în care ar fi fost supuși regimului normal sau celui simplificat de TVA nu pot constitui o categorie de producători agricoli în sensul acestei dispoziții.

Cu privire la cheltuielile de judecată

52 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

1) **Articolul 296 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că prevede în mod exhaustiv situațiile în care un stat membru poate exclude un producător agricol de la regimul comun forfetar pentru producători agricoli.**

2) **Articolul 296 alineatul (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că producătorii agricoli cu privire la care s-a constatat că recuperează semnificativ mai mult în calitate de aderenți la regimul comun forfetar pentru producători agricoli decât ar recupera în cazul în care ar fi supuși regimului normal sau celui simplificat al taxei pe valoarea adăugată nu pot constitui o categorie de producători agricoli în sensul acestei dispoziții.**

Semnături