

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 20 de noviembre de 2008 1(1)

**Asunto C-302/07**

**J D Wetherspoon PLC**

**contra**

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el VAT and Duties Tribunal, London)

«Redondeo de las cuotas del IVA»

1. Con independencia del tipo de IVA aplicado a las operaciones, siempre habrá supuestos en los que la cuota adeudada incluya una fracción de la unidad monetaria más pequeña utilizada como pago. En tales supuestos, se planteará la necesidad del redondeo y podrá requerirse una regulación.
2. En la sentencia Koninklijke Ahold, (2) el Tribunal de Justicia, en respuesta a dos cuestiones planteadas por el Netherlands Hoge Raad, resolvió en esencia que, siempre que se observen los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, corresponde a los Estados miembros regular dicho redondeo, y que el Derecho comunitario no les obliga a autorizar a los sujetos pasivos a redondear a la baja la cuota del impuesto por cada artículo suministrado.
3. Esta petición de decisión prejudicial de VAT and Duties Tribunal, London, plantea dos cuestiones similares a la recientemente resueltas en la sentencia Koninklijke Ahold, antes citada, junto con otras dos cuestiones más detalladas. En éstas, pregunta primero si el Derecho comunitario exige redondear con arreglo a un criterio concreto (como, por ejemplo, en cada artículo suministrado, o en cada transacción, o con arreglo a cualquier otro criterio). En segundo lugar, busca que se aclare el efecto de los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal respecto de concesiones nacionales que permiten únicamente a determinados comerciantes redondear a la baja las cuotas del IVA.

**Normativa comunitaria pertinente**

4. El período pertinente en el procedimiento principal se extiende entre 2004 y 2006. Por consiguiente, la normativa comunitaria aplicable se encuentra en la Primera y la Sexta Directivas sobre el IVA. (3) He citado las disposiciones relevantes en los puntos 3 a 12 de las conclusiones que presenté en el asunto en que recayó la sentencia Koninklijke Ahold, a los que me remito. Es, sin embargo, interesante recordarlas.

5. Con arreglo al artículo 2, apartados 1 y 2, de la Primera Directiva sobre el IVA, el principio del sistema del IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional a su precio, con independencia del número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución. En cada transacción será exigible el IVA, al tipo aplicable, previa deducción de las cuotas del IVA que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.
6. El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva sobre el IVA dispone que están sujetas al IVA las entregas de bienes realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal.
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, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse. Se produce, en principio, en el momento en que se efectúa la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.
8. El artículo 11, parte A, 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 otra fuente.
9. El artículo 12, apartado 3, letra a), dispone que cada Estado miembro fijará el tipo normal del IVA como un porcentaje de la base imponible, que no podrá ser inferior al 15 %, y que los Estados miembros podrán también aplicar uno o dos tipos reducidos.
10. El artículo 17, apartados 1 y 2, 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. Con arreglo al artículo 18, apartado 1, letra a), para poder ejercitar el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22.
11. El artículo 22, apartado 3, letra a), dispone que los sujetos pasivos extenderán facturas por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen 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), y el artículo 22, apartado 3, letra b), dispone que en dichas facturas debe figurar, entre otra información, la cuota imponible, el tipo de IVA aplicado, la cuota del IVA a pagar, así como el nombre completo y la dirección del cliente. El artículo 22, apartado 9, letra d), sin embargo, permite a los Estados miembros disponer que no sea obligatorio que determinadas facturas, en particular cuando su importe sea pequeño, contengan toda la información normalmente exigida; pero deberán indicar, en todo caso, «el impuesto adeudado o los datos que permitan calcularlo».
12. El artículo 22, apartado 5, dispone que los sujetos pasivos estarán obligados a pagar la cuota neta del IVA (es decir, el impuesto repercutido menos el impuesto soportado) en el momento de la presentación de la declaración periódica.
13. Es necesario mencionar también la Directiva 98/6/CE, (4) cuyo objeto es disponer la indicación del precio de venta y del precio por unidad de medida de los productos ofrecidos por los comerciantes a los consumidores, a fin de mejorar la información de los consumidores y de facilitar la comparación de los precios (artículo 1). El artículo 2 define, en su letra a), «precio de venta» como el precio final de una unidad de producto o de una cantidad determinada de

producto, incluidos el IVA y todos los demás impuestos, y, en su letra e), «consumidor» como cualquier persona física que compre un producto con fines ajenos a su actividad comercial o profesional. El artículo 3, apartado 1, dispone que se indique el precio de venta en todos los productos ofrecidos por los comerciantes a los consumidores.

## **Normativa pertinente del Reino Unido**

14. Con arreglo al Reglamento de 1995 relativo al impuesto sobre el valor añadido (Value Added Tax Regulations 1995; en lo sucesivo, «Reglamento del IVA»), sólo en el caso de que el cliente sea otro sujeto pasivo (5) *deben* los comerciantes inscritos a efectos del IVA emitir facturas de IVA por las entregas gravadas. Sin embargo, todos los comerciantes inscritos a efectos del IVA pueden emitir facturas de IVA a todos sus clientes, si lo desean. Las facturas ordinarias de IVA deben incluir una serie de datos, entre los que se encuentran el nombre y la dirección del cliente. (6) Es posible emitir «facturas de IVA menos detalladas» para importes con el IVA incluido de hasta 100 GBP; esas facturas no tienen que indicar los datos del cliente, pero deben mostrar, para cada tipo impositivo aplicable, «el importe bruto a pagar con inclusión del IVA, y el tipo del IVA aplicable». (7)

15. Los Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (en lo sucesivo, «HMRC») emitieron una Guía del IVA para los sujetos pasivos, la Notice (Circular) 700. Los puntos 17.5 y 17.6 se refieren al redondeo y están redactados así:

«17.5 Cálculo del IVA en las facturas – redondeo de cuotas

Nota: La autorización del redondeo a la baja de cuotas del IVA contemplada en este punto se dirige a los comerciantes que emiten facturas y se aplica sólo si las cuotas del IVA repercutido a los clientes y del IVA pagado a la autoridad fiscal son del mismo importe. Como regla general, la autorización del redondeo a la baja no es apropiada para los minoristas, que deben atenerse al punto 17.6.

Será posible redondear a la baja hasta el penique la totalidad del IVA devengado respecto de todos los bienes y servicios que figuren en una factura que incluya el IVA. Las fracciones inferiores al penique podrán despreciarse.

### 17.5.1 Cálculo basado en clases de productos o de servicios

Si se desea desglosar por separado el IVA de una clase de bienes o de servicios que estén incluidos en la misma factura junto con otros bienes o servicios, se deberán calcular las cuotas diferenciadas del IVA mediante redondeo:

- a la baja, al decimal de penique inmediatamente inferior (por ejemplo, 86,76 peniques se redondearían a la baja a 86,7 peniques), o
- o bien al penique o al medio penique más próximo (por ejemplo, 86,76 peniques se redondearían al alza a 87 peniques).

Cualquiera que sea la opción elegida, esa deberá ser la única que se aplique.

La cuota total final del IVA adeudado podrá redondearse a la baja al penique entero más cercano.

### 17.6 Cálculo del IVA por los minoristas

La mayoría de los minoristas liquidan el IVA conforme a un régimen de comercio minorista. El presente punto no será de aplicación a aquellos sujetos pasivos que empleen este método para la

liquidación del IVA.

Los minoristas emplean tecnologías cada vez más sofisticadas para determinar el IVA devengado por cada operación y emitir facturas. Los sujetos pasivos que no aplican un régimen de comercio minorista sino que en su lugar calculan el IVA por clase de producto [ (8)] o por factura no redondearán cantidades por defecto. Sin embargo, es posible redondear (por exceso o por defecto) cada uno de los cálculos del IVA.»

16. La circular no define los «comerciantes que emiten facturas». No obstante, el artículo 12 del Manual VI?24A, «Trader's records» (libros-registro de los comerciantes), elaborado por los HMRC (guía para el personal de los HMRC que es de libre acceso para el público), proporciona indicaciones sobre lo que se entiende por la distinción entre comerciantes que emiten facturas y minoristas.

17. En el punto 12.1 de dicho manual se expone que, al interpretar el punto 17.5 de la circular 700, «es importante tener en cuenta que es en el contexto de las reglas para los comerciantes que emiten facturas en donde el redondeo es neutro a efectos del impuesto. Esto es así porque tendrá normalmente impacto tanto en la cuota impositiva devengada del proveedor como en la cuota impositiva repercutida sobre el cliente. Ello significa que cuando un comerciante que emite facturas calcula el IVA sobre valores netos, el importe facturado y a pagar por el cliente puede ser redondeado a la baja.»

18. El artículo 12.2 del manual dice, *inter alia*:

«Hay programas contables sofisticados que permiten a los minoristas determinar el IVA por clase de producto y extender facturas de IVA. [...]

Como regla general, la autorización del redondeo a la baja no es apropiada para los minoristas. Ello es así porque el efecto del redondeo a la baja del IVA facturado a los consumidores finales no es una reducción del IVA a pagar (que es la fracción del IVA por la contraprestación) sino únicamente una reducción del impuesto liquidado a los HMRC.

La mayoría de los minoristas siguen liquidando el IVA conforme a un régimen de comercio minorista. El problema del redondeo sólo se plantea a los minoristas cuyos sistemas contables les permitan determinar el impuesto por clase de producto y emitir facturas. [...]

[...]

Si un minorista fija realmente los precios sin el IVA (de forma que el IVA facturado al cliente y el IVA liquidado a los HMRC sean el mismo) la actual autorización de redondeo puede ser adecuada. Cuando se tenga en cuenta este sistema será necesario examinar cómo se fijan realmente los precios. Si el minorista llega genuinamente a un precio de venta con el IVA incluido después de haber empezado por un valor neto expresado en peniques, la autorización existente puede ser apropiada. [...]

19. Según la resolución de remisión, la mayor parte de los grandes minoristas del Reino Unido tienen acuerdos individuales con los HMRC respecto de la forma de calcular el IVA (un «régimen de comercio minorista» según se recoge en la Guía y manual del IVA V1-24A). En esos acuerdos, los HMRC pueden autorizar redondeos de cantidades (al alza o a la baja, hasta el penique más cercano) por clase de producto o por cesta. Sin embargo, el artículo 12.3 del manual V1-24A establece que «los comerciantes podrán proponer métodos alternativos de redondeo, que serán estudiados y se autorizarán si sus resultados son razonables y aceptables».

## **Antecedentes de hecho, procedimiento y cuestiones planteadas**

20. J D Wetherspoon PLC (en lo sucesivo, «J D Wetherspoon») explota más de 670 pubs en el Reino Unido. La mayor parte de sus ventas son ventas minoristas de comida y bebida a consumidores finales.

21. Tiene a disposición de sus clientes una lista de precios de los productos que vende al por menor en los que se incluye el IVA. No expide facturas ordinarias de IVA para sus clientes, pero respecto de la comida y las bebidas calientes entrega recibos que pueden considerarse facturas menos detalladas de IVA, mientras que para el resto de las bebidas lo hace sólo a petición del cliente.

22. Hasta 2004, J D Wetherspoon liquidaba el IVA identificando el IVA devengado en cada venta y calculando el IVA adeudado por cesta. Calculaba el IVA devengado por cada operación gravada al tipo general en 7/47 partes (9) del importe total debido y redondeaba aritméticamente, al alza o a la baja, hasta el penique más cercano. Esas cuotas de IVA eran contabilizadas por cada pub todos los días, y constituían el IVA a pagar a los HMRC en las declaraciones periódicas de IVA.

23. Desde entonces, J D Wetherspoon ha venido calculando y redondeando el IVA a la baja a la décima de penique, por clase de producto, en cada producto tomado por separado. Seguidamente sumaba esas cuotas de IVA y redondeaba a la baja hasta el penique inmediatamente inferior, por cesta.

24. Los HMRC denegaron a J D Wetherspoon la posibilidad de practicar el redondeo a la baja del IVA devengado en cada operación. J D Wetherspoon recurrió dicha denegación y dos liquidaciones complementarias correspondientes.

25. El VAT and Duties Tribunal, ante quien se tramita el recurso, señala que ni la normativa comunitaria ni la nacional especifican qué método de redondeo se debe seguir cuando de la aplicación del tipo general del IVA resulta una cuota de IVA que incluye una fracción de la unidad monetaria más pequeña. Las opciones son redondear a la baja en cada caso, o redondear aritméticamente. Ninguna de estas normativas especifica tampoco en qué momento debe practicarse el redondeo. Cuando un mismo cliente compra varios bienes al mismo tiempo es posible redondear:

- a) «por unidad» de producto, es decir, realizar el redondeo en cada unidad de cada uno de los productos de cada operación;
- b) «por clase» de producto, es decir, en cada producto, si el cliente ha comprado más de una unidad de ese producto en una misma operación;
- c) «por entrega», es decir, en cada entrega, en los casos en que una sola operación con el cliente da lugar a varias entregas diferentes a efectos del IVA;
- d) «por cesta», es decir, redondear la totalidad de la operación de cada cliente;
- e) «por período de liquidación del IVA», es decir, realizar el redondeo después de sumar todas las cuotas de IVA devengadas por los todos bienes gravados al tipo general vendidos durante el período de liquidación;

f) o con arreglo a algún otro criterio, como el de los ingresos brutos diarios de un punto de venta o el de los ingresos brutos diarios de todos los puntos de venta de un minorista.

26. El órgano jurisdiccional remitente solicita una decisión prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

«1) El redondeo de las cuotas del IVA, ¿se rige exclusivamente por el Derecho nacional, o bien por el Derecho comunitario? En particular, ¿confirman los párrafos primero y segundo del artículo 2 de la Primera Directiva y el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), el artículo 12, apartado 3, o el artículo 22, apartado 3, letra b), (en su versión vigente al 1 de enero de 2004) de la Sexta Directiva, que el redondeo está regulado por el Derecho comunitario?

2) En particular:

i) ¿Se opone el Derecho comunitario a la aplicación de una norma nacional o de una práctica de la autoridad fiscal nacional que exige el redondeo al alza de cualquier cuota de IVA cuando la fracción de la unidad monetaria más pequeña de que se trate sea igual o superior a 0,5 (como, por ejemplo, que 0,5 peniques deba redondearse al alza al penique superior más próximo)?

ii) ¿Exige el Derecho comunitario que se permita a los contribuyentes el redondeo por defecto de cualquier cuota de IVA que incluya una fracción de la unidad monetaria más pequeña en curso?

3) En una venta con el IVA incluido, ¿con arreglo a qué criterio, según el Derecho comunitario, debe aplicarse el redondeo a efectos del cálculo del IVA devengado: por unidad de producto, por clase de bienes, por entrega (si una misma operación incluye más de una entrega), por cesta o totalidad de cada operación, o por período de liquidación del IVA o con arreglo a algún otro criterio?

4) ¿Inciden en la respuesta a cualquiera de las cuestiones los principios del Derecho comunitario de igualdad de trato y de neutralidad fiscal, en particular en relación con la existencia en el Reino Unido de una autorización por parte de las autoridades fiscales competentes que permite sólo a determinados comerciantes el redondeo por defecto de las cuotas del IVA que han de ser liquidadas?»

27. J D Wetherspoon, los Gobiernos griego, neerlandés y del Reino Unido, así como la Comisión, han presentado observaciones escritas. J D Wetherspoon, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión presentaron observaciones orales en la vista.

## **Apreciación**

### *Primera cuestión*

28. La primera cuestión, a saber, si el redondeo de las cuotas del IVA se rige por el Derecho nacional o el comunitario, ha sido ya resuelta, en esencia, por el Tribunal de Justicia en su sentencia *Koninklijke Ahold*, antes citada.

29. En los apartados 24 a 33 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que las Directivas sobre el IVA no incluyen ninguna norma expresa sobre el redondeo de las cuotas del IVA; que los artículos 11, parte A, apartado 1, letra a), y 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en particular, no incluyen ninguna regla expresa o método específico de redondeo; y que, en consecuencia, ante la inexistencia de normativa comunitaria, corresponde al ordenamiento jurídico de los Estados miembros determinar el método y las reglas. Indicó también,

sin embargo, que cuando los Estados miembros establecen o admiten un método preciso de redondeo, están obligados a respetar los principios que regulan el sistema común del IVA, como los de neutralidad fiscal y proporcionalidad. (10)

30. En el caso de autos, además de los artículos 11, parte A, apartado 1, letra a), y 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, el órgano jurisdiccional remitente menciona también los dos primeros apartados del artículo 2 de la Primera Directiva, que establecen los principios del sistema del IVA, en particular el de un impuesto exactamente proporcional al precio, y el artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, que requiere que se fije el tipo normal del IVA como un porcentaje de la base imponible. Está claro que ninguna de estas disposiciones incluye ninguna regla o método específico sobre como debe efectuarse el redondeo de cuotas del IVA, pero ambas expresan el principio proporcionalidad que los Estados miembros deben respetar, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia *Koninklijke Ahold*, antes citada.

### *Segunda cuestión*

31. El *VAT and Duties* Tribunal pregunta en esencia si el Derecho comunitario, cuando las cuotas de IVA incluyen una fracción de la unidad monetaria más pequeña, se opone a cualquier regla o práctica que exija a los sujetos pasivos aplicar el redondeo aritmético, al alza o a la baja, o, por el contrario, exige que se les permita sistemáticamente redondear a la baja.

32. En los apartados 34 a 43 de la sentencia *Koninklijke Ahold*, antes citada, el Tribunal de Justicia estimó que el Derecho comunitario, en particular las disposiciones de las Directivas Primera y Sexta y los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, no contienen ninguna obligación específica para los Estados miembros de autorizar a los sujetos pasivos a redondear a la baja por artículo la cuota del IVA.

33. El Tribunal de Justicia observó, en particular, que la neutralidad fiscal no exige la aplicación de un método particular de redondeo, siempre que la cuota a percibir por la administración tributaria en concepto de IVA coincida exactamente con la cuota declarada en la factura y abonada por el consumidor final al sujeto pasivo, (11) y que, aunque el principio de proporcionalidad exige que cualquier importe redondeado se corresponda lo más posible con el del IVA resultante de la aplicación del tipo en vigor, ello se debe conciliar con las necesidades prácticas de una aplicación efectiva de un sistema que se basa en el principio de declaración del sujeto pasivo. (12) Está claro que más de un método (y, en particular el redondeo aritmético) podía cumplir estos requisitos. (13)

34. El pronunciamiento de que los Estados miembros no tienen obligación de autorizar a los sujetos pasivos a redondear a la baja, por artículo, la cuota del IVA, responde en gran medida la segunda parte de la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente en el caso de autos, al tiempo que es posible deducir la respuesta a la primera parte de esa misma cuestión de la observación de que los resultados del método aritmético son compatibles con las exigencias del Derecho comunitario. Es cierto que la segunda cuestión planteada en la sentencia *Koninklijke Ahold* se refería sólo al redondeo por clase de producto, mientras que en el caso de autos no se limita únicamente a este tipo de redondeo. Sin embargo, el razonamiento del Tribunal de Justicia no está determinado por el criterio que se aplique al redondeo.

### *Tercera cuestión*

35. La existencia, en su caso, de un criterio para el redondeo es el objeto de la tercera cuestión remitida en el caso de autos.

36. La cuestión está planteada en relación expresa con las ventas a precios con el IVA

incluido. Estos precios los fija el comerciante como precios de venta (que, para poder ser pagados, no pueden incluir una fracción de la unidad monetaria más pequeña) de los cuales cierta proporción (en el Reino Unido, 40/47 partes) es el precio sin IVA y otra proporción (en el Reino Unido, 7/47 partes) es la cuota del IVA. En numerosas ocasiones (en el Reino Unido, siempre que el precio no es múltiplo de 0,47 GBP), estas proporciones dan como resultado una fracción de la unidad monetaria más pequeña. ¿Exige el Derecho comunitario, respecto de los comerciantes que facturan estos precios, que el redondeo se practique con arreglo a algún criterio en particular?

37. Tal como he señalado en las conclusiones que presenté en el asunto *Koninklijke Ahold*, antes citado, (14) el redondeo siempre produce una pequeña distorsión y cuanto más bajo sea el nivel en el que ésta tenga lugar (considerando que el redondeo por unidad está en el nivel más bajo, y que el redondeo por declaración de IVA lo está en el más alto), mayor será la posibilidad de que la suma agregada de las distorsiones sea significativa. Señalé también, (15) que el redondeo sistemático a la baja o al alza produce una mayor distorsión, mientras que el método aritmético de redondeo tiende a reducirla (en la medida en que las sumas redondeadas a la baja tenderán a anular las sumas redondeadas al alza), y que otros mecanismos más sofisticados podrían minimizar aún más la distorsión.

38. El tipo de distorsión en cuestión se produce por la diferencia existente entre la proporción exacta del precio minorista que constituye el IVA y la cuota del IVA que el comerciante declara y abona a las autoridades fiscales. Estas diferencias son contrarias al principio de proporcionalidad exacta, por definición. Implican tanto el pago a la autoridad fiscal por parte del comerciante de una parte de sus beneficios en exceso de la cuota que efectivamente le corresponde, en el caso del redondeo al alza, como la retención por parte del comerciante de una parte de la cuota de IVA que efectivamente le corresponde pagar, en el caso del redondeo a la baja, y por tanto vulnera el principio de que el IVA debe ser neutro respecto de los sujetos pasivos.

39. Está claro que ninguna disposición de la Sexta Directiva, ni de ninguna otra Directiva del IVA, introduce ninguna exigencia específica sobre el nivel en el que debe efectuarse el redondeo. Sin embargo, los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad (tal como deben entenderse en el contexto del IVA) exigen que la distorsión se reduzca al mínimo. Esto puede lograrse, por una parte, empleando un método de redondeo que no produzca sistemáticamente distorsión en un mismo sentido, sino que permita que las distorsiones se anulen unas a otras. Por otra parte, en el contexto específico de la tercera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, puede lograrse mediante el empleo de aquel tipo de redondeo que produzca el menor riesgo de distorsión acumulada por tener lugar en el menor número de operaciones individuales de redondeo.

40. El nivel más alto posible es el de las declaraciones periódicas de IVA. (16) En la medida en que los comerciantes venden a consumidores finales y que no es necesario que emitan una factura en la que se indique una cuota específica de IVA, el redondeo hecho a este nivel no parece plantear problemas prácticos. Tal como sugerí en mis conclusiones del asunto *Koninklijke Ahold*, (17) un recibo de caja como los que se emplean habitualmente en estos casos no tiene por qué expresar la cuota exacta del IVA que forma parte del precio final sino que puede indicar solamente el tipo aplicable. Pero, incluso si se facilita una cuota redondeada, no tiene por qué ser vinculante entre el comerciante y la administración tributaria. En virtud del artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, un simple recibo de caja, que no es ni una factura ordinaria ni una factura de IVA menos detallada, no puede utilizarse para poder ejercitar el derecho a la deducción. Respecto de las facturas de IVA menos detalladas (que sí pueden usarse para la deducción), observo que ni el artículo 22, apartado 9, letra d), de la Sexta Directiva ni la regla 16, apartado 1, del Reglamento del IVA exigen que se declare una determinada cuota de IVA, sino

solamente «los datos que permitan calcularlo» o «el tipo del IVA aplicable». (18)

41. ¿Cambia la situación por el hecho de que el comerciante que vende a precios redondeados con el IVA incluido extienda facturas de IVA ordinarias? (19)

42. Estas facturas, cuando son emitidas, deben reflejar el importe nominal imponible y la cuota de IVA a pagar. Está claro que estas dos cantidades juntas deben resultar en un total que pueda ser pagado por el proveedor, por lo que no puede incluir una fracción de la unidad monetaria más pequeña. Sin embargo, no encuentro en la Sexta Directiva ninguna exigencia específica de que cada uno de los importes por separado tengan que ser un múltiplo redondo de esa unidad más pequeña. De hecho, tampoco parece haber ninguna razón imperativa para que no pueda posponerse el redondeo hasta el momento de la declaración periódica de IVA. El proveedor puede sumar todos los importes fraccionarios antes de redondearlos en su declaración, lo cual puede también hacer el cliente, si es sujeto pasivo. Y si el cliente no es sujeto pasivo no tiene obligación de liquidar el IVA en cuotas redondeadas, únicamente tiene que ser capaz de pagar el precio con el IVA incluido de esa manera.

43. Es cierto que la regulación administrativa o la legislación nacional pueden exigir que todos los importes que figuren en facturas del IVA se expresen en múltiplos de la unidad monetaria más pequeña, (20) o pueden autorizar a los comerciantes a redondear a dichas unidades para facilitar la contabilidad y la administración. En los casos en los que tal redondeo es exigido o autorizado, el importe expresado «cristaliza» en un importe real de IVA, pagado por el cliente al proveedor y a liquidar por el proveedor ante la autoridad fiscal. En este caso, el tipo de redondeo que produce menos distorsión será el de la factura de toda la operación, que puede por supuesto incluir una serie de unidades o entregas diferenciadas (éste es el redondeo «por cesta» a que se refiere el tribunal nacional).

44. En consecuencia, si bien la normativa comunitaria sobre el IVA no obliga a redondear con arreglo a ningún criterio específico, permitiendo así a los Estados miembros un cierto margen de discrecionalidad, dicha discrecionalidad debe ser ejercida de acuerdo con los principios de proporcionalidad y de neutralidad, los cuales quedan mejor salvaguardados mediante el redondeo en la última de las etapas que sea compatible con los requisitos prácticos de pago y contabilidad.

#### *Cuarta cuestión*

45. El VAT and Duties Tribunal pregunta, en esencia, si el hecho de que el Reino Unido permita a los comerciantes que emiten facturas redondear sistemáticamente a la baja tiene repercusiones sobre la práctica que debe seguir respecto de los comerciantes minoristas (como J D Wetherspoon), en particular a la luz de los principios del Derecho comunitario de igualdad de trato y de neutralidad fiscal.

46. Las diferencias entre entregas a sujetos pasivos y entregas a consumidores finales, por una parte, y entre precios con el IVA incluido y precios sin IVA, por otra, son relevantes a la hora de considerar el método y el momento del redondeo adecuados para el comercio minorista. Consideré, por tanto, las implicaciones de estas diferencias en las conclusiones que presenté en *Koninklijke Ahold*, concretamente en los puntos 56 a 62, a los cuales me remito.

47. A la luz de aquellas consideraciones, y de las hechas en los puntos 37 a 42 de esas mismas conclusiones, considero que no es incompatible con los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal: a) permitir a los comerciantes que fijan los precios sin IVA en números redondos, a los cuales se añade el IVA, y que realizan entregas a sujetos pasivos con derecho a deducir, redondear a la baja sistemáticamente las cuotas del IVA, y al mismo tiempo, b) requerir a los comerciantes que fijan los precios en números redondos con el IVA incluido, en los cuales hay

que calcular la cuota del IVA incluida, y que realizan entregas a consumidores finales, redondear aritméticamente la cuota del IVA en todos los casos.

48. En el supuesto a), en virtud del mecanismo de deducción, el redondeo (sea al alza, a la baja o aritmético) no tiene efectos sobre la carga fiscal del proveedor ni sobre la del cliente, ni afecta tampoco al volumen total del impuesto recaudado en último caso por el tesoro público. En el supuesto b), el redondeo sistemático al alza o a la baja llevará a que se declare la responsabilidad del comerciante, y a que el tesoro público recaude, respectivamente, más o menos IVA que la proporción exacta del precio que debería resultar de la aplicación del tipo correcto. Esta diferencia se reduce considerablemente mediante el redondeo aritmético (particularmente cuando se trata del redondeo al par más próximo), asegurando de esta forma una mayor igualdad de trato entre los supuestos a) y b) y una mayor neutralidad fiscal en el supuesto b).

49. J D Wetherspoon alega, sin embargo, que aceptar el redondeo sistemático a la baja para algunos comerciantes y al mismo tiempo imponer el redondeo aritmético para otros lleva a un distorsión de la competencia entre dos clases de comerciantes, sobre una base que es totalmente arbitraria, además, puesto que en ningún sitio se definen las clases de los comerciantes que emiten facturas y de los minoristas. Pone el ejemplo de dos comerciantes que venden una lata de pintura a un precio de 4,94 GBP, con el IVA incluido. En el caso del comerciante que emite facturas, este importe se desglosa en un precio neto de 4,21 GBP, más el IVA por importe de 0,73675 GBP, redondeado a la baja en 0,73 GBP. El comerciante minorista, sin embargo, tendrá que redondear la cuota de IVA (la cual, siendo de 7/47 partes del precio con IVA incluido, he calculado en 0,73574 GBP) aritméticamente en 0,74 GBP, y recibirá un precio neto de tan sólo 4,20 GBP. Lo cual, alega J D Wetherspoon, es contrario a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que se opone a que prestaciones de servicios similares que compiten entre sí sean tratadas de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA, con independencia, a este respecto, de que la distorsión producida sea significativa o no. (21)

50. En primer lugar, en este sentido, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional determinar si la clasificación de comerciantes entre los que expiden facturas y los minoristas es en algún modo incierta o arbitraria. Corresponde igualmente al órgano jurisdiccional nacional determinar si, de hecho, las bebidas y alimentos similares a, y en competencia con, los suministrados por J D Wetherspoon son también suministrados por comerciantes que emiten facturas y están autorizados a redondear a la baja las cuotas de IVA, mientras que J D Wetherspoon no está autorizado a hacerlo. (22)

51. Aun suponiendo que este último punto pudiese ser demostrado de hecho, se plantea la cuestión de si la diferencia de trato penaliza de hecho a un tipo de comerciante y no a otro, y si ello resulta del método de redondeo o del método de formación del precio (es decir, si el precio en números redondos desde el que se debe partir es el que incluye el IVA o el que no lo incluye). Nuevamente, estas cuestiones corresponden en primer lugar al órgano jurisdiccional nacional, pero las siguientes consideraciones pueden resultar de ayuda.

52. La autorización de redondeo que se aplica en el Reino Unido a los comerciantes que emiten facturas, y el método que J D Wetherspoon quiere utilizar, están basados en redondear por cesta a la baja a la unidad monetaria mas pequeña, después de redondear por clase de producto a la 1/10 parte de dicha unidad. Es útil, por lo tanto, comparar el trato no de unidades individuales (como, por ejemplo, la lata única de pintura citada por J D Wetherspoon) sino de cestas de ese mismo bien (como, por ejemplo, dos, cinco, diez o más latas de pintura).

53. Si, siguiendo el ejemplo de J D Wetherspoon, el comerciante vende más de una lata de pintura, la cosa cambia. El precio de venta del comerciante que emite factura, al estar basado en

un precio sin IVA más elevado, supera al del comerciante minorista tan pronto como una segunda lata se vende conjuntamente con la primera, y el diferencial se incrementa con el número de latas. Por encima de 10 latas vendidas conjuntamente, la cuota del IVA en el precio del comerciante que emite facturas es mayor que la del comerciante minorista, y de nuevo el diferencial aumenta con el número de latas.

54. Sería tedioso realizar los cálculos de todos los posibles números de latas diferentes. Sin embargo, sobre la base de las cifras de J D Wetherspoon, un comerciante que emite facturas redondeando sistemáticamente a la baja vendería 20 latas de pintura por 98,93 GBP, incluyendo el IVA de 14,73 GBP, mientras que un comerciante minorista que redondease aritméticamente las vendería por 98,80 GBP, incluyendo el IVA de 14,71 GBP (de hecho, en este ejemplo, las cifras del comerciante que emite facturas serían las mismas incluso si estuviese autorizado a redondear a la baja, como ocurre cada vez que el redondeo aritmético es descendente). El precio sin IVA para el cliente del comerciante sería así de 84,20 GBP en el caso del comerciante que emite factura, y de 84,09 GBP en el caso del comerciante minorista.

55. Por consiguiente, el precio con el IVA incluido del comerciante minorista puede ser más atractivo para los consumidores finales, y su precio sin el IVA puede ser más atractivo para los sujetos pasivos, dado que cada uno de estos precios es más bajo que el precio correspondiente de la estructura de precios del comerciante que emite facturas. Dentro del margen normal de gasto de los consumidores, sin embargo, estas diferencias son lo suficientemente pequeñas como para que sea poco probable que por sí mismas puedan afectar a sus decisiones, consideraciones como la proximidad o la posibilidad de una entrega gratuita pueden tener un peso igual o mayor. Los comerciantes minoristas pueden así tener margen para ajustar sus precios de modo que se pueda compensar cualquier (igualmente ligera) desventaja en términos de ingresos netos sin que ello les sitúe en una desventaja comparativa total.

56. Parece así que los efectos de la diferencia de trato entre los comerciantes que emiten facturas y los comerciantes minoristas en el Reino Unido: a) no operan necesaria y sistemáticamente en detrimento de los comerciantes minoristas y b) pueden derivar más de la diferencia entre precios con y sin IVA, cada uno de ellos en cantidades redondeadas, como base de cálculo, que del método de redondeo aplicado.

57. En este último sentido, procede recordar que la Directiva 98/6 exige que se indique un precio de venta con IVA (que es el único que interesa al consumidor final) en todos los productos ofrecidos por los comerciantes a las personas físicas que los compran para fines ajenos a su actividad comercial o profesional, mientras que en el comercio entre sujetos pasivos facultados para deducir el impuesto repercutido el único precio que importa es el precio sin IVA. Así pues, no hay infracción aparente de la neutralidad fiscal o de la igualdad de trato en, o derivadas del hecho de, que distintas categorías de comerciantes elaboren sus precios con métodos diferentes.

58. Siempre y cuando los distintos métodos de redondeo se apliquen realmente sobre la base de una distinción entre las formas en que los comerciantes fijan sus precios, por tanto, considero que la autorización de redondeo a la baja de HMRC para los comerciantes que emiten facturas no tiene implicaciones de fondo para el enfoque del redondeo por parte de los comerciantes minoristas como J D Wetherspoon.

59. En este sentido, es irrelevante que J D Wetherspoon, que fija los precios con el IVA incluido, hubiese tenido que liquidar sensiblemente menos IVA mediante el redondeo a la baja sistemático que mediante el redondeo aritmético sistemático. La comparación pertinente es entre comerciantes que emiten facturas y comerciantes minoristas, no entre distintos métodos de redondeo aplicados a los comerciantes minoristas. Sin embargo, sería claramente contrario a la exigencia de igualdad de trato si, de entre un grupo de comerciantes que producen suministros

similares y competidores sobre la base de precios redondos con el IVA incluido, a algunos les fuera permitido redondear sistemáticamente las cuotas y a otros no. Y, en ese caso, los comerciantes autorizados para redondear estarían reteniendo una fracción del importe exacto del IVA adeudado, lo que podría ser contrario al principio de neutralidad fiscal.

## Conclusión

60. A la vista de las anteriores consideraciones, propongo que el Tribunal de Justicia responda de la siguiente forma a las cuestiones planteadas por el TVA and Duties Tribunal, London:

- 1) Ante la inexistencia de normativa comunitaria específica, corresponde a los Estados miembros decidir sobre las reglas y métodos de redondeo de las cuotas del IVA, siempre que al hacerlo observen los principios en los que rebasa el sistema común del IVA, en particular los de neutralidad fiscal y proporcionalidad.
- 2) El Derecho comunitario ni impide a los Estados miembros exigir a los sujetos pasivos que redondeen las cuotas de IVA aritméticamente en todos los casos, ni les obliga a que esas mismas personas redondeen las cuotas a la baja en todos los casos.
- 3) Si las ventas se hacen a precios unitarios en números redondos con el IVA incluido, y la cuota de IVA incluye una fracción de la unidad monetaria más pequeña, el Derecho comunitario no exige que dicha cuota sea redondeada a una unidad completa antes del momento en el que tendrá que expresarse como una cifra que no incluye semejante fracción, en particular para hacer que pueda ser pagada como suma independiente.
- 4) Si a los comerciantes que realizan operaciones sobre la base de precios unitarios en números redondos sin el IVA, a los que hay que añadir el IVA, se les autoriza a redondear las cuotas del IVA a la baja en cada factura, los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal no impiden que a los comerciantes que realizan operaciones sobre la base de precios unitarios en números redondos con el IVA incluido, en los que hay que calcular el componente de IVA, se les exija redondear las cuotas de IVA aritméticamente.

1 – Lengua original: inglés.

2 – Sentencia de 10 de julio de 2008 (C-484/06, Rec. p. I-0000).

3 – 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 los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 1); 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). Con efectos desde el 1 de enero de 2007, ambas directivas fueron derogadas y sustituidas 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 objetivo es presentar el conjunto de las disposiciones comunitarias vigentes sobre el IVA de forma clara y racional en una refundición de su estructura y de su redacción, aunque, en principio, sin inducir a cambios de fondo en la legislación vigente.

4 – 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).

5 – Y, cuando el proveedor es un comerciante minorista, sólo si el cliente pide una factura.

6 – Estos datos, fijados por el artículo 14, apartado 1, son básicamente los mismos que los exigidos por el artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva.

7 – Artículo 16, apartado 1.

8 – Para una explicación de los términos «por clase», «por cesta», etc., véase el punto ~~25~~<sup>26</sup> *supra*.

9 – En el Reino Unido el tipo ordinario del IVA es el 17,5 %, o 7/40 partes del precio neto (sin IVA). Por lo tanto, la cuota de IVA del precio minorista (con IVA) es de 7/47 partes.

10 – Debe tenerse en cuenta que, en este contexto, «neutralidad fiscal» se refiere a la exigencia de que los efectos del IVA sean neutros tanto sobre como entre los sujetos imposables, y que el «principio de proporcionalidad» tiene el sentido específico de una exigencia de que la cuota del impuesto sea exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios (véase la sentencia Koninklijke Ahold, antes citada, apartados 36 y 38).

11 – Apartado 37 de la sentencia.

12 – Apartado 39.

13 – Apartados 40 y 41, que se refieren al punto 47 de mis conclusiones presentadas en ese asunto. En los puntos 47 y 48, discutí el redondeo aritmético, indicando en la nota 29 que el mero redondeo aritmético implica una ligera desviación al alza (hábilmente nebulizada en los cálculos propuestos por el Gobierno del Reino Unido en sus observaciones sobre el presente asunto) que puede ser mitigada mediante el «redondeo al par más próximo».

14 – Concretamente en los puntos 37 a 42 y 49 a 51.

15 – En los puntos 42, 47 y 48, y en la nota 29.

16 – Véanse los apartados 49 a 51 de mis conclusiones presentadas en el asunto Koninklijke Ahold, antes citado.

17 – Véanse, en particular, los puntos 34 y 55 de mis conclusiones.

18 – Véanse los puntos 11 y 14 *supra*.

19 – Es preciso recordar que en las facturas ordinarias de IVA debe figurar una cantidad de información considerable (incluyendo el nombre completo y la dirección del cliente), que puede hacer que su práctica resulte menos atractiva para los minoristas con un gran volumen de ventas de poco valor.

20 – La regla 14, apartado 1, del Reglamento del IVA dispone que la cuota del impuesto se exprese en libras esterlinas, del mismo modo que el artículo 22, apartado 3, letra b) de la Sexta Directiva dispone que se exprese en la divisa nacional del Estado miembro de que se trate. Ambas disposiciones guardan silencio sobre la cuestión de si deben usarse unidades redondas.

21 – Cita, en particular, la sentencia de 28 de junio de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, Rec. p. I-5517), apartados 46 y 47 y jurisprudencia allí citada; junto con la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartados 55 a 58; y la sentencia de 6 de noviembre de 2003, Dornier (C-45/01, Rec. p. I-12911), apartados 69 a 74.

22 – En la vista, J D Wetherspoon sugirió que esta situación podría existir entre ellos mismos y compañías de catering en el contexto de recepciones y acontecimientos similares que pueden ser organizados tanto para sujetos pasivos como para particulares privados. J D Wetherspoon afirma que estas compañías están autorizadas a redondear a la baja, mientras que ellos están obligados a redondear aritméticamente.