

62016CC0262

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MACIEJ SZPUNAR

presentate il 28 giugno 2017 (1)

Causa C-262/16

Shields & Sons Partnership

contro

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) – Tribunale superiore (Sezione tributaria e del pubblico registro) Regno Unito]

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 296, paragrafo 2, e articolo 299 – Regime comune forfettario per i produttori agricoli – Esclusione dei produttori agricoli dal regime – Condizioni»

Introduzione

1.

L'applicazione dell'IVA implica una serie di obblighi amministrativi a carico dei soggetti passivi. L'assolvimento di tali obblighi può risultare eccessivamente gravoso per alcuni di loro, soprattutto se gli stessi esercitano un'attività economica relativamente modesta. Per tale ragione, nelle disposizioni concernenti l'IVA sono state stabilite, per alcune categorie di soggetti passivi, le norme semplificate. Ciò vale, tra l'altro, per i produttori agricoli per i quali è stato previsto un regime forfettario. L'applicazione di tale regime è facoltativa per gli Stati membri. Tuttavia, qualora decidano di introdurlo, essi non dispongono di libertà totale nella sua configurazione. Con la presente causa la Corte avrà l'occasione di chiarire i principi fondamentali in tale materia.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

2.

Ai sensi dell'articolo 296, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2):

«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 crei difficoltà amministrative.

(...».

3.

L'articolo 297, primo comma, della direttiva 2006/112 recita come segue:

«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».

4.

L'articolo 298, primo comma, di tale 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».

5.

Infine l'articolo 299 della direttiva 2006/112 dispone quanto segue:

«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:

6.

Nel diritto del Regno Unito il regime comune forfettario per i produttori agricoli è stato introdotto dall'articolo 54 del Value Added Tax Act 1994 (legge del 1994, in materia di imposta sul valore aggiunto). Il Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 [decreto in materia di imposta sul valore aggiunto (regime forfettario per i produttori agricoli) (percentuale di maggiorazione)], SI 1992/3221, fissa la percentuale applicabile per il regime forfettario al 4%. La percentuale in parola si applica a tutti i produttori agricoli che aderiscono al regime forfettario. L'articolo 206 del Value Added Tax Regulations 1995 (regolamento IVA del 1995), contenuto nella parte XXIV di tale regolamento, stabilito in applicazione dell'articolo 54 della legge sull'IVA del 1994, definisce le circostanze in cui il Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (autorità tributaria e doganale del Regno Unito) può revocare il certificato che consente ad un'azienda agricola di aderire al regime forfettario. Tali circostanze comprendono l'ipotesi in cui l'autorità tributaria ritenga che la revoca del certificato sia necessaria al fine di garantire la riscossione delle imposte.

7.

Le autorità tributarie del Regno Unito pubblicano le informazioni rivolte ai soggetti passivi concernenti l'interpretazione delle disposizioni in materia di IVA («VAT Notices»; in prosieguo: le «note IVA»). Secondo le informazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale tali note non sono vincolanti, ma nella prassi le autorità tributarie si richiamano ad esse nei loro rapporti con i soggetti passivi. Nella decisione che costituisce oggetto del procedimento principale l'autorità tributaria ha invocato la nota IVA 700/46, concernente il regime comune forfettario per i produttori agricoli. Ai sensi del punto 7.2 di tale nota, il produttore agricolo è tenuto a recedere dal regime se «risulta recuperare, quale membro di un regime forfettario, importi nettamente superiori rispetto a

quanto accadrebbe se fosse registrato a fini IVA secondo le modalità ordinarie».

Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

8.

L'impresa Shields & Sons Partnership (in prosieguo: la «Shields & Sons») gestisce un'azienda agricola a Castlewellan (Regno Unito). L'attività dell'azienda consiste nell'allevamento dei bovini, e quindi si tratta di un'attività che nel Regno Unito rientra nel regime comune forfettario per i produttori agricoli.

9.

A partire dall'esercizio fiscale 2004/2005, la Shields & Sons è stata assoggettata al regime forfettario per i produttori agricoli. Nel corso di quell'esercizio fiscale, il rimborso ricevuto dalla Shields & Sons a titolo di compensazione forfettaria corrispondeva, sostanzialmente, all'importo dell'IVA che l'impresa avrebbe avuto diritto di recuperare se fosse stata registrata come soggetto passivo operante nel regime normale. Negli anni successivi, tuttavia, tali valori hanno cominciato a variare notevolmente, di modo che l'eccedenza accumulata a titolo di compensazione per gli esercizi fiscali dal 2004/2005 al 2011/2012 è stata pari a GBP 374884,23 (3).

10.

In tali circostanze, l'autorità tributaria, con decisione del 15 ottobre 2012, ha revocato il certificato che consentiva alla Shields & Sons di aderire al regime forfettario per i produttori agricoli, basandosi sul fatto che la suddetta impresa recuperava, quale agricoltore forfettario, importi nettamente superiori rispetto a quelli che avrebbe avuto diritto di recuperare se fosse stata registrata a fini IVA secondo le modalità ordinarie. Siffatta decisione è stata confermata dalla decisione del 21 dicembre 2012.

11.

Con sentenza dell'8 ottobre 2014, il First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria), Regno Unito], ha respinto il ricorso proposto dalla Shields & Sons avverso tale decisione. La suddetta impresa ha proposto appello avverso la citata sentenza dinanzi all'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunale superiore (sezione tributaria e del pubblico registro), Regno Unito], giudice del rinvio nella presente causa.

12.

Secondo il giudice a quo, la lite tra le parti nella causa principale verte sulla corretta interpretazione delle disposizioni della direttiva 2006/112 relative al regime comune forfettario per i produttori agricoli. In tali circostanze, l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunale superiore (sezione tributaria e del pubblico registro)], 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 2006/112(...), se l'articolo 296, paragrafo 2, [di tale direttiva] debba essere interpretato nel senso che reca una disciplina tassativa dei casi in cui uno Stato membro può escludere un produttore agricolo dal suddetto regime. In particolare:

1.1)

Se uno Stato membro possa escludere i produttori agricoli dal regime comune forfettario per i produttori agricoli solo a norma dell'articolo 296, paragrafo 2[, della direttiva 2006/112].

1.2)

Se uno Stato membro possa escludere un produttore agricolo dal regime comune forfettario per i produttori agricoli anche sulla base dell'articolo 299 [della suddetta direttiva].

1.3)

Se il principio di neutralità fiscale autorizzi uno Stato membro a escludere un produttore agricolo dal regime comune forfettario per i produttori agricoli.

1.4)

Se gli Stati membri siano autorizzati a escludere i produttori agricoli dal regime comune forfettario per i produttori agricoli per altri motivi.

2)

Come debba essere interpretata l'espressione "categorie di produttori agricoli" contenuta nell'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva 2006/112(...). In particolare:

2.1)

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

2.2)

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

2.3)

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

2.4)

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».

13.

La domanda di pronuncia pregiudiziale è pervenuta alla Corte il 12 maggio 2016. Osservazioni scritte sono state presentate dalla Shields & Sons, dai governi del Regno Unito e francese nonché dalla Commissione europea. La Shields & Sons, il governo del Regno Unito e la Commissione erano rappresentati all'udienza tenutasi il 15 marzo 2017.

Analisi

14.

Con le questioni pregiudiziali nella presente causa, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, e in caso affermativo su quale base, uno Stato membro possa escludere dal regime comune forfettario un produttore agricolo che, quale membro di tale regime, recupera a titolo della compensazione forfettaria un importo nettamente superiore rispetto all'importo dell'IVA che avrebbe diritto a recuperare se fosse soggetto al regime normale. Comincerò la mia analisi delle questioni pregiudiziali da un breve riassunto delle caratteristiche del regime comune forfettario per i produttori agricoli.

Regime comune forfettario per i produttori agricoli

15.

In linea di principio, ad eccezione di alcuni tipi di attività che beneficiano dell'esenzione, tutte le operazioni effettuate da soggetti passivi nell'ambito della loro attività economica sono soggette all'IVA. Tuttavia, l'assoggettamento a tale imposta impone ai soggetti passivi una serie di obblighi amministrativi, compresi, in particolare, quelli in materia contabile. Ciò è necessario per garantire il corretto funzionamento dell'IVA, in quanto l'imposta in parola si basa, in gran parte, sulla contabilizzazione e sui controlli degli obblighi fiscali effettuati dagli stessi soggetti passivi. Per tale ragione, però, alcune categorie di operatori economici, in particolare quelli che svolgono attività di modesta portata, non sono in grado di adempiere a tali obblighi amministrativi oppure detti obblighi creano a loro notevoli difficoltà. Di conseguenza, la direttiva 2006/112 prevede regimi semplificati di contabilità dell'IVA.

16.

Una delle categorie di soggetti passivi per i quali è previsto un siffatto regime semplificato sono i produttori agricoli. La direttiva 2006/112, agli articoli da 295 a 305, stabilisce il regime comune forfettario per i produttori agricoli. In sintesi, nell'ambito di tale regime, il produttore agricolo (denominato «agricoltore forfettario» ai sensi dell'articolo 295, paragrafo 1, punto 3, della direttiva 2006/112) non è obbligato a pagare l'IVA dovuta all'erario, né ha diritto a detrarre l'imposta pagata sui beni e sui servizi acquistati per le esigenze della sua attività. D'altra parte, a seconda delle soluzioni adottate nei singoli Stati membri, egli può includere nel prezzo dei beni e dei servizi che lui stesso fornisce ad altri soggetti passivi una compensazione forfettaria, la cui percentuale è definita dallo Stato membro conformemente all'articolo 297 della direttiva 2006/112. Nel Regno Unito tale percentuale è pari al 4%. Gli acquirenti di siffatti beni e servizi considerano tale compensazione forfettaria come IVA pagata a monte e hanno diritto a detrarla dall'imposta dovuta. La compensazione può anche essere pagata direttamente ai produttori agricoli forfettari dall'erario.

17.

Il regime comune forfettario per i produttori agricoli persegue due obiettivi (4). In primo luogo, esso è inteso come una semplificazione amministrativa per gli agricoltori forfettari. L'assenza dell'obbligo di pagare l'IVA dovuta all'erario, associata alla non detraibilità dell'imposta pagata a monte, consente di esentare gli agricoltori forfettari da una serie di obblighi amministrativi, quali la tenuta di un registro dei beni e dei servizi acquistati, la tenuta della contabilità, l'emissione delle fatture ecc.

18.

In secondo luogo, siffatto regime è inteso a compensare gli agricoltori forfettari per i costi dell'IVA pagata sull'acquisto di beni o servizi utilizzati per le esigenze della loro attività. In mancanza di tale compensazione, essi dovrebbero sopportare l'onere di tale imposta, il che sarebbe contrario al principio della neutralità dell'IVA per i soggetti passivi, secondo il quale l'onere dell'imposta in parola è a carico dei consumatori. Tuttavia, dato che la percentuale della compensazione è calcolata globalmente, in relazione all'insieme degli agricoltori forfettari, anche la neutralità fiscale è preservata solo a livello globale. Ciò significa che nel caso di un concreto agricoltore forfettario la compensazione può, effettivamente, risultare superiore o inferiore all'importo dell'IVA pagata nel corso di un determinato esercizio fiscale.

19.

Il regime comune forfettario per i produttori agricoli è un regime derogatorio il quale costituisce un'eccezione al regime generale della direttiva 2006/112 e deve, pertanto, essere applicato solo nella misura necessaria a realizzare gli obiettivi summenzionati (5). In primo luogo, esso non dovrebbe quindi essere applicato ai produttori agricoli per i quali l'applicazione del regime normale o del regime speciale delle piccole imprese (6) non crei difficoltà amministrative. In secondo luogo, l'applicazione del regime forfettario non dovrebbe comportare, in relazione all'insieme degli agricoltori forfettari di un determinato Stato membro, un rimborso a titolo di compensazione forfettaria di importo superiore all'importo dell'IVA che tali produttori agricoli avrebbero diritto di recuperare se fossero soggetti al regime normale.

20.

Le questioni pregiudiziali sollevate nella presente causa devono essere esaminate alla luce delle considerazioni che precedono.

Sulla prima questione pregiudiziale

21.

La prima questione pregiudiziale riguarda la possibilità di escludere un produttore agricolo dal regime forfettario. Il giudice del rinvio intende sapere se ciò possa avvenire esclusivamente sulla base del presupposto previsto dall'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, o se tale esclusione possa basarsi su un altro motivo, in particolare sull'articolo 299 della medesima direttiva o sulla violazione del principio della neutralità dell'IVA.

22.

Occorre ricordare che l'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 prevede due casi in cui un produttore agricolo è escluso dal regime forfettario. Nel primo caso si tratta di un'esclusione generale da parte di uno Stato membro di talune categorie di produttori agricoli. Dal momento che il modo in cui uno Stato membro può definire siffatte categorie è oggetto della seconda questione pregiudiziale nella presente causa, affronterò tale argomento nei paragrafi che seguono.

23.

Il secondo presupposto di esclusione riguarda i produttori agricoli per i quali l'applicazione del regime normale o delle modalità semplificate non crei difficoltà. Tale esclusione è di solito legata alla dimensione dell'azienda agricola o all'ammontare del suo fatturato (7) e si basa sulla presunzione che un'azienda agricola di una certa dimensione sia in grado di adempiere agli

obblighi amministrativi derivanti dallo status di soggetto passivo IVA.

24.

Sembra che i suddetti presupposti si riferiscano, in linea di principio, all'esclusione ex ante, nel senso che i produttori agricoli appartenenti alle categorie escluse dall'applicazione del regime forfettario non possono rientrare in tale regime. I casi di esclusione ex post, vale a dire l'esclusione di produttori agricoli già ammessi al regime forfettario, possono derivare dal fatto che un agricoltore forfettario passi da una categoria inclusa nel regime ad una che non vi rientri, ad esempio a seguito di un'espansione della propria attività o di una variazione dell'orientamento produttivo. In una situazione del genere, il produttore agricolo non soddisfa più i criteri di adesione al regime forfettario, il che giustifica la sua esclusione da tale regime.

25.

Per contro, non ritengo che l'esclusione di un agricoltore forfettario dal regime possa avvenire su una base diversa, in particolare, per i motivi indicati dal giudice nazionale nella prima questione pregiudiziale. A tal proposito concordo con le opinioni espresse dalla Shields & Sons, dal governo francese e dalla Commissione nelle loro osservazioni nella presente causa.

26.

Per quanto riguarda il principio della neutralità dell'IVA, come ho già rilevato, il legislatore dell'Unione ha deliberatamente fondato il regime comune forfettario per i produttori agricoli su una certa generalizzazione. Al fine di semplificare gli obblighi amministrativi, il legislatore ha rinunciato all'assoluta neutralità dell'imposta nei confronti di ogni singolo agricoltore forfettario, a favore di una neutralità globale del regime nei confronti dell'insieme di tali agricoltori. Pertanto, nel quadro del regime forfettario i singoli produttori agricoli possono ottenere una compensazione superiore o inferiore all'importo dell'IVA a monte, situazione questa che non è contraria al principio di neutralità dell'IVA o, come afferma la Commissione nelle sue osservazioni, costituisce un'eccezione voluta dal legislatore a tale principio (8).

27.

Per quanto riguarda l'articolo 299 della direttiva 2006/112, siffatta disposizione costituisce il principio guida per gli Stati membri nella determinazione della percentuale forfettaria di compensazione. Gli Stati membri dovrebbero fissare detta percentuale in modo tale che la compensazione non superi l'importo complessivo dell'onere dell'IVA a monte. Le percentuali forfettarie di compensazione sono determinate ai sensi dell'articolo 298, paragrafo 1, della direttiva in parola, in base ai dati macroeconomici, per tutti gli agricoltori forfettari complessivamente. L'articolo 299 di tale direttiva non può pertanto costituire la base per l'adozione delle decisioni individuali concernenti i singoli agricoltori forfettari. Le norme che disciplinano le modalità di determinazione delle percentuali forfettarie di compensazione riguardano, infatti, gli agricoltori forfettari nel loro insieme e non ciascuno di essi singolarmente. Inoltre, come giustamente osserva la Commissione, l'articolo 295, paragrafo 1, punto 6, della suddetta direttiva definisce l'onere dell'IVA a monte, ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al regime comune forfettario per i produttori agricoli, come l'ammontare complessivo dell'IVA pagata da tutti gli agricoltori forfettari sull'acquisto di beni e servizi ai fini delle loro attività. Pertanto, l'articolo in questione non significa che i singoli agricoltori forfettari non possano ottenere una compensazione che superi l'IVA da essi effettivamente pagata.

28.

Come giustamente rilevato dalla Shields & Sons nelle sue osservazioni nella presente causa, gli Stati membri dispongono di una serie di strumenti atti a garantire che gli agricoltori forfettari non recuperino, a titolo della loro partecipazione al regime, una compensazione superiore all'importo dell'IVA che avrebbero diritto di recuperare in base al regime normale. Aggiungo che, a mio avviso, gli Stati membri non solo possono, ma anzi devono avvalersi di tali strumenti. Una siffatta sovracompensazione è contraria sia alla natura del regime forfettario, il quale rappresenta una deroga ai principi generali, sia alla chiara formulazione dell'articolo 299 della direttiva 2006/112. Inoltre essa può costituire un aiuto per (alcuni) agricoltori forfettari (9).

29.

Gli Stati membri dovrebbero pertanto, in primo luogo, applicare il regime forfettario ai soli produttori agricoli per i quali l'applicazione del regime normale o delle modalità semplificate crei difficoltà amministrative (articolo 296, paragrafo 1, della direttiva 2006/112). Uno Stato membro può altresì escludere da tale regime i produttori agricoli per i quali, ad esempio, in virtù della portata della loro attività, tali difficoltà non esistono o non esistono più (articolo 296, paragrafo 2). In secondo luogo, uno Stato membro può escludere a priori dal regime determinate categorie di produttori agricoli (ibidem). In terzo luogo, uno Stato membro può fissare percentuali forfettarie di compensazione differenziate per diversi sottosettori dell'agricoltura (articolo 297, primo comma, seconda frase). Tale differenziazione può essere particolarmente consigliabile qualora, in considerazione delle notevoli differenze nel rapporto tra il valore aggiunto della produzione agricola ed il valore di beni e servizi acquistati ai fini di tale produzione, si manifestino disproporzioni importanti negli importi delle compensazioni effettivamente percepite dai produttori agricoli che operano nei vari sottosettori della produzione. In quarto luogo, infine, gli Stati membri determinano le percentuali forfettarie di compensazione in base ai dati macroeconomici degli ultimi tre anni (articolo 298, primo comma), il che significa anche che dette percentuali possono essere corrette qualora i dati macroeconomici dovessero indicare un'eccessiva compensazione.

30.

Alla luce delle considerazioni che precedono, è difficile non mettere in discussione la correttezza delle norme che disciplinano il regime forfettario per i produttori agricoli nel diritto del Regno Unito. Come, infatti, risulta dalle conclusioni del giudice del rinvio, a seguito dell'applicazione di tali norme un'azienda agricola, con un volume di produzione molto elevato (10), che tiene una contabilità dettagliata (11), riceve, nell'ambito del regime forfettario, una compensazione che supera di tre volte l'importo dell'IVA a monte che tale azienda avrebbe diritto di recuperare se fosse soggetta al regime normale. Qualora tali situazioni si rivelassero diffuse, ciò significherebbe che la disciplina del regime forfettario per i produttori agricoli nel Regno Unito è strutturalmente incompatibile con le disposizioni della direttiva 2006/112.

31.

Tuttavia, uno Stato membro non può rimediare agli effetti negativi delle sue azioni (o omissioni) a livello macroeconomico, adottando le misure destinate a singoli operatori economici. Il carattere facoltativo del regime forfettario per i produttori agricoli, sul quale ho richiamato l'attenzione nelle mie precedenti conclusioni concernenti siffatta materia, non ha, in tal senso, alcuna rilevanza (12).

32.

In una situazione in cui uno Stato membro abbia deciso di attuare il regime forfettario per i produttori agricoli e lo abbia configurato in modo corretto, vale a dire, in modo che tale regime sia

destinato esclusivamente ai produttori agricoli per i quali l'applicazione del regime normale o delle modalità semplificate creerebbe difficoltà, e la percentuale forfettaria di compensazione sia stata fissata ad un livello adeguato, un produttore agricolo, che soddisfi i criteri per la partecipazione al regime, può ragionevolmente confidare nel fatto di poter aderire al regime e di potervi rimanere, indipendentemente dai risultati finanziari effettivi conseguiti in ragione di tale appartenenza nei singoli esercizi fiscali. In caso contrario, l'obiettivo del regime forfettario, consistente nel semplificare le procedure e nel ridurre gli oneri amministrativi per gli operatori per i quali l'applicazione del regime fiscale generale crea difficoltà, non sarebbe raggiunto.

33.

Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo di rispondere alla prima questione pregiudiziale dichiarando che gli articoli da 295 a 305 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che gli unici presupposti ammissibili per escludere un agricoltore forfettario dal regime comune forfettario, disciplinato dalle citate disposizioni, sono quelli previsti dall'articolo 296, paragrafo 2, di tale direttiva.

Sulla seconda questione pregiudiziale

34.

Con la seconda questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede in sostanza se uno Stato membro possa, in base all'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, escludere dal regime forfettario una categoria di produttori agricoli descritta come «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».

35.

La suddetta questione è sorta nel contesto della posizione dell'autorità fiscale espressa nel procedimento principale, e sostenuta dal governo del Regno Unito nelle sue osservazioni nella presente causa, secondo la quale tale precisa categoria di agricoltori è stata definita nel diritto del Regno Unito ed esclusa dal regime forfettario conformemente all'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva 2006/112.

36.

Come ho indicato in precedenza (13), l'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 consente agli Stati membri di escludere dal regime forfettario talune categorie di produttori agricoli. Tale disposizione costituisce un principio guida per gli Stati membri su come disciplinare nel loro diritto nazionale il regime forfettario. L'esenzione di cui trattasi dovrebbe quindi avere, quale elemento strutturale di tale regime, natura ex ante, nel senso che la categoria soggetta all'esenzione dovrebbe essere definita a priori ed in astratto, in modo che un produttore agricolo, prima di prendere un'eventuale decisione in merito all'adesione al regime, sia in grado di stabilire se appartenga ad una categoria soggetta all'esclusione e se possa continuare ad appartenervi in futuro. Ciò è richiesto dalla certezza del diritto e dalla tutela del legittimo affidamento.

37.

Ciò risulta anche dalla formulazione dell'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 che, nella prima parte, utilizza la nozione di «categorie di produttori agricoli», mentre poi consente di escludere dal regime i «produttori agricoli» per i quali l'applicazione del regime normale o delle modalità semplificate non crei difficoltà. Così, mentre nel secondo caso può essere ammessa

un'analisi individuale della situazione dei singoli produttori agricoli, nel primo si tratta chiaramente di una categoria definita in astratto e a priori.

38.

Ovviamente può accadere che un produttore agricolo, che inizialmente non appartiene alla categoria soggetta all'esclusione, possa successivamente rientrare in tale categoria. Ciò si può verificare, ad esempio, in seguito all'ampliamento della sua attività o alla variazione della natura della stessa. Si tratta delle situazioni che dipendono dalla decisione dell'interessato, nelle quali egli è in grado di prevedere gli effetti delle suddette decisioni sul suo status di agricoltore forfettario. Al contrario, non mi sembra conforme alla logica del regime forfettario che l'esclusione dal regime possa verificarsi automaticamente, in ragione dei risultati finanziari vantaggiosi ottenuti dal produttore agricolo per il fatto stesso della sua adesione al regime.

39.

Inoltre, l'esclusione in parola si basa sul presupposto della sussistenza di un determinato rapporto tra l'importo ricevuto a titolo di compensazione forfettaria e l'importo dell'IVA che l'interessato avrebbe teoricamente diritto di recuperare, se avesse agito come soggetto passivo nell'ambito del regime normale. In primo luogo, il verificarsi di tale presupposto è in larga misura indipendente dalla decisione dell'interessato, in quanto il volume del fatturato generato (da cui dipende l'importo della compensazione che è espresso come percentuale di tale fatturato) dipende solo in parte dal valore di beni e servizi acquistati ai fini dell'attività e, di conseguenza, dall'importo dell'IVA pagata.

40.

In secondo luogo, in condizioni normali, un agricoltore forfettario non è nemmeno in grado di prevedere o stabilire se tale presupposto di esclusione dal regime si sia verificato. Occorre infatti ricordare che il regime forfettario è destinato ai produttori agricoli per i quali l'applicazione del regime normale creerebbe difficoltà amministrative. Per tale ragione gli agricoltori forfettari sono esentati da una serie di obblighi, in particolare per quanto riguarda la tenuta dei registri e della contabilità. Un agricoltore forfettario non è quindi in grado di calcolare l'importo dell'IVA che avrebbe diritto di recuperare se fosse soggetto al regime normale, in quanto il regime forfettario serve proprio per liberarlo dall'obbligo di dover effettuare siffatti calcoli. Qualora invece, come nel procedimento principale, un agricoltore forfettario tenga la contabilità che consente di ricavare tali dati, ciò significa che, molto probabilmente, il regime forfettario è applicato in un modo che eccede quanto necessario per il raggiungimento dei suoi obiettivi.

41.

Per le ragioni suesposte ritengo che, anche se si giudicasse che il diritto del Regno Unito escluda dal regime forfettario una categoria di produttori agricoli definita così come nella seconda questione pregiudiziale, siffatta categoria risulterebbe strutturata in modo contrario alla logica del suddetto regime e l'appartenenza ad essa non potrebbe servire da base per l'esclusione da esso.

42.

Inoltre, la Commissione ha giustamente sottolineato nelle sue osservazioni che il modo in cui le autorità tributarie del Regno Unito hanno invocato l'esenzione dal regime della suddetta categoria di produttori agricoli non soddisfa i criteri di chiarezza e precisione, richiesti per il recepimento delle disposizioni del diritto dell'Unione nel diritto nazionale.

43.

Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte (14) l'esercizio da parte di uno Stato membro di una facoltà prevista dalla direttiva richiede, per ragioni di certezza del diritto, l'adozione di una norma espressa e deve soddisfare i criteri di specificità, di precisione nonché di chiarezza, consentendo in questo modo il controllo giurisdizionale.

44.

Orbene, l'individuazione della categoria di produttori agricoli soggetti all'esclusione dal regime forfettario, alla quale fa riferimento l'autorità tributaria, non risulta dalle disposizioni legislative, le quali (15) si limitano ad autorizzare le autorità tributarie ad escludere dal regime un agricoltore forfettario qualora ritengano che ciò sia necessario al fine di garantire la riscossione delle imposte. Solo in una nota non vincolante per i soggetti passivi viene indicato che si tratta di produttori agricoli che risultino recuperare, nell'ambito del regime, una compensazione nettamente superiore all'importo dell'IVA che avrebbero diritto di recuperare in base al regime normale (16). Come risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, tale nota non costituisce una disposizione legislativa, bensì un orientamento che chiarisce la prassi amministrativa delle autorità tributarie.

45.

La Shields & Sons ha quindi correttamente sostenuto nelle sue osservazioni nella presente causa che l'esclusione dal regime forfettario dei produttori agricoli, che ricevono una compensazione nettamente superiore all'importo dell'IVA che avrebbero diritto di recuperare secondo il regime normale, costituisce piuttosto una facoltà delle autorità tributarie di escludere i singoli produttori agricoli, e non un regime di esclusione di una categoria di produttori agricoli definita a priori ed in astratto, ai sensi dell'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva 2006/112.

46.

Alla luce di quanto precede, propongo di rispondere alla seconda questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che la categoria di 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 non costituisce una categoria di produttori agricoli strutturata correttamente ai fini dell'applicazione di tale disposizione.

Conclusione

47.

Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali poste dall'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunale superiore (sezione tributaria e del pubblico registro)] nel modo seguente:

1)

Gli articoli da 295 a 305 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che gli unici presupposti ammissibili per escludere un agricoltore forfettario dal regime comune forfettario, disciplinato dalle citate disposizioni, sono quelli previsti dall'articolo 296, paragrafo 2, di tale direttiva.

2)

L'articolo 296, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che esso non autorizza ad escludere dal regime forfettario una categoria di produttori agricoli definita come produttori agricoli che risultano recuperare, quali membri di tale regime, importi nettamente superiori rispetto a quelli che recupererebbero se fossero registrati a fini IVA.

(1) Lingua originale: polacco.

(2) GU 2006, L 347, pag. 1.

(3) Tali dati sono pacifici. Secondo i calcoli del contabile della stessa Shields & Sons, l'ammontare del rimborso a titolo di compensazioni, in particolare negli esercizi fiscali dal 2008/2009 al 2011/2012, ha superato di circa tre volte l'importo dell'IVA che l'impresa avrebbe avuto diritto di recuperare secondo le modalità ordinarie.

(4) V. sentenza del 12 ottobre 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

(5) V. sentenza del 12 ottobre 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

(6) Disciplinata agli articoli da 281 a 292 della direttiva 2006/112.

(7) Come, ad esempio, nel diritto francese, e indirettamente (attraverso l'obbligo di tenere la contabilità, derivante da altre disposizioni) anche nel diritto polacco o austriaco.

(8) Tale deroga sembra possibile in quanto il principio di neutralità, diversamente dal principio della parità di trattamento, di cui costituisce la concretizzazione in materia di IVA, non riveste rango costituzionale (V. sentenza del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, punti 42 e 43).

(9) V. le conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa Commissione/Portogallo (C?524/10, EU:C:2011:613, paragrafo 36).

(10) Come risulta dalla stessa domanda di pronuncia pregiudiziale, la Shields & Sons ha ricevuto, quale compensazione forfettaria per l'esercizio fiscale 2011/2012, un importo superiore a GBP 200000, il che, tenuto conto della percentuale del 4%, corrisponde ad un fatturato di circa GBP 5000000.

(11) Infatti, queste informazioni derivano dai dati elaborati dal contabile della Shields & Sons.

(12) V. le mie conclusioni nella causa Nigl (C?340/15, EU:C:2016:505, paragrafo 49).

(13) V. paragrafo 22 delle presenti conclusioni.

(14) Sentenza del 4 giugno 2009, SALIX Grundstücks?Vermietungsgesellschaft (C?102/08, EU:C:2009:345, punti da 51 a 58).

(15) Nello specifico, l'articolo 206 del regolamento sull'IVA del 1995 (v. paragrafo 6 delle presenti conclusioni).

(16) Nota IVA, punto 7.2 (v. paragrafo 7 delle presenti conclusioni).