Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MACIEJ SZPUNAR
presentadas el 28 de junio de 2017 [1]

Asunto C-262/16

Shields & Sons Partnership
contra
The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los mercados regulados), Reino Unido]]

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

Introducción

1. La aplicación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) genera considerables obligaciones administrativas para los sujetos pasivos. El cumplimiento de esas obligaciones puede suponer una carga excesiva para algunos de ellos, en especial si ejercen una actividad económica relativamente modesta. Por este motivo, la regulación del IVA contiene normas simplificadas para ciertas categorías de sujetos pasivos. Este es el caso, en particular, de los productores agrícolas, para los cuales se ha previsto un régimen de tanto alzado. La aplicación de dicho régimen es facultativa para los Estados miembros. No obstante, si deciden aplicarlo, no disponen de libertad total para elegir su forma. En el caso de autos, el Tribunal de Justicia tendrá ocasión de aclarar los principios fundamentales aplicables en este ámbito.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

2. De conformidad con el artículo 296, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: [2]

«1. Los Estados miembros podrán otorgar a los productores agrícolas, cuando la aplicación a los mismos del régimen general del IVA o, en su caso, del régimen especial previsto en el capítulo 1 implicase dificultades, un régimen de tanto alzado que tienda a compensar la carga del IVA pagada por las compras de bienes y servicios de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado, de conformidad con lo dispuesto en el presente capítulo.

1 Lengua original: polaco.

2 DO 2006, L 347, p. 1.

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

3. El artículo 297, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 prevé:

«Los Estados miembros establecerán, si es necesario, porcentajes a tanto alzado de compensación. Asimismo, podrán establecer porcentajes a tanto alzado de compensación diferenciados en función de las explotaciones forestales y de los distintos subsectores de la agricultura y de la pesca.»

4. Con arreglo al artículo 298, párrafo primero, de dicha Directiva:

«Los porcentajes a tanto alzado de compensación se determinarán sobre la base de los datos macroeconómicos relativos exclusivamente a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado en los tres últimos años.»

5. Por último, el artículo 299 de la Directiva 2006/112 establece:

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

Derecho del Reino Unido

6. En el Derecho del Reino Unido, el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas fue establecido por el artículo 54 de la Value Added Tax Act 1994 (Ley de 1994 relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «Ley de 1994»). La Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992, SI 1992/3221 [Orden de 1992 relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido (Régimen Común de Tanto Alzado de los Productores Agrícolas) (Suplemento Porcentual), Instrumento Normativo 1992/3221], fija en un 4 % el porcentaje a tanto alzado de compensación. Este porcentaje se aplica a todos los productores agrícolas acogidos al régimen de tanto alzado. El artículo 206 del Value Added Tax Regulations 1995 (Reglamento de 1995 relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido), que figura en la sección XXIV de este último, en desarrollo del artículo 54 de la Ley de 1994, define los supuestos en que los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración Tributaria y Aduanera, Reino Unido; en lo sucesivo, «Administración tributaria») pueden anular el certificado de adhesión de la explotación agrícola al régimen de tanto alzado. Entre tales supuestos figura que la Administración tributaria considere que la anulación del certificado es necesaria a fin de mantener los ingresos.

7. La Administración tributaria publica información dirigida a los sujetos pasivos acerca de la interpretación de las normas del IVA («VAT Notices»; en lo sucesivo, «comunicaciones sobre el IVA»). Según los datos proporcionados en la petición de decisión prejudicial, estas comunicaciones no son vinculantes, pero la Administración tributaria las cita en la práctica en sus relaciones con los sujetos pasivos. En la resolución que es objeto del procedimiento principal, la Administración tributaria hace referencia a la Comunicación sobre el IVA 700/46, que versa sobre el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas. Con arreglo al punto 7.2 de dicha Comunicación, el productor agrícola está obligado a abandonar el régimen si «recupera, como productor agrícola en régimen de tanto alzado, cantidades sustancialmente superiores a las que recuperaría en caso de estar registrado en el régimen normal a efectos del IVA».

Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

8. La empresa Shields & Sons Partnership (en lo sucesivo, «Shields & Sons») gestiona una explotación agrícola en Castlewellan (Reino Unido). La explotación agrícola consiste en la cría de ganado bovino, por lo que es una actividad comprendida, en el Reino Unido, en el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas.

9. Shields & Sons ha estado sometida al régimen de tanto alzado de los productores agrícolas desde el ejercicio fiscal 2004/2005. Durante dicho ejercicio fiscal, la devolución recibida por Shields & Sons en concepto de compensación a tanto alzado equivalía básicamente a la cuantía de la devolución del IVA a la que esta empresa habría tenido derecho como sujeto pasivo del régimen normal. En los ejercicios siguientes, sin embargo, esa cantidad comenzó a experimentar fuertes variaciones, de modo que el excedente acumulado en concepto de la compensación correspondiente a los ejercicios fiscales 2004-2005 a 2011-2012 ascendió a 374 884,23 libras esterlinas (GBP). [3]

10. En estas circunstancias, la Administración tributaria anuló, mediante resolución de 15 de octubre de 2012, el certificado que permitía a Shields & Sons acogerse al régimen de tanto alzado de los productores agrícolas, basándose en que esta empresa recuperaba, como productor agrícola en régimen de tanto alzado, una cantidad sustancialmente superior al importe que recuperaría en caso de estar sujeta al régimen normal del IVA. Dicha resolución fue confirmada mediante resolución de 21 de diciembre de 2012.

11. Mediante sentencia de 8 de octubre de 2014, el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de primera instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido] desestimó el recurso interpuesto contra esta resolución por Shields & Sons. Esta última recurrió dicha sentencia ante el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los mercados regulados), Reino Unido], que es el órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto.

12. Según el órgano jurisdiccional remitente, las partes del procedimiento principal difieren en cuanto a la interpretación correcta de las disposiciones de la Directiva 2006/112 en materia del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas. En estas circunstancias, el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los mercados regulados)] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En lo que respecta al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas previsto en el capítulo 2 del título XII de la Directiva [2006/112], ¿ha de interpretarse el artículo 296, apartado 2, [de dicha Directiva] en el sentido de que regula de forma exhaustiva las circunstancias en las que un Estado miembro puede excluir a un productor agrícola del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas? En particular:

1.1) ¿Ha de basarse un Estado miembro necesariamente en el artículo 296, apartado 2, [de la Directiva 2006/112] para poder excluir a productores agrícolas del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas?

1.2) ¿Puede un Estado miembro basarse también en el artículo 299 [de la citada Directiva] para excluir a un productor agrícola del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas?

3 Estos datos no se discuten. Según los cálculos del propio contable de Shields & Sons, la devolución en concepto de compensación superó, en particular en los ejercicios contables de 2008/2009 a 2011/2012, prácticamente el triple del importe de la devolución del IVA a la que esta empresa habría tenido derecho en el marco del régimen normal.

1.3) ¿Confiere el principio de neutralidad fiscal a un Estado miembro el derecho a excluir a un productor agrícola del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas?

1.4) ¿Están los Estados miembros facultados para excluir a productores agrícolas del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas por otros motivos?

2) ¿Cómo debe interpretarse la expresión "categorías de productores agrícolas" que figura en el artículo 296, apartado 2, de la [Directiva 2006/112]? En particular:

2.1) ¿Es preciso que una categoría de productores agrícolas en el sentido de esa disposición quede determinada con arreglo a características objetivas?

2.2) ¿Cabe determinar una categoría de productores agrícolas en el sentido de esa disposición con arreglo a consideraciones económicas?

2.3) ¿Qué grado de precisión se exige para determinar una categoría de productores agrícolas que un Estado miembro ha pretendido excluir del régimen?

2.4) ¿Permite dicha expresión que un Estado miembro considere como una categoría en el sentido de esa disposición a los "productores agrícolas respecto de los que se ha constatado que, en régimen de tanto alzado, recuperan cantidades sustancialmente superiores a las que recuperarían en caso de estar registrados a efectos del IVA"?»

13. Esta petición de decisión prejudicial fue recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de mayo de 2016. Han presentado observaciones escritas Shields & Sons, el Gobierno del Reino Unido, el Gobierno francés y la Comisión Europea. Shields & Sons, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión estuvieron representados en la vista que se celebró el 15 de marzo de 2017.

Apreciación

14. Mediante las cuestiones prejudiciales planteadas, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si (y, en caso afirmativo, sobre qué base) un Estado miembro puede excluir del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas a quienes, estando incorporados a ese régimen, recuperen en concepto de compensación a tanto alzado una cantidad sustancialmente superior a la devolución del IVA a la que tendrían derecho si estuvieran sometidos al régimen normal. Empezaré mi análisis de las cuestiones prejudiciales con una breve recapitulación de las características del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas.

Régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas

15. En principio están sujetas al IVA, sin perjuicio de ciertos tipos de actividades exentas, todas las operaciones efectuadas por los sujetos pasivos en el marco de su actividad económica. Ahora bien, este tributo impone a los sujetos pasivos considerables obligaciones administrativas, en particular en materia contable. Ello es indispensable para asegurar el funcionamiento correcto del IVA: este impuesto se basa en gran medida en la contabilidad y el control de las obligaciones fiscales que llevan a cabo los propios sujetos pasivos. Por esta razón, sin embargo, ciertas categorías de operadores económicos, en particular aquellos que desempeñan unas actividades de alcance modesto, no están en condiciones de cumplir todas las obligaciones administrativas o esas obligaciones presentan para ellos dificultades importantes. En consecuencia, la Directiva 2006/112 prevé un sistema simplificado de contabilidad del IVA.

16. Los productores agrícolas son una de las categorías de sujetos pasivos para las que se prevé tal sistema simplificado. Los artículos 295 a 305 de la Directiva 2006/112 establecen el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas. En resumen, en el marco de este régimen, el productor agrícola (llamado «agricultor en régimen de tanto alzado», conforme al artículo 295, apartado 1, punto 3, de la Directiva 2006/112) no está obligado a ingresar a la Hacienda Pública el IVA repercutido, pero tampoco puede deducir el impuesto soportado por la adquisición de bienes y servicios para las necesidades de su actividad. En función de las soluciones adoptadas en los distintos Estados miembros, puede en cambio computar en el precio de los bienes y servicios que suministra a otros sujetos pasivos una compensación a tanto alzado, cuyo porcentaje es determinado por el Estado miembro con arreglo al artículo 297 de la Directiva 2006/112. En el Reino Unido, dicho porcentaje asciende al 4 %. Los adquirentes de esos bienes y servicios tratan esta compensación a tanto alzado como IVA soportado y tienen derecho a deducirlo del impuesto que adeuden. La compensación puede ser asimismo abonada directamente por la Hacienda Pública a los agricultores en régimen de tanto alzado.

17. El régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas tiene dos objetivos. [4] En primer lugar, debe suponer una simplificación administrativa para los agricultores en régimen de tanto alzado. El hecho de que estos no tengan que ingresar en Hacienda Pública el IVA repercutido ni puedan deducirse el IVA soportado les libera de considerables obligaciones administrativas, como la llevanza de un registro de los bienes y servicios adquiridos, llevar la contabilidad, emitir facturas, etc.

18. En segundo lugar, este régimen debe permitir a los agricultores en régimen de tanto alzado compensar el IVA soportado por la adquisición de bienes o servicios utilizados para las necesidades de sus actividades. De no existir tal compensación, soportarían la carga de dicho impuesto, lo que sería contrario al principio de neutralidad del IVA para los sujetos pasivos, en virtud del cual son los consumidores quienes soportan la carga de ese impuesto. No obstante, dado que el porcentaje de compensación se calcula de forma global, para todos los agricultores en régimen de tanto alzado, la neutralidad del impuesto únicamente se respeta en términos igualmente globales. Ello significa que, para un determinado agricultor en régimen de tanto alzado, la compensación puede ser, en la práctica, superior o inferior al importe del IVA pagado durante un determinado ejercicio fiscal.

19. El régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas constituye una excepción a los principios generales de la Directiva 2006/112 y, por lo tanto, solo debe aplicarse en la medida que sea necesario para lograr los objetivos antes mencionados. [5] En consecuencia, en primer lugar, no debería utilizarse en el caso de productores agrícolas para los que la aplicación del régimen normal o de un régimen especial para las pequeñas empresas [6] no presente dificultades administrativas. En segundo lugar, la aplicación del régimen de tanto alzado no debería dar lugar, para el conjunto de los agricultores sometidos a dicho régimen en un determinado Estado miembro, al reembolso en concepto de compensación a tanto alzado de un importe superior a la devolución del IVA a la que esos productores agrícolas habrían tenido derecho en caso de haber estado sujetos al régimen normal.

20. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede analizar las cuestiones prejudiciales planteadas en el presente asunto del siguiente modo.

4 Véase la sentencia de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros (C-340/15, EU:C:2016:764), apartado 38 y jurisprudencia citada.

5 Véase la sentencia de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros (C-340/15, EU:C:2016:764), apartado 37 y jurisprudencia citada.

6 Previsto en los artículos 281 a 292 de la Directiva 2006/112.

Sobre la primera cuestión prejudicial

21. La primera cuestión prejudicial se refiere a la posibilidad de excluir del régimen de tanto alzado a un productor agrícola. El órgano jurisdiccional remitente pretende saber si esa exclusión solo puede producirse en las circunstancias previstas en el artículo 296, apartado 2, de la Directiva 2006/112, o si puede basarse en otro motivo, en particular en el artículo 299 de la citada Directiva o en la infracción del principio de neutralidad del IVA.

22. Procede recordar que el artículo 296, apartado 2, de la Directiva 2006/112 prevé dos supuestos de exclusión de un productor agrícola del régimen de tanto alzado. El primer supuesto es una exclusión general por el Estado miembro de determinadas categorías de productores agrícolas. Dado que la manera en que el Estado miembro puede definir estas categorías es objeto de la segunda cuestión prejudicial del presente asunto, la abordaré en la parte siguiente de las presentes conclusiones.

23. El segundo supuesto de exclusión se refiere a los productores agrícolas para los cuales la aplicación del régimen normal o de las modalidades simplificadas no presenta dificultades. Tal exclusión está relacionada, por lo general, con el tamaño de la explotación agrícola o con la magnitud de su volumen de negocios [7] y se basa en la presunción de que una explotación agrícola de un determinado tamaño puede asumir las obligaciones administrativas resultantes de su sujeción al IVA.

24. Aparentemente, estos criterios se refieren en principio a una exclusión *ex ante*, en el sentido de que el productor agrícola perteneciente a las categorías excluidas de la aplicación del régimen de tanto alzado no puede estar sometido a dicho régimen. Los casos de exclusión *ex post*, es decir, la exclusión de productores agrícolas ya acogidos al régimen de tanto alzado, pueden deberse a que el agricultor en régimen de tanto alzado pase de una categoría comprendida en dicho régimen a una categoría no incluida en el mismo, por ejemplo como consecuencia de una ampliación de sus actividades o de una reorientación de la producción. En esta situación, el productor agrícola deja de cumplir los criterios de pertenencia al régimen de tanto alzado, lo cual justifica su exclusión de dicho régimen.

25. En cambio, no creo que un agricultor en régimen de tanto alzado pueda ser excluido de dicho régimen por otra razón, en concreto por los motivos que indica el órgano jurisdiccional remitente en la primera cuestión prejudicial. Comparto a este respecto la posición manifestada por la empresa Shields & Sons, por el Gobierno francés y por la Comisión en sus observaciones formuladas en el presente asunto.

26. Por lo que respecta al principio de neutralidad del IVA, como ya he recordado, el legislador de la Unión ha basado de forma deliberada el régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas en una cierta generalización. Con objeto de simplificar las obligaciones administrativas, el legislador ha renunciado a una neutralidad perfecta del impuesto para cada uno de los agricultores en régimen de tanto alzado en particular en favor de una neutralidad global del régimen para el conjunto de tales productores agrícolas. Así, en el marco del régimen de tanto alzado, los productores agrícolas individuales pueden obtener compensaciones mayores o menores que la cuantía del IVA soportado, lo cual no es contrario al principio de neutralidad del IVA o, como afirma la Comisión en sus observaciones, supone una excepción a dicho principio introducida por voluntad del legislador. [8]

7 Tal como sucede en la legislación francesa, así como indirectamente (a través de la obligación de llevar una contabilidad, resultante de otras disposiciones) también en las legislaciones polaca y austríaca.

8 Tal excepción es posible, al parecer, en la medida en que el principio de neutralidad, a diferencia del principio de igualdad de trato, del que constituye la plasmación en materia de IVA, no es de rango constitucional (véase la sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, apartados 42 y 43).

27. En cuanto al artículo 299 de la Directiva 2006/112, dicho precepto constituye un principio rector para los Estados miembros a efectos de la fijación del porcentaje de compensación a tanto alzado. Los Estados miembros deben fijar dicho porcentaje de modo que la compensación no supere la cuantía global de las cargas del IVA soportado. El porcentaje de compensación a tanto alzado se determina, conforme al artículo 298, párrafo primero, de la citada Directiva, sobre la base de los datos macroeconómicos relativos al conjunto de los agricultores en régimen de tanto alzado. El artículo 299 de dicha Directiva no puede, por tanto, servir de base para la adopción de decisiones individuales frente a un agricultor concreto en régimen de tanto alzado. En efecto, las normas relativas al modo de fijación del porcentaje de compensación a tanto alzado hacen referencia a los agricultores en régimen de tanto alzado en su conjunto, y no a cada uno de ellos individualmente. Por otra parte, como observa acertadamente la Comisión, el artículo 295, apartado 1, punto 6, de la Directiva 2006/112 define, a efectos de la aplicación de las disposiciones relativas al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas, la carga de IVA soportado como la carga global del IVA pagada por el conjunto de los agricultores en régimen de tanto alzado por la adquisición de bienes y servicios para sus actividades. Por consiguiente, este artículo no significa que esté prohibido que algunos de los agricultores en régimen de tanto alzado reciban una compensación superior al IVA que han pagado efectivamente.

28. Como señala acertadamente la empresa Shields & Sons en sus observaciones presentadas en el presente asunto, los Estados miembros disponen de un cierto número de instrumentos que permiten garantizar que los agricultores en régimen de tanto alzado no recuperen, por estar acogidos a este régimen, una compensación superior a la devolución del IVA a la que habrían tenido derecho en caso de estar sujetos al régimen normal del IVA. Debo añadir que, en mi opinión, los Estados miembros no solo pueden, sino que deben hacer uso de estos instrumentos. En efecto, tal compensación excesiva es contraria tanto a la naturaleza del régimen de tanto alzado en su condición de excepción a los principios generales como al claro tenor del artículo 299 de la Directiva 2006/112. Además, podría constituir una ayuda a los agricultores en régimen de tanto alzado (o a algunos de ellos). [9]

29. En primer lugar, los Estados miembros solo deben establecer un régimen de tanto alzado a favor de los productores agrícolas para los que la aplicación del régimen normal o de las modalidades simplificadas presente dificultades administrativas (artículo 296, apartado 1, de la Directiva 2006/112). Asimismo, un Estado miembro puede excluir de este régimen a los productores agrícolas para los cuales, por ejemplo por razón del volumen de su actividad, estas dificultades no se presenten o dejen de presentarse (artículo 296, apartado 2, de dicha Directiva). En segundo lugar, un Estado miembro puede excluir *a priori* del régimen a ciertas categorías de productores agrícolas (*ibidem*). En tercer lugar, un Estado miembro puede establecer porcentajes a tanto alzado de compensación diferenciados para distintos tipos de actividades agrícolas (artículo 297, párrafo primero, segunda frase, de dicha Directiva). Tal diferenciación puede ser especialmente pertinente si, por razón de una diferencia significativa en la relación entre el valor añadido de la producción agrícola y el valor de los bienes y servicios adquiridos para dicha producción, resultan desproporciones importantes en la cuantía de la compensación efectivamente obtenida por los productores agrícolas que ejercen su actividad en los distintos subsectores de producción. En cuarto y último lugar, los Estados miembros fijan el porcentaje de compensación a tanto alzado sobre la base de los datos macroeconómicos de los tres últimos años (artículo 298, primer párrafo, de dicha Directiva), lo que significa igualmente que dicho porcentaje puede corregirse si los datos macroeconómicos muestran una compensación excesiva.

30. A la luz de las consideraciones precedentes, es difícil no poner en tela de juicio la legalidad de la normativa del régimen de tanto alzado de los productores agrícolas en el Derecho del Reino Unido. En efecto, de la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que, en virtud de la aplicación de esta normativa, una explotación agrícola con un volumen de producción muy

9 Véanse las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto Comisión/Portugal (C-524/10, EU:C:2011:613), punto 36.

elevado,[10] que lleva una contabilidad detallada,[11] obtiene en el marco del régimen de tanto alzado una compensación que triplica con creces la devolución del IVA soportado al que esa explotación agrícola tendría derecho si estuviera sujeta al régimen normal. En caso de que tales situaciones estén muy difundidas, ello significaría que la normativa del Reino Unido sobre el régimen de tanto alzado de los productores agrícolas es incompatible estructuralmente con las disposiciones de la Directiva 2006/112.

31. Sin embargo, un Estado miembro no puede remediar los efectos negativos de su actuación (u omisión) en el ámbito macroeconómico a través de medidas destinadas a los operadores económicos individuales. El carácter facultativo del régimen de tanto alzado de los productores agrícolas, que ya analicé en mis anteriores observaciones dedicadas a este tema, tampoco tiene incidencia a este respecto.[12]

32. En efecto, cuando el Estado miembro que decide instaurar un régimen de tanto alzado de los productores agrícolas lo configura correctamente, esto es, cuando el régimen se destina únicamente a los productores agrícolas para los que la aplicación del régimen normal o de las modalidades simplificadas presente dificultades y el porcentaje de compensación a tanto alzado se fija adecuadamente, el productor agrícola que reúne los criterios de adhesión al régimen puede confiar razonablemente en tener derecho a incorporarse a dicho régimen y en mantenerse en el mismo cualesquiera que sean los resultados económicos reales de esa incorporación en el curso de los ejercicios fiscales siguientes. En caso contrario no se alcanzaría el objetivo del régimen de tanto alzado, consistente en facilitar los procedimientos y reducir las cargas administrativas de los operadores para los cuales la aplicación del régimen fiscal general presenta dificultades.

33. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión prejudicial que los artículos 295 a 305 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que los únicos criterios aceptables para excluir a un agricultor en régimen de tanto alzado del régimen común de tanto alzado regulado por los citados artículos son los previstos en el artículo 296, apartado 2, de dicha Directiva.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

34. Mediante la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se determine si un Estado miembro puede, sobre la base del artículo 296, apartado 2, de la Directiva 2006/112, excluir del régimen de tanto alzado a una categoría de productores agrícolas integrada por los «productores agrícolas respecto de los que se ha constatado que, en régimen de tanto alzado, recuperan cantidades sustancialmente superiores a las que recuperarían en caso de estar registrados a efectos del IVA».

35. Esta cuestión se suscitó en el contexto de la postura expresada por la Administración tributaria en el procedimiento principal, que el Gobierno del Reino Unido ha respaldado en sus observaciones presentadas en el presente asunto, según la cual esta categoría concreta de productores agrícolas ha sido definida por la normativa del Reino Unido y excluida del régimen de tanto alzado con arreglo al artículo 296, apartado 2, de la Directiva 2006/112.

10 Tal como se desprende de la petición de decisión prejudicial, Shields & Sons recuperó, en concepto de compensación a tanto alzado correspondiente al ejercicio fiscal 2011/2012, un importe superior a 200 000 GBP, lo que supone, teniendo en cuenta el porcentaje del 4 %, un volumen de negocios de aproximadamente 5 000 000 GBP.

11 Esta información procede, de hecho, de los datos elaborados por el contable de Shields & Sons.

12 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Nigl (C-340/15, EU:C:2016:505), punto 49.

36. Como ya he indicado anteriormente,[13] el artículo 296, apartado 2, de la Directiva 2006/112 permite a los Estados miembros excluir del régimen de tanto alzado a determinadas categorías de productores agrícolas. Esta disposición constituye un principio rector para los Estados miembros en lo que atañe a las modalidades de regulación del régimen de tanto alzado en su Derecho nacional. La exclusión que prevé debe, por tanto, como elemento constitutivo de ese régimen, presentar carácter *ex ante*, en el sentido de que la categoría objeto de exclusión ha de ser definida *a priori* e *in abstracto*, de forma que un productor agrícola, a la hora de adoptar la decisión de acogerse al régimen, esté en condiciones de evaluar si pertenece a la correspondiente categoría de exclusión y si podrá en adelante continuar perteneciendo a la misma. Así lo exigen consideraciones de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.

37. Así se desprende igualmente del tenor del artículo 296, apartado 2, de la Directiva 2006/112, que utiliza en este punto el concepto de «categorías de productores agrícolas», mientras que, más adelante, autoriza que se excluya del régimen a los «productores agrícolas» para los que la aplicación del régimen normal o de las modalidades simplificadas no debería presentar problemas. Por consiguiente, si bien en este segundo caso puede admitirse un análisis individual de la situación de cada productor agrícola, en el primer caso se trata claramente de una categoría definida *a priori* e *in abstracto*.

38. Es posible evidentemente que un productor agrícola que inicialmente no forme parte de la categoría objeto de exclusión pase con posterioridad a ser parte de la misma. Así puede ocurrir, por ejemplo, tras una ampliación de las actividades o una reorientación de las mismas. Se trata de situaciones que dependen de la decisión del interesado y en las que este puede prever los efectos de tal decisión sobre su estatuto de agricultor en régimen de tanto alzado. En cambio, no me parece conforme a la lógica del régimen de tanto alzado que la exclusión del régimen pueda producirse de manera automática como consecuencia de los resultados económicos obtenidos por el productor agrícola por el propio hecho de la incorporación.

39. Además, esta exclusión se basa en el requisito de una determinada relación entre el importe obtenido en concepto de compensación a tanto alzado y la devolución del IVA a la que el interesado habría tenido derecho teóricamente si hubiera actuado como sujeto pasivo del régimen normal. Pues bien, en primer lugar, este requisito es en gran medida independiente de la decisión del interesado, ya que el volumen de negocios generado (del que depende la cuantía de la compensación, que se calcula como un porcentaje del mismo) solo depende parcialmente del valor de los bienes y servicios adquiridos para las necesidades de las actividades y, en consecuencia, del importe del IVA pagado.

40. En segundo lugar, en circunstancias normales, un agricultor en régimen de tanto alzado no está en condiciones de prever ni comprobar si concurre este requisito de exclusión del régimen. En efecto, procede recordar que el régimen de tanto alzado está destinado a los productores agrícolas para los que la aplicación del régimen normal presente dificultades administrativas. Por esta razón, los agricultores en régimen de tanto alzado están dispensados de un determinado número de obligaciones, en particular en materia de llevanza de registros y de contabilidad. Por tanto, el agricultor en régimen de tanto alzado no está en condiciones de calcular la devolución del IVA a la que tendría derecho si estuviera sometido al régimen normal, por cuanto el régimen de tanto alzado tiene precisamente la finalidad de que el agricultor no deba realizar esos cálculos. Ahora bien, si el agricultor en régimen de tanto alzado, como sucede en el caso de autos, lleva una contabilidad que le permite utilizar tales datos, ello significa muy probablemente que el régimen de tanto alzado se aplica de una manera que va más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo.

13 Véase el punto 22 de las presentes conclusiones.

41. Por consiguiente, a mi juicio, aun considerando que el Derecho del Reino Unido excluya del régimen de tanto alzado a una categoría de productores agrícolas delimitada, tal como se indica en la segunda cuestión prejudicial, dicha categoría se ha definido de forma incompatible con la lógica de dicho régimen y la pertenencia a la misma no puede servir de base para la exclusión del régimen.

42. Además, en sus observaciones, la Comisión subraya con razón que la forma en que la Administración tributaria se refiere a la exclusión del régimen de la citada categoría de productores agrícolas no cumple los criterios de claridad y precisión que se exigen en materia de adaptación del Derecho nacional a las disposiciones del Derecho de la Unión.

43. En efecto, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,[14] la circunstancia de que el Estado miembro haga uso de la facultad prevista por la Directiva exige, por razones de seguridad jurídica, la adopción de una disposición expresa y el respeto de los criterios de especificidad, precisión y claridad que permiten un control de los órganos jurisdiccionales.

44. Pues bien, la delimitación de la categoría de productores agrícolas objeto de exclusión del régimen de tanto alzado a que se refiere la Administración tributaria no se desprende de las disposiciones normativas: en efecto, tales disposiciones[15] se limitan a permitir que la Administración tributaria excluya del régimen a un productor agrícola si lo considera necesario a fin de mantener los ingresos. Tan solo en la información no vinculante destinada a los sujetos pasivos se indica que se trata de los productores agrícolas que reciben, en el marco del régimen, una compensación sustancialmente superior a la cantidad que habrían recuperado si hubieran estado sujetos al régimen normal del IVA.[16] Tal como se desprende de la petición de decisión prejudicial, esta información no constituye una norma jurídica, sino que se trata de más bien de orientaciones que aclaran las prácticas administrativas de la Administración tributaria.

45. Por consiguiente, Shields & Sons afirma acertadamente, en sus observaciones presentadas en el presente asunto, que la exclusión del régimen de tanto alzado de los productores agrícolas que reciben una compensación sustancialmente más elevada que el importe que habrían recuperado en caso de estar sujetos al régimen normal del IVA constituye más bien una facultad de la Administración tributaria de excluir a productores agrícolas individuales, y no un régimen de exclusión de una categoría, definida *a priori* e *in abstracto*, de productores agrícolas en el sentido del artículo 296, apartado 2, de la Directiva 2006/112.

46. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 296, apartado 2, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que una categoría de productores agrícolas respecto de los que se ha constatado que, en régimen de tanto alzado, recuperan cantidades sustancialmente superiores a las que recuperarían en caso de estar registrados a efectos del IVA no constituye una categoría de productores agrícolas definida conforme a lo requerido a efectos de la aplicación de dicha disposición.

14 Sentencia de 4 de junio de 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345), apartados 51 a 58.

15 En concreto, el artículo 206 del Reglamento de 1995 relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido; véase el punto 6 de las presentes conclusiones.

16 Comunicación sobre el IVA (VAT Notice) 700/46, punto 7.2 (véase el punto 7 de las presentes conclusiones).

Conclusión

47. Habida cuenta de todas las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia responder del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los mercados regulados), Reino Unido]:

«1) Los artículos 295 a 305 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que los únicos criterios aceptables para excluir a un agricultor en régimen de tanto alzado del régimen común de tanto alzado regulado por los citados artículos son los previstos en el artículo 296, apartado 2, de dicha Directiva.

2) El artículo 296, apartado 2, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no autoriza a excluir del régimen de tanto alzado a una categoría de productores agrícolas integrada por los productores agrícolas respecto de los que se ha constatado que, en régimen de tanto alzado, recuperan cantidades sustancialmente superiores a las que recuperarían en caso de estar registrados a efectos del IVA.»