

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

ELEANOR SHARPSTON

presentate il 24 gennaio 2008 1(1)

Causa C-484/06

Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV

contro

Staatssecretaris van Financiën

«Arrotondamento di importi IVA»

1. Qualunque sia l'aliquota IVA applicata alle operazioni, ci saranno sempre casi – a meno che la scelta delle aliquote e dei prezzi possibili non venga artificialmente limitata – in cui l'importo dovuto comprende una frazione dell'unità monetaria minima usata per il pagamento (2). In tali casi, risulterà necessario arrotondare. Sorge quindi la questione se occorra arrotondare per eccesso o per difetto e in che fase occorra procedervi – ovvero se per ogni articolo, per ogni scontrino di cassa o fattura, per ogni dichiarazione fiscale, ecc. Risposte divergenti a tali questioni possono comportare differenze significative per quanto riguarda gli importi globali dell'imposta da dichiarare.

2. Con la presente domanda di pronuncia pregiudiziale lo Hoge Raad olandese (Corte di cassazione) chiede a) se l'arrotondamento sia disciplinato dal diritto nazionale o comunitario, b) in quest'ultima ipotesi, se gli Stati membri debbano permettere l'arrotondamento per difetto per articolo anche qualora la stessa fattura o dichiarazione IVA comprenda operazioni multiple (3).

Normativa comunitaria rilevante

3. L'art. 2 della prima direttiva IVA (4), in vigore all'epoca dei fatti di causa (ottobre 2003), disponeva quanto segue:

«Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto è applicato fino allo stadio del commercio al

minuto incluso».

4. Norme più dettagliate sono contenute nella sesta direttiva (5). Due riguardano l'arrotondamento – però di percentuali e non d'importi. L'art. 19 (6) disciplina il calcolo del prorata dell'imposta a monte soggetta a detrazione, quando le operazioni a monte vengono usate per operazioni a valle sia soggette ad imposta sia esenti; ai sensi dell'art. 19, n. 1, il prorata di *detrazione* dell'imposta pagata a monte viene espresso come percentuale arrotondata all'unità *superiore*. L'art. 25, n. 3 (7) sul regime comune forfettario per i produttori agricoli, prevede che le percentuali di compensazione possono essere arrotondate al mezzo punto *inferiore o superiore*.
5. Le seguenti disposizioni della sesta direttiva sono state citate in quanto rilevanti ai fini delle questioni sollevate nel presente procedimento.
6. L'art. 2, n. 1 (8) stabilisce che sono soggette all'IVA le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. L'art. 5, n. 1 (9) definisce la cessione di beni come trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.
7. A norma dell'art. 10, nn. 1 e 2, per fatto generatore dell'imposta s'intende il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta, ovvero quando l'Erario è legittimato ad esigere il pagamento dell'imposta presso il debitore. In linea di principio ciò avviene all'atto della cessione dei beni e della prestazione dei servizi (10).
8. L'art. 11 A (11) sancisce il principio generale secondo cui la base imponibile è costituita essenzialmente dall'intero corrispettivo versato al fornitore o al prestatore per le cessioni dei beni e le prestazioni dei servizi da parte dell'acquirente o da qualsiasi altra fonte.
9. L'art. 12, n. 3, lett. a) prescrive agli Stati membri di fissare l'aliquota normale dell'IVA ed autorizza aliquote ridotte per talune categorie di cessione di beni e di prestazione di servizi (12).
10. L'art. 17, nn. 1 e 2 (13) conferisce ai soggetti passivi il diritto di detrarre dall'imposta a valle che devono dichiarare l'importo dell'IVA assolta a monte per cessioni di beni e prestazioni di servizi utilizzate a fini delle loro successive operazioni soggette ad imposta.
11. L'art. 22, n. 3, lett. a) (14) impone ai soggetti passivi di assicurare che sia emessa una fattura per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi soggette ad imposta effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo (implicitamente, pertanto, non sussiste un tale requisito per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consumatori finali che sono persone fisiche (15)), e l'art. 22, n. 3, lett. b) dispone che la fattura deve indicare, tra le altre informazioni, il prezzo al netto dell'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa, nonché, se del caso, l'esenzione (16). Ai sensi dell'art. 22, n. 5(17) ogni soggetto passivo deve pagare l'importo netto dell'IVA (vale a dire, l'imposta a valle meno l'imposta pagata a monte) al momento della presentazione della dichiarazione periodica (18).
12. La Commissione attira parimenti l'attenzione su talune disposizioni della direttiva 98/6/CE (19). In particolare, l'art. 2, lett. a) di tale direttiva definisce il «prezzo di vendita», nel commercio al dettaglio, come il prezzo finale valido per un'unità del prodotto o per una determinata quantità del prodotto, comprensivo dell'IVA e di ogni altra imposta e l'art. 3, n. 1 prevede che il prezzo di vendita deve essere indicato per tutti i prodotti considerati.

Normativa olandese applicabile

13. Nei Paesi Bassi l'IVA è disciplinata dal Wet op de omzetbelasting 1968 (Legge sull'imposta sulla cifra d'affari) nonché dall'Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Decreto d'attuazione

dell'imposta sulla cifra d'affari). L'aliquota normale dell'IVA è del 19%, esiste altresì un'aliquota ridotta del 6%.

14. All'epoca dei fatti di causa, non esisteva alcuna disposizione relativa all'arrotondamento degli importi dovuti. Con effetto a partire dal 1° luglio 2004, è stato aggiunto all'Uitvoeringsbesluit omzetbelasting un nuovo art. 5a:

«Nel calcolo dell'imposta sul corrispettivo e sul valore doganale (...) l'importo dell'imposta dovuta viene aritmeticamente arrotondato ai centesimi interi. Tale arrotondamento aritmetico è effettuato per eccesso per importi il cui terzo decimale è uguale o superiore a 5, e per difetto nei casi in cui il terzo decimale sia inferiore a tale cifra».

15. Nella Nota esplicativa riguardante tale emendamento si osservava che la problematica dell'arrotondamento era stata discussa in seno al Comitato consultivo dell'IVA (20) e che la posizione assunta dalla Commissione era che, posto che la direttiva non contiene disposizioni in proposito, tale questione dovesse essere disciplinata dagli Stati membri a livello nazionale conformemente al principio di sussidiarietà.

16. Nella Nota esplicativa si affermava parimenti che il metodo prescritto era limitato al requisito dell'arrotondamento aritmetico fino a centesimi interi, ma che l'imposta poteva essere calcolata ed arrotondata per fornitura di beni e per servizio prestato, oppure l'arrotondamento poteva essere applicato all'importo totale riguardante una serie di forniture.

17. L'art. 38 del Wet op de omzetbelasting prescrive che gli operatori economici offrono beni e servizi ad un prezzo comprensivo dell'IVA, a meno che il cliente non sia un soggetto passivo o un ente pubblico.

Fatti e procedimento

18. La Koninklijke Ahold NV (in prosieguo: l'«Ahold») gestisce supermercati nei Paesi Bassi. Come rivenditore al dettaglio, essa è tenuta a porre in vendita prodotti a prezzi comprensivi dell'IVA.

19. Nell'ottobre del 2003, essa ha calcolato e dichiarato l'IVA a valle afferente alle vendite in tutti i suoi supermercati in base all'importo totale per scontrino di cassa o «cestello di spesa». Essa ha suddiviso l'importo totale comprensivo dell'IVA figurante su ogni scontrino di cassa in tre subtotali per articoli a) soggetti all'aliquota normale, b) soggetti all'aliquota ridotta e c) per i quali non doveva dichiarare l'IVA che era stata prepagata in forza di un regime particolare. Essa ha moltiplicato i primi due subtotali rispettivamente per 19/119 e 6/106 al fine di ottenere l'importo IVA compreso nel prezzo (21). Ciascuno di tali importi è stato quindi arrotondato aritmeticamente (per eccesso o per difetto) a centesimi interi. I totali così ottenuti sono stati dichiarati come imposta a valle ed impiegati per calcolare l'importo di IVA dovuto (imposta a valle meno imposta a monte).

20. Tuttavia, in due supermercati essa ha effettuato un calcolo aggiuntivo diverso, per i propri fini, fondandosi sul fatto che a) l'importo di IVA dovesse essere determinato non per ogni scontrino di cassa bensì per ogni prodotto venduto e b) ogni arrotondamento necessario dovesse sempre essere fatto *per difetto* al centesimo intero immediatamente inferiore. L'Ahold ha quindi calcolato che, per quanto riguarda i due negozi e il periodo considerato, essa avrebbe dovuto pagare EUR 1 414 in meno di quanto aveva effettivamente dichiarato e pagato.

21. Lo Hoge Raad è stato ora investito del ricorso proposto dall'Ahold contro il rifiuto di rimborsarle tale somma. Questa argomenta che ogni metodo di arrotondamento che conduce ad un importo di imposta dovuta superiore, anche se di poco, all'importo ottenuto mediante la stretta

applicazione dell'aliquota IVA appropriata è incompatibile con il diritto comunitario.

22. Lo Hoge Raad chiede che la Corte si pronunci sulle seguenti questioni:

«1) Se l'arrotondamento degli importi IVA sia assoggettato esclusivamente al diritto nazionale o se si tratti invece di una questione di diritto comunitario – segnatamente in considerazione delle disposizioni [degli artt. 22, nn. 3, lett. b), decimo trattino, e 5, nonché 11, parte A, della sesta direttiva].

2) In quest'ultimo caso: se dalle citate disposizioni delle direttive consegue che gli Stati membri sono tenuti a consentire un arrotondamento per articolo per difetto, anche nel caso in cui diverse operazioni vengano indicate in un'unica fattura e/o vengano contenute in un'unica dichiarazione».

23. Sono state presentate osservazioni scritte dall'Ahold, dai governi greco, olandese, polacco e del Regno Unito nonché dalla Commissione, e, ad eccezione del governo polacco, essi sono stati rappresentati tutti all'udienza.

Valutazione

Prima questione – normativa pertinente

24. È evidente che nessuna disposizione delle direttive comunitarie relative all'IVA disciplina esplicitamente l'arrotondamento degli importi IVA. Sebbene gli artt. 11 A e 22, n. 3, lett. b), ai quali fa riferimento lo Hoge Raad, siano rilevanti per determinare gli importi di IVA, essi sono ben lungi dal soddisfare il grado di precisione che sarebbe necessario per trarre qualsiasi specifica conclusione in merito all'arrotondamento di tali importi. Ciò posto e dato che la questione dell'arrotondamento è ineludibile, la necessaria normativa particolareggiata deve essere una questione di diritto nazionale (22).

25. Come evidenziato da vari Stati membri, tale conclusione è inoltre suffragata dalle disposizioni del Trattato relative all'armonizzazione dell'imposta sulla cifra d'affari (art. 93 CE) e alle direttive (art. 249 CE, terzo comma).

26. Tuttavia, è altrettanto chiaro che, in un settore assoggettato ad una direttiva di armonizzazione, gli Stati membri non possono adottare provvedimenti in contrasto o incompatibili con le norme o i principi sanciti in tale direttiva, ovvero con qualsiasi norma o principio superiore applicabile in diritto comunitario (23).

27. In altre parole, la questione dell'arrotondamento non è unicamente una questione di diritto nazionale o comunitario; essa deve essere disciplinata nei dettagli dal diritto nazionale entro i limiti imposti dal diritto comunitario.

Seconda questione – arrotondamento per difetto per articolo

28. Sulla scorta di quanto precede, la seconda questione è essenzialmente quella di sapere se una norma nazionale che autorizzi gli operatori economici ad arrotondare l'IVA per difetto al centesimo più vicino per ogni articolo venduto sia necessaria alla luce della normativa comunitaria sull'IVA, in particolare della sesta direttiva, ovvero sia compatibile o incompatibile con quest'ultima.

29. A mio giudizio, per le ragioni qui di seguito esposte, una norma del genere è incompatibile con i principi che governano l'IVA. Sebbene la questione presenti due aspetti – arrotondamento per difetto o arrotondamento per articolo – essi sono strettamente interconnessi e saranno da me esaminati congiuntamente.

30. Ricordo anzitutto che la questione sorge dinanzi allo Hoge Raad nel contesto delle cessioni ai consumatori finali a prezzi al dettaglio comprensivi dell'IVA. Per il momento, la mia analisi sarà circoscritta a tale contesto – il quale, sotto il profilo dell'arrotondamento, diverge in qualche modo dalle forniture ad altri soggetti passivi e dalle forniture a prezzi netti cui viene aggiunta l'IVA (24).

31. Due requisiti mi sembrano di primaria importanza: che l'IVA deve essere esattamente proporzionale al prezzo e che essa dovrebbe essere neutra nei confronti degli operatori economici.

32. Il primo di tali requisiti viene esplicitamente posto all'art. 2 della prima direttiva. Esso implica che l'importo IVA incluso in un prezzo al dettaglio deve rappresentare, per ogni data aliquota IVA, l'esatta proporzione del prezzo derivante dall'applicazione di tale aliquota. Qualora l'aliquota sia del 19%, la proporzione esatta dell'imposta nel prezzo al dettaglio è di 19/119 di tale prezzo. Essa continua ad essere una proporzione esatta, a prescindere dal fatto che possa essere espressa o meno come cifra in centesimi interi.

33. Il secondo requisito deriva sia da tale articolo sia dal sistema di detrazioni previsto dall'art. 17, nn. 1 e 2, della sesta direttiva. L'IVA deve gravare unicamente sul consumatore finale e non sui vari operatori economici e prestatori di servizi che hanno contribuito al prodotto finale o nelle cui mani questo è passato (25). Per contro, tali operatori devono dichiarare all'amministrazione tributaria tutti gli importi di IVA pagati dal consumatore finale, e non possono trattenere alcuno di tali importi a proprio vantaggio.

34. Per il consumatore finale, su cui grava l'IVA, ma che non la paga separatamente né la detrae in una fase successiva, non è necessario che l'importo dell'imposta incluso nel prezzo di vendita al dettaglio sia fissato come cifra in centesimi interi. Esso può legittimamente desiderare di essere informato sia in ordine all'importo sia in ordine alla percentuale, ma a tal fine è sufficiente un'indicazione approssimativa al centesimo più vicino. Tale indicazione figurante su uno scontrino di cassa piuttosto che su una fattura IVA emessa conformemente all'art. 22, n. 3 della sesta direttiva, non vincola necessariamente in alcun modo il rivenditore al dettaglio o l'amministrazione tributaria.

35. Per entrambi questi ultimi, è invece di importanza pratica che vengano utilizzate cifre precise nel calcolo diretto a determinare gli importi dovuti.

36. A norma dell'art. 22, nn. 4 e 5, della sesta direttiva, l'importo dell'imposta a valle deve essere dichiarato dal soggetto passivo nella sua dichiarazione periodica, in cui servirà come elemento per il calcolo dell'imposta netta da assolvere quando presenta la dichiarazione.

37. Ogni aumento dell'importo dichiarato (risultante dall'arrotondamento per eccesso) comporta un aumento dell'imposta netta da pagare all'amministrazione tributaria e ogni diminuzione (risultante dall'arrotondamento per difetto) comporta una riduzione di detta imposta netta(26).

38. Così, sebbene non vari l'esatta proporzione dell'imposta compresa in ogni prezzo al dettaglio e pagata dal consumatore (nel nostro esempio, 19/119 di tale prezzo), arrotondare l'importo al centesimo immediatamente superiore nella dichiarazione periodica, obbligherebbe il rivenditore al dettaglio a pagare, sottraendola dai suoi profitti, una frazione di centesimo in più di quanto effettivamente dovuto e arrotondare per difetto gli consentirebbe di trattenere una frazione di centesimo come profitto ulteriore.

39. Si potrebbe obiettare che una frazione di centesimo è un importo esiguo e non atto a compromettere seriamente l'integrità del sistema dell'IVA. L'impatto può tuttavia essere notevole

qualora una frazione di centesimo venga moltiplicata per il numero di prodotti venduti durante un determinato periodo d'imposta.

40. Il calcolo dell'Ahold mostra che per due dei suoi negozi, in un mese, la differenza sarebbe stata di circa EUR 1 400. Secondo il suo sito Internet, solo nei Paesi Bassi l'Ahold gestisce oltre 2000 punti di vendita al dettaglio di varie dimensioni. Ciò premesso, sembra plausibile il calcolo approssimativo del governo del Regno Unito secondo cui «se alle quattro principali catene di supermercati che effettuano forniture nel Regno Unito fosse consentito procedere all'arrotondamento per difetto per ogni articolo, senza alcuna variazione sui prezzi pagati dai clienti, ciò condurrebbe ad un arrotondamento per difetto dell'IVA dichiarata e pagata da tali catene di supermercati ben superiore a GBP 70 milioni all'anno (EUR 100 milioni)»(27).

41. Non c'è motivo di supporre che l'arrotondamento per eccesso darebbe luogo ad una distorsione minore rispetto all'arrotondamento per difetto, ma detta distorsione potrebbe essere maggiore negli Stati membri in cui l'unità monetaria più piccola usata è superiore al centesimo.

42. L'arrotondamento sistematico per difetto o per eccesso dell'importo di IVA dovuto su ogni prodotto venduto condurrebbe quindi ad una divergenza globale significativa rispetto ad un risultato pienamente coerente con i principi di esatta proporzionalità e di neutralità dell'IVA (28). Con l'arrotondamento per difetto, nel complesso, somme significative di IVA sarebbero pagate dai clienti e trattenute dai rivenditori al dettaglio anziché essere versate, come dovuto, all'amministrazione tributaria; con l'arrotondamento per eccesso, le amministrazioni riscuoterebbero dai rivenditori al dettaglio importi analoghi, sebbene essi non siano né dovuti né pagati dai clienti.

43. Conseguentemente, la normativa comunitaria IVA non può consentire – né tantomeno imporre – l'arrotondamento sistematico per difetto (o per eccesso) dell'IVA per ogni singolo prodotto venduto dai rivenditori al dettaglio nel dichiarare l'imposta.

44. Tale conclusione risolve la seconda questione posta dallo Hoge Raad.

45. Tuttavia, può risultare utile considerare che tipo di soluzioni potrebbero essere accettabili, tenendo presente che la situazione di interesse immediato riguarda le vendite al dettaglio ai consumatori finali a prezzi comprensivi dell'IVA.

46. Almeno due tipi di orientamento potrebbero apparire adeguati al fine di ridurre o di minimizzare, se non di eliminare completamente, la distorsione da me prima evidenziata. Essi potrebbero essere applicati indipendentemente o congiuntamente.

47. In primo luogo, come messo in rilievo da tutti i governi degli Stati membri che hanno presentato osservazioni, il comune metodo di arrotondamento aritmetico, in cui ogni frazione di centesimo inferiore a 0,5 viene arrotondata per difetto e ogni frazione pari o superiore a 0,5 viene arrotondata per eccesso, entrambe al centesimo più vicino, verosimilmente riduce la distorsione di cui trattasi in quanto le somme arrotondate per difetto tenderanno a annullare le somme arrotondate per eccesso (29).

48. Un orientamento del genere non incide necessariamente sull'importo di IVA compreso nel prezzo pagato da ciascun consumatore per ciascun prodotto che, con un'aliquota del 19%, rimane a 19/119 del prezzo al dettaglio (30). Si tratta piuttosto di un mezzo pratico per ottenere un'approssimazione del totale di quei singoli importi che ciascun rivenditore al dettaglio deve dichiarare all'amministrazione tributaria nella sua dichiarazione periodica. Un grado possibilmente maggiore di precisione potrebbe essere conseguito calcolando l'importo dell'IVA nel prezzo di ogni prodotto alla, diciamo, ottava o decima cifra decimale e sommando tutti gli importi così ottenuti

prima di arrotondare al centesimo più vicino, ma tale sottigliezza sembra inutilmente complicata (e gravosa per i commercianti più piccoli).

49. In secondo luogo, partendo dall'ultima considerazione, non è affatto necessario effettuare un arrotondamento prima che si debba procedere all'effettivo *pagamento* dell'IVA, separato da ogni indicazione dei prezzi comprensivi di IVA. Tale fase non si raggiunge prima che sia calcolato l'importo dovuto per ogni dichiarazione periodica ai sensi dell'art. 22, n. 5, della sesta direttiva. Fino a quel momento, la contabilità dei rivenditori al dettaglio deve indicare soltanto i prezzi comprensivi dell'IVA per ogni aliquota d'imposta applicabile; l'importo dell'imposta incluso in tali prezzi può essere semplicemente registrato come 19/119, o come 6/106 ovvero qualunque sia la frazione applicabile (la «proporzione esatta» prevista dall'art. 2 della prima direttiva). Qualora l'arrotondamento venga circoscritto alla fase finale, il risultato è più preciso e risulta inoltre ridotta la gravosità del calcolo.

50. Qualora l'effetto dell'arrotondamento sia in tal modo limitato ad una frazione di centesimo per ogni rivenditore al dettaglio per ogni aliquota d'imposta in ogni dichiarazione periodica, non vi sarà alcuna seria distorsione dell'importo totale di imposta riscossa rispetto all'importo globale pagato dai consumatori, e la distorsione della neutralità non può essere superiore a qualche centesimo per rivenditore al dettaglio.

51. Peraltro, se l'arrotondamento viene differito all'ultima fase possibile, l'arrotondamento sistematico per difetto non inciderà sull'integrità del sistema se non in modo veramente trascurabile. Nella sentenza *Elida Gibbs*, la Corte ha precisato che, nel calcolo finale, l'importo a beneficio dell'amministrazione tributaria non può essere superiore all'imposta assolta dal consumatore finale (31). Qualora tale pronuncia dovesse essere seguita rigorosamente, l'arrotondamento sistematico per difetto all'atto della dichiarazione periodica apparirebbe come la soluzione che garantisce la più stretta osservanza delle norme e dei principi da rispettare.

52. A questo punto, vorrei giusto aggiungere un'osservazione finale. A norma della direttiva 98/6, i rivenditori al dettaglio devono indicare prezzi di vendita comprensivi di IVA. Come discusso all'udienza, essi fissano tali prezzi in base a considerazioni di mercato: il margine di profitto da essi auspicato, il prezzo che il cliente è disposto a pagare e il prezzo applicato dai concorrenti. È chiaro che l'arrotondamento degli importi IVA può incidere su tali considerazioni, segnatamente qualora si tratti di prodotti a basso prezzo e a largo consumo. Tuttavia, l'IVA è concepita come neutra nei confronti degli operatori economici e i calcoli relativi all'IVA non dovrebbero poter influire su decisioni commerciali di questo tipo. Sotto questo aspetto, è particolarmente importante tener presente che le grandi catene di supermercati hanno possibilità ben maggiori di tener conto di siffatti calcoli rispetto ai piccoli commercianti, cosicché ogni possibilità di arrotondamento dell'IVA su singoli prodotti può distorcere la concorrenza a favore dei primi e a discapito dei secondi.

53. In sintesi: i) qualora gli importi debbano essere sommati, l'arrotondamento aritmetico dà luogo ad una distorsione minore rispetto all'arrotondamento sistematico per eccesso o per difetto (e l'arrotondamento a numeri pari ridurrà ulteriormente detta distorsione); ii) la distorsione può essere minimizzata più efficacemente calcolando gli importi dovuti solo dopo aver sommato i singoli importi comprensivi dell'IVA per ogni periodo d'imposta; iii) in tale fase, per evitare qualsiasi pagamento eccessivo nei confronti dell'amministrazione tributaria, in tutti i casi è ammissibile arrotondare l'importo dovuto all'unità minima di pagamento immediatamente inferiore.

54. Mi preme sottolineare che le soluzioni da me prospettate non devono essere necessariamente viste come le uniche possibilità aperte agli Stati membri. Ogni soluzione che rispetti le norme e i principi pertinenti – e che, in particolare, non implichi che il rivenditore al dettaglio trattenga o paghi una qualsiasi differenza tra l'esatta proporzione di IVA nel prezzo al

dettaglio e l'importo dichiarato all'amministrazione tributaria – è accettabile.

Prezzi al netto dell'IVA e forniture nei confronti di soggetti passivi

55. La causa dinanzi allo Hoge Raad riguarda le vendite al dettaglio a prezzi comprensivi dell'IVA. Le osservazioni sopra svolte si riferiscono a tale contesto specifico e presumono che le vendite vengano effettuate nei confronti dei consumatori finali. Come da me indicato, tali consumatori hanno il diritto di conoscere la proporzione di IVA compresa nel prezzo da loro pagato e possono essere informati del suo ammontare fino al centesimo più vicino. Tali informazioni vengono di regola fornite sullo scontrino del rivenditore al dettaglio, ma non devono necessariamente essere vincolanti tra l'operatore economico e l'amministrazione tributaria.

56. Tuttavia, qualora le vendite vengano effettuate nei confronti di soggetti passivi che useranno i beni di cui trattasi a fini delle loro operazioni soggette ad imposta, è necessario emettere una fattura IVA conformemente all'art. 22, n. 3, della sesta direttiva. Tale fattura deve indicare sia il prezzo al netto dell'imposta sia l'ammontare dell'imposta, entrambi i quali devono quindi essere espressi come importo suscettibile di pagamento.

57. Di norma, tali situazioni riguardano non i rivenditori al dettaglio bensì gli operatori economici la cui attività economica consiste essenzialmente in forniture ad altri soggetti passivi. A differenza dei commercianti al dettaglio, essi di regola fissano un prezzo – in centesimi interi – al netto dell'imposta, applicando successivamente a tale prezzo l'IVA all'aliquota appropriata. Al fine di indicare l'importo dell'IVA come cifra in centesimi interi, sarà spesso anche qui necessario arrotondare l'importo per eccesso o per difetto.

58. Tuttavia, in una situazione del genere, le distorsioni da me evidenziate o non sorgono oppure hanno effetti ampiamente mitigati.

59. Per quanto riguarda le *singole* operazioni in cui l'imposta a valle applicata dai fornitori rappresenta l'imposta a monte che sarà successivamente detratta dal cliente, l'importo non grava né avvantaggia nessuna delle parti e, poiché l'imposta a valle e l'imposta a monte si annullano reciprocamente per effetto del sistema di deduzioni, non risulta influenzato l'importo riscosso sulla fornitura al consumatore finale al termine della catena dell'IVA.

60. Nei casi più rari in cui la fornitura viene effettuata nei confronti di un consumatore finale, l'arrotondamento, pur avendo un lieve effetto sull'importo pagato dal cliente e riscosso dall'amministrazione tributaria, non incide sulla neutralità dell'imposta dal punto di vista del fornitore. L'importo fatturato è l'importo che deve essere dichiarato all'amministrazione tributaria, e la frazione alla quale viene arrotondato non incide in alcun modo sul profitto del fornitore (32).

61. È vero che l'effetto *cumulativo* dell'arrotondamento su tali operazioni può incidere sull'importo globale del gettito IVA riscosso dallo Stato membro ma tale effetto sarà limitato. Nella maggior parte dei casi i consumatori finali ottengono le loro forniture da rivenditori al dettaglio che sono tenuti a vendere a prezzi comprensivi dell'IVA. Ove ciò non avvenga, i loro acquisti saranno probabilmente di più cospicuo valore, cosicché un arrotondamento inferiore ad un centesimo rappresenterà una differenza proporzionale notevolmente più lieve. Se l'arrotondamento è aritmetico, l'effetto tanto sul gettito IVA globale quanto sui singoli clienti sarà limitato.

62. Laddove, nell'ambito di singole operazioni eccezionali, un soggetto passivo acquisti da un rivenditore al dettaglio beni che userà per le sue operazioni a valle soggette ad imposta e riguardo alle quali intende detrarre l'IVA, egli richiederà una fattura in cui appaia il prezzo netto unitamente all'importo dell'imposta. In tal caso, il rivenditore dovrà adeguare leggermente il suo prezzo per essere in grado di indicare tali importi in centesimi interi. Tuttavia, per le ragioni suesposte, tale

modifica non avrà nessun effetto su nessuna delle due parti o sull'importo alla fine dell'IVA riscosso.

Conclusione

63. Alla luce delle considerazioni che precedono, suggerisco alla Corte di risolvere le questioni sollevate dallo Hoge Raad nei seguenti termini:

1) Le direttive comunitarie in materia di IVA non disciplinano nei dettagli l'arrotondamento degli importi IVA. Tale disciplina è pertanto una questione di diritto nazionale, il quale deve tuttavia essere conforme a tutte le norme e a tutti i principi rilevanti derivanti dalle direttive.

2) Tali norme e principi non consentono ai rivenditori al dettaglio di arrotondare per difetto gli importi IVA nei prezzi comprensivi dell'IVA di ogni prodotto venduto, al fine di determinare l'ammontare dell'imposta a valle che essi devono indicare nelle loro dichiarazioni periodiche.

1 – Lingua originale: l'inglese.

2 – Nel caso di specie, riguardante importi in euro, l'unità monetaria più piccola è il centesimo, al quale farò riferimento, sebbene il nome dell'unità monetaria sia priva d'importanza.

3 – Questioni simili sono state poste nell'ambito del procedimento C-302/07, *Wetherspoon*, pendente dinanzi alla Corte, in cui si chiede parimenti c) se possa essere imposto il comune metodo aritmetico di arrotondamento per eccesso o per difetto d) in che fase debba avvenire l'arrotondamento e e) quali conseguenze derivino dai principi della parità di trattamento e della neutralità dell'IVA allorché l'amministrazione tributaria autorizza taluni ma non tutti gli operatori economici ad arrotondare sistematicamente per difetto.

4 – Prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU del 14 aprile 1967, pag. 1301). Con effetto a partire dal 1° gennaio 2007, la prima direttiva è stata abrogata e sostituita dalla direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006 L 347, pag. 1), il cui art. 1, n. 2, contiene le stesse disposizioni con variazioni linguistiche non rilevanti. Lo scopo della direttiva 2006/112 è quello di presentare tutte le disposizioni comunitarie relative all'IVA in modo chiaro e razionale in una struttura ed in un testo rifusi senza che ciò comporti, in via di principio, modifiche sostanziali alla legislazione esistente (v., il terzo 'considerando'). I riferimenti che seguono alle disposizioni della direttiva 2006/112 non implicano pertanto una formulazione identica a quella delle disposizioni equivalenti delle direttive abrogate.

5 – Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977 L 145, pag. 1, modificata in varie occasioni). Anche la sesta direttiva è stata abrogata e sostituita dalla direttiva 2006/112, ma per una più facile lettura, farò riferimento alle disposizioni di quest'ultima al presente. La sostanza – e in ampia misura la formulazione – di tali disposizioni rimane in vigore nelle disposizioni equivalenti della direttiva 2006/112.

6 – Art. 175 della direttiva 2006/112.

7 – Artt. 295-305 della direttiva 2006/112, all'art. 298.

8 – Art. 2, n. 1, lett. a) della direttiva 2006/112.

9 – Art. 14, n. 1, della direttiva 2006/112.

10 – Artt. 62, 63 e 66 della direttiva 2006/112.

11 – Art. 73 della direttiva 2006/112.

12 – Artt. 96-99 della direttiva 2006/112.

13 – Artt. 167 e 168 della direttiva 2006/112.

14 – All'epoca dei fatti di causa, il testo applicabile dell'art. 22 era rinvenibile nell'art. 28 della sesta direttiva, come una delle «disposizioni transitorie»; l'equivalente dell'art. 22, n. 3, lett. a) è ora costituito dall'art. 220 della direttiva 2006/112.

15 – Perlomeno nell'ambito del commercio interno – tale requisito si estende a qualsiasi vendita a distanza soggetta ad imposta nello Stato membro di destinazione nonché alle cessioni di beni intracomunitarie, a prescindere dal tipo di cliente.

16 – All'epoca dei fatti di causa, tale versione dell'art. 22, n. 3, lett. b) era stata infatti sostituita dalla direttiva del Consiglio 20 dicembre 2001, 2001/115/CE, che modifica la direttiva 77/388/CEE al fine di semplificare, modernizzare e armonizzare le modalità di fatturazione previste in materia di imposta sul valore aggiunto (GU 2002 L 15, pag. 24), la quale ha stabilito un elenco più dettagliato di requisiti. La direttiva 2001/115 è entrata in vigore il 6 febbraio 2002, ma il termine previsto per la sua attuazione da parte degli Stati membri era fissato al 1° gennaio 2004. Risulta che il recepimento nei Paesi Bassi ha preso effetto in tale data (Legge 18 dicembre 2003, Staatsblad n. 530, 29 dicembre 2003, pag. 1). Lo Hoge Raad fa riferimento al «decimo trattino dell'art. 22, n. 3, lett. b) della sesta direttiva (nella versione applicabile fino al 1° gennaio 2004)» – ma, in realtà, solo la versione modificata dalla direttiva 2001/115 contiene un decimo trattino, il quale prevede che la fattura menzioni l'importo IVA da pagare. Tuttavia, poiché il punto rilevante è che una fattura IVA deve indicare l'importo IVA gravante sull'operazione, la confusione è priva di importanza. Le disposizioni equivalenti sono ora contenute nell'art. 226 della direttiva 2006/112.

17 – Art. 206 della direttiva 2006/112.

18 – Ai sensi dell'art. 22, n. 4, lett. a), gli Stati membri fissano la durata del periodo d'imposta ad un mese, due mesi o tre mesi, ovvero a qualsiasi durata diversa, non superiore ad un anno e la dichiarazione periodica è soggetta ad un termine, parimenti stabilito dagli Stati membri, non superiore a due mesi dalla scadenza del periodo d'imposta (v., ormai, art. 252 della direttiva 2006/112).

19 – Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 16 febbraio 1998, 98/6/CE, relativa alla protezione dei consumatori in materia di indicazione dei prezzi dei prodotti offerti ai consumatori (GU L 80, pag. 27).

20 – Un foro di discussione istituito ai sensi dell'art. 29 della sesta direttiva (art. 398 della direttiva 2006/112) in cui i rappresentanti degli Stati membri e la Commissione discutono questioni inerenti all'attuazione dell'IVA.

21 – Va rammentato che, nel caso di prezzi al dettaglio, l'IVA deve essere calcolata a ritroso a partire da un determinato prezzo comprensivo dell'IVA e non in avanti a partire da un prezzo teorico non comprensivo dell'IVA. Un prezzo di vendita al dettaglio comprensivo di IVA al 19% equivale al 119% del prezzo al netto dell'imposta. Pertanto, l'importo dell'IVA non sarà 19/100 (19%) bensì 19/119 del prezzo al dettaglio. Lo stesso calcolo si applica, mutatis mutandis, per

qualsiasi altra aliquota IVA.

22 – V., per un esempio analogo, sentenza 15 marzo 2007, causa C?35/05, Reemtsma, Racc. pag. I?2425, punto 38, nonché giurisprudenza ivi citata.

23 – Argomento più volte precisato dalla Corte in materia fiscale: v., più recentemente, sentenza 11 ottobre 2007, causa C?443/06, Hollmann, Racc. pag. I?8491, punto 33, nonché giurisprudenza ivi citata.

24 – V., per un'analisi relativa a queste ultime situazioni, infra, paragrafo 55 e seguenti.

25 – V., ad esempio, sentenza 8 febbraio 2007, causa C?435/05, Investrand, Racc. pag. I?1315, punto 22, nonché giurisprudenza ivi citata.

26 – Oppure, se, in via eccezionale, l'imposta a monte supera l'imposta a valle durante il periodo d'imposta di cui trattasi, rispettivamente un aumento o una riduzione dell'importo netto che l'amministrazione tributaria deve rimborsare.

27 – All'udienza, l'avvocato del Regno Unito ha evocato cifre perfino maggiori, oscillanti tra GBP 200 milioni e 800 milioni.

28 – Anche l'arrotondamento sistematico per scontrino di cassa o «cestello di spesa» deve avere un effetto significativo, seppur minore, dato il vasto numero di tali scontrini rilasciati giornalmente in ogni Stato membro.

29 – All'udienza, il Regno Unito ha citato un caso in cui l'arrotondamento aritmetico per articolo avrebbe portato ad una discrepanza di imposta di oltre GBP 17 000 in sei mesi per un unico operatore economico. È anche vero che il metodo aritmetico contiene un'inclinazione lieve ma sistematica verso l'alto poiché lo 0,5 di un centesimo è sempre arrotondato per eccesso pur collocandosi esattamente a metà strada tra due centesimi interi. Tale problema potrebbe essere mitigato mediante un arrotondamento di tipo «bancario» o «arrotondamento ai numeri pari» in cui, ad esempio, nell'arrotondare verso numeri interi, ogni cifra che termina *esattamente* per ,5 non seguita da alcunché, viene arrotondata sempre al numero pari intero più vicino. Pertanto, 3,5 diventa 4, come prima, ma 2,5 diventa 2.

30 – A titolo informativo per il cliente, dovrebbe essere indicato in forma arrotondata, come da me suggerito al paragrafo 34 di cui sopra. Potrebbero, tuttavia, sorgere dei problemi qualora l'importo arrotondato fosse preso come importo *effettivo* dell'IVA inclusa nel prezzo. Ad esempio, un prodotto venduto a EUR 0,28 con l'IVA al 19% contiene EUR 0,0447 di IVA (19/119 di EUR 0,28). Se ciò viene arrotondato a EUR 0,04, il prezzo al netto dell'IVA è di EUR 0,24. Ma il 19% di EUR 0,24 fa EUR 0,0456, da arrotondare a EUR 0,05, cosicché il prezzo comprensivo dell'IVA avrebbe dovuto essere di EUR 0,29.

31 – Sentenza 24 ottobre 1996, causa C?317/94, Racc. pag. I?5339, punti 18?24, segnatamente punto 24. Sebbene la lingua processuale fosse l'inglese, mi sembra che la formulazione della versione inglese – «the tax authorities may not in any circumstances charge an amount exceeding the tax paid by the final consumer» – non rifletta esattamente il francese, lingua in cui era originariamente redatta la sentenza – «l'administration fiscale ne saurait en définitive percevoir un montant supérieur à celui payé par le consommateur final» (il corsivo è mio, nella versione italiana: «l'amministrazione fiscale non può in definitiva riscuotere un importo superiore a quello pagato dal consumatore finale»).

32 – Occorre rilevare che questa possibilità non sussiste per i veri rivenditori al dettaglio che sono

tenuti a fissare prezzi comprensivi dell'IVA (v. direttiva 98/6, citata al paragrafo 12 di cui sopra).