

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 24 de enero de 2008 1(1)

Asunto C-484/06

Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV

contra

Staatssecretaris van Financiën

«Redondeo de cuotas de IVA»

1. Con independencia del tipo de IVA aplicado a las operaciones, siempre habrá supuestos —a menos que la elección de los tipos y precios posibles se limite artificialmente—, en los que la cuota adeudada incluya una fracción de la unidad monetaria más pequeña utilizada como pago. (2) En tales supuestos, será necesario el redondeo. Se plantean entonces dudas acerca de si el redondeo debe ser al alza o a la baja, y acerca de la fase en la que debe producirse: respecto de cada artículo, cada recibo de caja, cada declaración fiscal, etc. Distintas respuestas a dichas dudas pueden conllevar diferencias significativas en las cuotas globales del impuesto que debe liquidarse.

2. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, el Hoge Raad de los Países Bajos (Tribunal Supremo) solicita que se dilucide a) si se aplica al redondeo el Derecho nacional o el Derecho comunitario y b) de ser éste último el caso, si los Estados miembros deben permitir el redondeo a la baja por artículo aunque se consignen varias operaciones en una sola factura o se incluyan en una sola declaración. (3)

Legislación comunitaria pertinente

3. El artículo 2 de la Primera Directiva sobre el IVA, (4) en vigor en el momento pertinente en el presente asunto (octubre de 2003), disponía:

«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común del impuesto sobre el valor añadido se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta.»

4. En la Sexta Directiva (5) figuran disposiciones más pormenorizadas. Dos se refieren al redondeo, si bien de porcentajes y no de cuotas. El artículo 19 (6) regula el cálculo a prorrata del impuesto soportado deducible cuando los insumos se utilizan tanto para los productos gravados como exentos; según el artículo 19, apartado 1, la prorrata *de deducción* del impuesto soportado debe expresarse como un porcentaje que será redondeado en el número entero *superior*. Y el artículo 25, apartado 3, (7) relativo al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas, dispone que el porcentaje de compensación podrá redondearse en medio punto *por exceso o por defecto*.

5. Las disposiciones siguientes de la Sexta Directiva han sido citadas por cuanto resultan pertinentes en relación con las cuestiones planteadas en el presente asunto.

6. El artículo 2, apartado 1, (8) dispone que estarán sujetas al IVA las entregas de bienes realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal. El artículo 5, apartado 1, (9) define una entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

7. A tenor del artículo 10, apartados 1 y 2, se considera como devengo del impuesto el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto, es decir, el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer ante el deudor para el pago del impuesto. Se produce, en principio, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. (10)

8. El artículo 11, parte A, (11) establece la norma general de que la base imponible es, en esencia, la totalidad de la contraprestación obtenida por quien realice la entrega o preste el servicio, ya sea del comprador o de cualquier otro.

9. El artículo 12, apartado 3, letra a), exige a los Estados miembros que fijen el tipo normal del IVA y autoriza tipos reducidos para determinadas categorías de entregas. (12)

10. El artículo 17, apartados 1 y 2, (13) concede a los sujetos pasivos el derecho a deducir del impuesto repercutido que deben abonar, las cuotas del IVA que han pagado en relación con los insumos utilizados a efectos de las entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas.

11. El artículo 22, apartado 3, letra a), (14) dispone que los sujetos pasivos extenderán facturas por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúan para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos (en consecuencia, implícitamente, no existe este requisito para las entregas de bienes y prestaciones de servicios a consumidores finales que son personas físicas), (15) y el artículo 22, apartado 3, letra b), exige que en dichas facturas figure, entre otra información, el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan. (16) El artículo 22, apartado 5, (17) dispone que los sujetos pasivos vendrán obligados a pagar la cuota neta del impuesto sobre el valor añadido (es decir, el impuesto repercutido menos el impuesto soportado) en el momento de la presentación de la declaración periódica. (18)

12. La Comisión también llama la atención sobre determinadas disposiciones de la Directiva 98/6/CE. (19) En particular, el artículo 2, letra a), de dicha Directiva define el «precio de venta», en el comercio minorista, como el precio final de una unidad del producto o de una cantidad determinada del producto, incluidos el IVA y todos los demás impuestos, y el artículo 3, apartado

1, dispone que se indicará el precio de venta en todos los productos pertinentes.

Legislación neerlandesa pertinente

13. El IVA está regulado en los Países Bajos por la Wet op de omzetbelasting (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) de 1968 y por el Uitvoeringsbesluit omzetbelasting (Decreto de desarrollo del impuesto sobre el volumen de negocios) de 1968. El tipo normal del IVA es el 19 %, y existe también un tipo reducido del 6 %.

14. En el momento pertinente en el presente asunto, no había ninguna disposición que regulara el redondeo de las cuotas adeudadas. Con efectos a partir del 1 de julio de 2004, se añadió un nuevo artículo 5a al Uitvoeringsbesluit omzetbelasting:

«En el cálculo de la tributación sobre la compensación y sobre el valor en aduana [...] la cuota del impuesto adeudado se redondeará aritméticamente en céntimos. Este redondeo aritmético en céntimos se aplicará de forma tal que los importes cuyo tercer decimal sea igual o superior a 5 se redondearán al alza y, en los casos en que el tercer decimal no llegue a tal cifra, se redondearán a la baja.»

15. La exposición de motivos relativa a dicha modificación señalaba que la problemática del redondeo había sido debatida en el seno del Comité Consultivo del IVA, (20) y que la posición de la Comisión era que, como la Directiva no contenía disposiciones sobre este extremo, los Estados miembros podían regularlo en el marco nacional de conformidad con el principio de subsidiariedad.

16. En la exposición de motivos también se señalaba que el método establecido se limitaba al requisito de redondear aritméticamente en céntimos enteros, pero que el impuesto podía ser calculado y redondeado por entrega de bienes o prestación de servicios realizados, o que el redondeo podía aplicarse al importe total de un conjunto de entregas y prestaciones.

17. El artículo 38 de la Wet op de omzetbelasting exige que los operadores ofrezcan los bienes o servicios a precios con IVA incluido, salvo cuando el cliente sea un sujeto pasivo o un organismo público.

Antecedentes y procedimiento

18. Koninklijke Ahold NV (en lo sucesivo, «Ahold») explota supermercados en los Países Bajos. Como minorista, tiene la obligación de ofrecer sus artículos para la venta a precios con IVA incluido.

19. En octubre de 2003, calculó y declaró el IVA devengado por las ventas en todos sus supermercados con base en el importe total por recibo de caja o «cesta de compra». Dividió el importe total, incluido el IVA indicado en cada recibo, en tres subtotales para artículos a) al tipo normal; b) al tipo reducido y c) respecto de los cuales no tenía que liquidar el IVA, por haber sido previamente pagado con arreglo a un régimen especial. Multiplicó los dos primeros subtotales por 19/119 y 6/106 respectivamente, para obtener el importe de IVA incluido en el precio. (21) Cada uno de dichos importes se redondeó entonces aritméticamente (al alza o a la baja) en un importe de céntimos de euro completos. Por consiguiente, los totales determinados fueron declarados como impuesto devengado y utilizados para calcular la cuota de IVA adeudada (IVA repercutido menos IVA soportado).

20. Sin embargo, en dos supermercados, realizó además, para sus propios fines, un cálculo diferente basándose en que a) la cuota de IVA debe determinarse no para cada recibo de caja,

sino para cada artículo vendido, y b) cualquier redondeo necesario debe ser siempre *a la baja* en el importe inferior inmediato en céntimos de euro completos. Por lo tanto, Ahold calculó que, respecto de los dos establecimientos y el período de que se trataba, debía haber abonado 1.414 euros menos de lo que efectivamente declaró y pagó.

21. El recurso de Ahold contra la negativa a reembolsar dicha cantidad ha llegado ahora al Hoge Raad. Sostiene que cualquier método de redondeo que dé lugar a que la cuota impositiva adeudada sea superior, aunque sea en muy poco, al importe determinado mediante la estricta aplicación del tipo de IVA correspondiente no se ajusta al Derecho comunitario.

22. El Hoge Raad solicita que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre las siguientes cuestiones:

«1) ¿Se aplica al redondeo de las cuotas del IVA exclusivamente el Derecho nacional o bien es una cuestión de Derecho comunitario, especialmente a la vista de [los artículos 11, parte A, y 22, apartados 3, letra b) y 5 de la Sexta Directiva]?

2) De ser éste el caso, ¿se desprende de las mencionadas disposiciones de la Directiva que los Estados miembros están obligados a permitir el redondeo a la baja por artículo aunque se consignen varias operaciones en una sola factura o se incluyan en una sola declaración?»

23. Han presentado observaciones escritas Ahold, los Gobiernos griego, neerlandés, polaco y del Reino Unido, así como la Comisión, y todos ellos, excepto el Gobierno polaco, estuvieron representados en la vista.

Apreciación

Primera cuestión prejudicial: Derecho aplicable

24. Es evidente que ninguna disposición de las Directivas comunitarias en materia de IVA regula expresamente el redondeo de las cuotas de IVA. Aunque los artículos 11, parte A, y 22, apartado 3, letra b), a los que hace referencia el Hoge Raad, son pertinentes para la determinación de las cuotas de IVA, quedan muy lejos del grado de precisión que sería necesario para extraer una conclusión específica en lo que respecta al redondeo de dichas cuotas. En estas circunstancias, y puesto que la cuestión del redondeo es ineludible, la normativa detallada necesaria debe ser una cuestión de Derecho nacional. (22)

25. Además, esta conclusión es confirmada, como varios Estados miembros han señalado, por las disposiciones del Tratado relativas a la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios (artículo 93 CE) y las directivas (artículo 249 CE, párrafo tercero).

26. Sin embargo, también es evidente que, en un ámbito abarcado por una directiva de armonización, los Estados miembros no pueden adoptar medidas que contravengan o sean incompatibles con las normas o principios establecidos en dicha directiva, o cualesquiera normas o principios superiores aplicables en Derecho comunitario. (23)

27. En otras palabras, la cuestión del redondeo no es sólo un asunto de Derecho nacional o comunitario; debe ser regulada de manera pormenorizada por el Derecho nacional dentro de los límites exigidos por el Derecho comunitario.

Segunda cuestión prejudicial: redondeo a la baja por artículo

28. Desde esta perspectiva, la segunda cuestión prejudicial consiste, en esencia, en si una norma nacional que permite a los empresarios redondear el IVA a la baja hasta el siguiente

céntimo en cada artículo vendido es necesaria en virtud del Derecho comunitario en materia de IVA, en particular, de la Sexta Directiva, y en si es compatible o incompatible con el mismo.

29. A mi juicio, tal norma es incompatible con los principios que regulan el IVA por los motivos aducidos a continuación. Pese a que la cuestión presenta dos aspectos –redondeo a la baja y redondeo por artículo–, los dos están estrechamente ligados y los examinaré conjuntamente.

30. Una cuestión preliminar es que el problema se plantea ante el Hoge Raad en el contexto de entregas a consumidores finales a precios al por menor con IVA incluido. Por el momento, limitaré mi análisis a dicho contexto, el cual, desde el punto de vista del redondeo, es un tanto diferente de las entregas a otros sujetos pasivos y de las entregas a precios netos a los que se añade el IVA. (24)

31. Dos requisitos me parecen de primordial importancia: que el IVA debe ser exactamente proporcional al precio y que debe ser neutral en lo que respecta a los empresarios.

32. El primero de dichos requisitos se estipula expresamente en el artículo 2 de la Primera Directiva. Significa que el importe de IVA incluido en un precio al por menor debe representar, en lo que respecta a cualquier tipo determinado de IVA, la proporción exacta del precio que se deriva de la aplicación de dicho tipo. Cuando el tipo es el 19 %, la proporción exacta del impuesto en el precio al por menor es 19/119 de dicho precio, que sigue siendo una proporción exacta, al margen de que pueda expresarse como un número entero de céntimos o no.

33. El segundo requisito se desprende de dicho artículo y del sistema de deducción establecido en el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva. El IVA debe recaer sólo sobre el consumidor final y no sobre los distintos empresarios y proveedores de servicios que han contribuido al producto final o por cuyas manos éste ha pasado. (25) A la inversa, dichos operadores deben abonar a las autoridades tributarias todos los importes de IVA pagados por el consumidor final y no pueden conservar tales importes en beneficio propio.

34. En lo que respecta a un consumidor final, que soporta la carga del IVA pero no lo paga por separado ni lo deduce en una fase posterior, no es necesario determinar el importe del impuesto incluido en el precio al por menor como un número entero de céntimos. Es legítimo que desee conocer el importe y el porcentaje, pero para ello es suficiente una indicación aproximada hasta el céntimo siguiente. Tal indicación en un recibo de caja en lugar de en una factura de IVA emitida con arreglo al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva no tiene por qué vincular al minorista o a la autoridad tributaria de ninguna manera.

35. En cambio, para estos últimos tiene una importancia práctica que se utilicen cifras exactas en los cálculos que determinan las cuotas adeudadas.

36. Con arreglo al artículo 22, apartados 4 y 5, de la Sexta Directiva, el importe del impuesto devengado debe ser declarado por el sujeto pasivo en su declaración periódica, en la que servirá como elemento para el cálculo del impuesto neto que debe liquidar al presentar la declaración.

37. Todo incremento en la cuota declarada (el resultado del redondeo al alza) supone un incremento en el impuesto neto que debe pagarse a la autoridad tributaria, y cualquier reducción (el resultado del redondeo a la baja) supone una reducción de dicho impuesto neto. (26)

38. Por consiguiente, pese a que la proporción exacta del impuesto incluido en cada precio al por menor y pagado por el consumidor (19/119 de ese precio, en nuestro ejemplo) no varía, el redondeo al alza de dicho importe en el céntimo siguiente en la declaración periódica obligaría al minorista a pagar con cargo a su beneficio una fracción de un céntimo más de la que

efectivamente le corresponde, y el redondeo a la baja le permitiría conservar una fracción de un céntimo como beneficio adicional.

39. Cabría objetar que una fracción de un céntimo es una cantidad diminuta, que no puede poner en peligro seriamente la integridad del régimen del IVA. Sin embargo, cuando una fracción de un céntimo se multiplica por el número de artículos vendidos en un período impositivo determinado, la repercusión puede ser considerable.

40. El cálculo de Ahold indica que, en lo que respecta a dos de sus establecimientos durante un mes, la diferencia habría sido de unos 1.400 euros. Según su página de Internet, Ahold explota más de 2.000 establecimientos minoristas de distinto tamaño sólo en los Países Bajos. Desde esta perspectiva, parece plausible la estimación aproximada del Gobierno del Reino Unido de que «si las cuatro principales cadenas de supermercados que realizan operaciones en el Reino Unido fueran autorizadas a practicar el redondeo a la baja por artículo, sin ninguna modificación de los precios pagados por los clientes, ello daría lugar a un redondeo a la baja del IVA liquidado y pagado por dichas cadenas de supermercados de más de 70 millones de GBP al año (100 millones de euros)». (27)

41. No hay motivo para suponer que el redondeo al alza daría lugar a una distorsión menor que el redondeo a la baja, si bien la distorsión podría ser mayor en los Estados miembros en que la unidad monetaria más pequeña utilizada sea superior al céntimo.

42. El redondeo sistemático a la baja o al alza de la cuota de IVA adeudada por cada artículo vendido daría lugar, en consecuencia, a una divergencia global considerable con respecto a un resultado que se ajusta plenamente a los principios de proporcionalidad exacta y neutralidad del IVA. (28) Con el redondeo a la baja, en su conjunto, cantidades considerables de IVA serían pagadas por los clientes y conservadas por los minoristas en lugar de ser entregadas, como procede, a las autoridades tributarias; con el redondeo al alza, cantidades similares serían recaudadas por las autoridades de los minoristas, pese a no ser adeudadas ni haber sido pagadas por los clientes.

43. En consecuencia, la legislación comunitaria en materia de IVA no puede permitir –y mucho menos exigir– el redondeo sistemático a la baja (o al alza) del IVA por cada artículo vendido por minoristas al liquidar el impuesto.

44. Esta conclusión responde a la segunda cuestión prejudicial formulada por el Hoge Raad.

45. Sin embargo, puede resultar útil examinar qué tipos de solución pueden ser aceptables, teniendo en cuenta que la situación de interés inmediato se refiere a las ventas al por menor a los consumidores finales a precios con IVA incluido.

46. Al menos dos tipos de planteamiento parecerían adecuados para reducir o minimizar, cuando no eliminar completamente, la distorsión que he subrayado antes. Podrían aplicarse de manera independiente o conjuntamente.

47. En primer lugar, como han señalado todos los Gobiernos de los Estados miembros que han presentado observaciones, el método aritmético común de redondeo, en el que cualquier fracción de un céntimo por debajo de 0,5 se redondea a la baja y cualquier fracción de 0,5 o más se redondea al alza, ambas en el siguiente céntimo, reduce probablemente la distorsión de que se trata, en la medida en que las sumas redondeadas a la baja tenderán a anular las sumas redondeadas al alza. (29)

48. Dicho planteamiento no tiene por qué afectar al importe de IVA incluido en el precio

pagado por cada consumidor por cada artículo, el cual, a un tipo del 19 %, se mantiene en el 19/119 del precio al por menor. (30) Se trata más bien de una forma práctica de conseguir una aproximación del total de dichas cantidades individuales que cada minorista debe declarar a la autoridad tributaria en su declaración periódica. Podría conseguirse un grado de exactitud posiblemente mayor calculando el importe de IVA en el precio de cada artículo hasta, por ejemplo, el octavo o décimo decimal, y sumando todas las cantidades así calculadas antes de redondear en el siguiente céntimo, si bien parece innecesariamente complicado llegar a tal extremo (así como gravoso para el pequeño empresario).

49. En segundo lugar, según se desprende de la última consideración, no es preciso en absoluto llevar a cabo ningún redondeo hasta que deba efectuarse un *pago* efectivo de IVA, distinto de cualquier indicación de precios con el IVA incluido. No se llega a esta fase hasta que se calcula la cuota adeudada con cada declaración periódica de conformidad con el artículo 22, apartado 5, de la Sexta Directiva. Hasta entonces, las cuentas de los empresarios sólo tienen que indicar los precios con IVA incluido para cada tipo impositivo aplicable; la cuota de impuesto incluida en dichos precios puede registrarse simplemente como 19/119, 6/106 o cualquiera que sea la fracción aplicable (la «proporción exacta» exigida por el artículo 2 de la Primera Directiva). Si el redondeo se limita a la fase final, el resultado es más preciso y, además, se reduce la carga de cálculo.

50. En consecuencia, si el efecto del redondeo se limita a una fracción de un céntimo para cada minorista y para cada tipo impositivo en cada declaración periódica, no se producirá ninguna distorsión grave del importe total del impuesto recaudado en comparación con el importe total abonado por los consumidores, y la distorsión de neutralidad no puede exceder de unos pocos céntimos por empresario.

51. Además, si el redondeo se aplaza hasta la última fase posible, el redondeo sistemático a la baja no afectará a la integridad del sistema en más de una medida ciertamente insignificante. El Tribunal de Justicia precisó en el asunto Elida Gibbs que, en el cálculo final, el importe a favor de la autoridad tributaria no podrá exceder del importe pagado por el consumidor final. (31) Si dicho pronunciamiento hubiera de seguirse estrictamente, el redondeo sistemático a la baja en la fase de la declaración periódica resultaría ser la solución que respeta más rigurosamente las normas y principios que han de observarse.

52. Me gustaría añadir en este punto tan sólo una observación final. En virtud de la Directiva 98/6, los empresarios deben indicar precios de venta con IVA incluido. Como se señaló en la vista, éstos fijan dichos precios en respuesta a consideraciones del mercado: el margen de beneficio deseado, el precio que el consumidor está dispuesto a pagar y el precio cobrado por los competidores. Es evidente que el redondeo de importes de IVA puede afectar a dichas consideraciones, en particular cuando se trata de artículos de bajo precio generadores de un alto volumen de negocios. Sin embargo, el IVA está destinado a ser neutral con respecto a los empresarios, y no debe permitirse que los cálculos de IVA influyan en decisiones comerciales de dicha índole. A este respecto, resulta especialmente importante tener en cuenta que las grandes cadenas de supermercados tienen una capacidad mucho mayor para tener en cuenta tales cálculos que la de los pequeños empresarios, de modo que cualquier posibilidad de redondear el IVA por artículos individuales puede falsear la competencia a favor de los primeros y en perjuicio de los segundos.

53. En síntesis: i) cuando deban sumarse las cantidades, el redondeo aritmético dará lugar a una distorsión menor que el redondeo sistemático al alza o a la baja (y el redondeo al par reducirá la distorsión todavía más); ii) la distorsión puede minimizarse de manera más efectiva calculando los importes adeudados una vez sumadas las cantidades individuales con IVA incluido respecto

de cada período impositivo; iii) en dicha fase, para evitar cualquier pago excesivo a la Administración Tributaria es aceptable redondear a la baja el importe adeudado hasta la siguiente unidad de pago mínima en todos los casos.

54. Procede subrayar que los planteamientos que he señalado no deben considerarse necesariamente como las únicas posibilidades de que disponen los Estados miembros. Cualquier solución que respete las normas y principios pertinentes –y, en particular, que no conlleve que el minorista conserve o pague cualquier diferencia entre la proporción exacta de IVA en el precio al por menor y el importe liquidado a la Administración Tributaria– es aceptable.

Precios sin IVA y entregas de bienes y prestaciones de servicios a sujetos pasivos

55. El asunto planteado al Hoge Raad versa sobre ventas al por menor a precios con IVA incluido. Las consideraciones antes expuestas se refieren a dicho contexto específico y presuponen que las ventas se efectúan a consumidores finales. Tales consumidores, como he señalado, tienen derecho a conocer la proporción de IVA incluido en el precio que han pagado y pueden ser informados de la cuantía a la que asciende, en el céntimo más próximo. Dicha información se facilita habitualmente en los recibos de los minoristas, pero no tiene por qué ser vinculante entre el empresario y la Administración Tributaria.

56. Sin embargo, cuando las ventas se efectúan a sujetos pasivos que utilizarán los bienes de que se trate a efectos de sus operaciones sujetas a gravamen, es necesario expedir una factura de IVA de conformidad con el artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva. En dicha factura debe indicarse tanto el precio sin IVA como el importe del impuesto, y ambos deben expresarse, en consecuencia, como un importe susceptible de pago.

57. Tales situaciones se refieren normalmente no a minoristas, sino a empresarios cuyo negocio consiste básicamente en realizar entregas a otros sujetos pasivos. A diferencia de los empresarios minoristas, suelen fijar un precio –en céntimos enteros– sin IVA y aplicar posteriormente el IVA al tipo correspondiente a dicho precio. Para indicar la cuota de IVA como un número entero de céntimos, también será a menudo necesario redondear el importe al alza o a la baja.

58. Sin embargo, en tal situación, las distorsiones que he descrito antes no se plantean o tienen efectos muy atenuados.

59. En lo que respecta a las operaciones *individuales*, en que el impuesto devengado cobrado por el proveedor representa el impuesto soportado que será deducido posteriormente por el cliente, el importe no grava ni beneficia a ninguna parte y, debido a que el impuesto repercutido y el impuesto soportado se anulan mutuamente al aplicar el sistema de deducción, el importe cobrado con motivo de la entrega al consumidor final al término de la cadena de IVA no resulta afectado.

60. En los escasos supuestos en que la entrega se realiza a un consumidor final, el redondeo, pese a que tiene un ligero efecto en el importe pagado por el cliente y recaudado por la Administración Tributaria, no afecta a la neutralidad del impuesto desde el punto de vista del proveedor. El importe facturado es el importe que debe liquidarse a la Administración Tributaria, y la fracción en que se redondea no afecta de ningún modo al margen del proveedor. (32)

61. Es cierto que el efecto *acumulativo* del redondeo sobre dichas operaciones puede afectar al importe global de los ingresos de IVA recaudados por el Estado miembro, si bien dicho efecto será limitado. Los consumidores finales obtienen sus suministros en su inmensa mayoría de minoristas que están obligados a vender a precios con IVA incluido. En las ocasiones en que no lo

estén, es probable que sus compras tengan mayor valor sustancial, por lo que el redondeo en menos de un céntimo representará una diferencia proporcional considerablemente menor. Si el redondeo es aritmético, el efecto, tanto sobre los ingresos de IVA globales como sobre los clientes individuales, será limitado.

62. Cuando, en operaciones individuales excepcionales, un sujeto pasivo compra a un minorista artículos que utilizará para sus operaciones sujetas a gravamen y el IVA sobre los mismos que deseará deducir, solicitará una factura en la que se indique el precio neto junto con el importe del impuesto. En tal supuesto, el minorista debe llevar a cabo un ligero ajuste de su precio para poder indicar dichos importes en céntimos enteros. Sin embargo, por los motivos que he explicado, dicho ajuste no tendrá ningún efecto para ninguna parte ni sobre el importe de IVA recaudado en última instancia.

Conclusión

63. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad:

- 1) Las Directivas comunitarias en materia de IVA no regulan de manera pormenorizada el redondeo de las cuotas de IVA. Por consiguiente, dicha regulación corresponde al Derecho nacional, que debe, no obstante, ajustarse a este respecto a todas las normas y principios pertinentes que se derivan de las Directivas.
- 2) Dichas normas y principios no permiten a los minoristas redondear a la baja la cuota de IVA en el precio con IVA incluido de cada artículo vendido, para determinar el importe del impuesto devengado que deben declarar en sus declaraciones periódicas.

1 – Lengua original: inglés.

2 – En el presente asunto, que versa sobre cuotas en euros, la unidad más pequeña es el céntimo, a la que haré referencia, si bien el nombre de la unidad carece de importancia.

3 – En el asunto C-302/07, Wetherspoon, pendiente ante el Tribunal de Justicia, se plantean preguntas similares, mediante las que se solicita también que se aclare c) si puede imponerse el método aritmético común de redondeo al alza o a la baja; d) en qué fase debe realizarse el redondeo y e) qué consecuencias se derivan de los principios de igualdad de trato y de neutralidad del IVA cuando las autoridades fiscales permiten a algunos pero no a todos los comerciantes redondear sistemáticamente a la baja.

4 – Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3). Con efectos a partir del 1 de enero de 2007, la Primera Directiva fue derogada y sustituida por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), cuyo artículo 1, apartado 2, contiene las mismas disposiciones, con algunos cambios lingüísticos de poca importancia. La finalidad de la Directiva 2006/112 es presentar todas las disposiciones comunitarias vigentes en materia de IVA de forma clara y racional en una estructura y una redacción refundidas sin inducir, en principio, a cambios de fondo en la legislación vigente (véase el tercer considerando de la exposición de motivos). Por consiguiente, las referencias efectuadas más adelante a disposiciones de la Directiva 2006/112 no implican una redacción idéntica a la de las disposiciones equivalentes de las Directivas derogadas.

5 – Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de

armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54, modificada en numerosas ocasiones). La Sexta Directiva fue también derogada y sustituida por la Directiva 2006/112, si bien, en aras de una mayor legibilidad, haré referencia a sus disposiciones en presente. El contenido –y en gran medida la redacción– de dichas disposiciones se mantiene vigente en disposiciones equivalentes de la Directiva 2006/112.

6 – Artículo 175 de la Directiva 2006/112.

7 – Artículos 295 a 305 de la Directiva 2006/112, especialmente artículo 298.

8 – Artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112.

9 – Artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

10 – Artículos 62, 63 y 66 de la Directiva 2006/112.

11 – Artículo 73 de la Directiva 2006/112.

12 – Artículos 96 a 99 de la Directiva 2006/112.

13 – Artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112.

14 – El texto correspondiente del artículo 22 se encontraba, en el momento pertinente, en el artículo 28, letra h), de la Sexta Directiva, como una de las «disposiciones transitorias»; el equivalente del artículo 22, apartado 3, letra a), se encuentra, en la actualidad, en el artículo 220 de la Directiva 2006/112.

15 – Al menos en el comercio interno; el requisito se extiende a todas las ventas a distancia gravadas en el Estado miembro de llegada y a las entregas de bienes entre Estados miembros, con independencia del tipo de cliente.

16 – Dicha versión del artículo 22, apartado 3, letra b), había sido, de hecho, sustituida en el momento pertinente en virtud de la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido (DO 2002, L 15, p. 24), que establecía una lista de requisitos más detallada. La Directiva 2001/115 entró en vigor el 6 de febrero de 2002, si bien el plazo máximo para su transposición por los Estados miembros era el 1 de enero de 2004. La adaptación del Derecho de los Países Bajos se produjo en dicha fecha (Ley de 18 de diciembre de 2003, Staatsblad nº 530, 29 de Diciembre de 2003, p. 1). El Hoge Raad hace referencia al «décimo guión del artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva (en la versión aplicable hasta el 1 de enero de 2004)», si bien, de hecho, sólo la versión modificada por la Directiva 2001/115 contiene un décimo guión, que exige que en la factura figure el importe del impuesto pagadero. Sin embargo, puesto que la cuestión pertinente es que una factura de IVA debe indicar el importe de IVA sobre la operación, la confusión carece de importancia. Las disposiciones equivalentes figuran ahora en el artículo 226 de la Directiva 2006/112.

17 – Artículo 206 de la Directiva 2006/112.

18 – Con arreglo al artículo 22, apartado 4, letra a), el período impositivo se fijará por los Estados miembros en uno, dos o tres meses, o cualquier otro período que no exceda de un año, y la declaración periódica deberá presentarse dentro de un plazo que fijarán también los Estados

miembros y que no podrá exceder en más de dos meses al vencimiento de cada período impositivo (véase ahora el artículo 252 de la Directiva 2006/112).

19 – Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 1998, relativa a la protección de los consumidores en materia de indicación de los precios de los productos ofrecidos a los consumidores (DO L 80, p. 27).

20 – Un foro constituido en virtud del artículo 29 de la Sexta Directiva (artículo 398 de la Directiva 2006/112), en el que los representantes de los Estados miembros y la Comisión debaten cuestiones relativas a la aplicación del IVA.

21 – Es importante tener presente que, en lo que respecta a los precios al por menor, el IVA debe calcularse hacia atrás a partir de un determinado precio que incluye el IVA y no hacia adelante a partir de un precio teórico que no incluye el IVA. Un precio de venta al por menor con IVA incluido al 19 % asciende al 119 % del precio neto excluido el impuesto. En consecuencia, el importe de IVA no será 19/100 (19 %), sino 19/119 del precio al por menor. El mismo cálculo es aplicable, *mutatis mutandis*, a cualquier otro tipo de IVA.

22 – Como ejemplo análogo, véase la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Rec. p. I-2425), apartado 38 y la jurisprudencia que en éste se cita.

23 – Algo que el Tribunal de Justicia ha precisado muchas veces en materia fiscal: véase, como más reciente, la sentencia de 11 de octubre de 2007, Hollmann (C-443/06, Rec. p. I-0000), apartado 33 y la jurisprudencia que en éste se cita.

24 – Para un análisis de estas últimas situaciones, véanse los puntos 55 y ss. *infra*.

25 – Véase, por ejemplo, la sentencia de 8 de febrero de 2007, Investrand (C-435/05, Rec. p. I-1315), apartado 22 y la jurisprudencia que en éste se cita.

26 – O, si el impuesto soportado supera excepcionalmente el impuesto devengado durante el período impositivo de que se trate, una reducción o incremento, respectivamente, del importe neto que ha de ser reembolsado por la autoridad.

27 – En la vista, el abogado del Reino Unido habló de cifras todavía mayores, entre 200 millones y 800 millones de GBP.

28 – El redondeo sistemático en el recibo de caja o «cesta de la compra» debe tener también un efecto significativo, aunque menor, dado el gran número de dichos recibos que se expide diariamente en cualquier Estado miembro.

29 – En la vista, el Reino Unido citó un asunto en el que el redondeo aritmético por artículo habría dado lugar a una discrepancia fiscal de más de 17.000 GBP en seis meses para un único empresario. También es cierto que el método aritmético contiene una ligera pero sistemática tendencia al alza por cuanto el 0,5 de un céntimo se redondea siempre al alza, aunque sea exactamente la mitad entre dos céntimos enteros. Dicho problema podría atenuarse mediante el «redondeo bancario» o «redondeo al par», en que, por ejemplo, al redondear en números enteros, toda cifra que termine *exactamente* en, 5, no seguida de ninguna otra cifra, se redondea en el siguiente número par entero. En consecuencia, 3,5 pasa a ser 4, como antes, pero 2,5 pasa a ser 2.

30 – Puede indicarse para información del cliente en una cifra redondeada, como he sugerido en el punto 34 *supra*. Sin embargo, podrían surgir problemas si el importe redondeado se considerara como el importe *efectivo* del IVA incluido en el precio. Por ejemplo, un artículo

vendido a 0,28 euros con IVA al 19 % contiene 0,0447 euros de IVA (19/119 de 0,28 euros). Si esto se redondea hasta 0,04 euros, el precio sin IVA es 0,24 euros. Sin embargo, el 19 % de 0,24 euros es 0,0456 euros, que debe redondearse hasta 0,05 euros, de modo que el precio con IVA incluido debería haber sido 0,29 euros.

31 – Sentencia de 24 de octubre de 1996 (C-317/94, Rec. p. I-5339), apartados 18 a 24, especialmente apartado 24. Pese a que el inglés fue la lengua de procedimiento, me parece que la formulación en la versión inglesa –«the tax authorities may not in any circumstances charge an amount exceeding the tax paid by the final consumer»– no refleja con exactitud la francesa, en la que se redactó originariamente la sentencia –«l'administration fiscale ne saurait en définitive percevoir un montant supérieur à celui payé par le consommateur final» (el subrayado es mío).

32 – Hay que señalar que los verdaderos empresarios al por menor no disponen de esta opción, ya que están obligados a fijar precios con IVA incluido (véase la Directiva 98/6, citada en el punto 12 *supra*).