

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)

«Primera y Sexta Directivas IVA — Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad — Normas relativas al redondeo de las cuotas del IVA — Métodos y criterios de redondeo»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva — Disposiciones relativas al redondeo de la cuota del impuesto*

[Directivas del Consejo 67/227/CEE, art. 2, y 77/388/CEE, arts. 11, parte A, ap. 1, letra a), 12, ap. 3, letra a), y 22, ap. 3, letra b)]

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva — Disposiciones relativas al redondeo de la cuota del impuesto*

[Directivas del Consejo 67/227/CEE, art. 2, y 77/388/CEE, arts. 11, parte A, ap. 1, letra a), 12, ap. 3, letra a), y 22, ap. 3, letra b)]

3. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva — Redondeo de la cuota del impuesto*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo)

1. El Derecho comunitario, en su estado actual, no contiene ninguna obligación específica referente al método de redondeo de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido. Ante la inexistencia de una normativa comunitaria específica, corresponde a los Estados miembros determinar las reglas y los métodos de redondeo de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, si bien dichos Estados están obligados, al realizar esta determinación, a respetar los principios en los que se basa el sistema común de este impuesto, especialmente los de neutralidad fiscal y proporcionalidad. En particular, el Derecho comunitario, por una parte, no se opone a la aplicación de una norma nacional que exija el redondeo al alza de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido cuando la fracción de la unidad monetaria más pequeña de que se trate sea igual o superior a 0,5 y, por otra parte, no exige que se autorice a los sujetos pasivos a redondear a la cifra inferior la cuota del impuesto sobre el valor añadido cuando ésta tenga una fracción de la unidad monetaria nacional más pequeña.

(véanse el apartado 38 y el punto 1 del fallo)

2. En el caso de una venta con impuesto sobre el valor añadido incluido, a falta de normativa

comunitaria específica, corresponde a cada Estado miembro determinar, dentro de los límites del Derecho comunitario, en particular respetando los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, el criterio con arreglo al cual puede o debe practicarse el redondeo de una cuota del impuesto sobre el valor añadido que contenga una fracción de la unidad monetaria más pequeña.

(véanse el apartado 51 y el punto 2 del fallo)

3. Puesto que los comerciantes que calculan los precios de sus ventas de bienes y de sus prestaciones de servicios con inclusión del impuesto sobre el valor añadido se encuentran en una situación diferente respecto de aquellos que realizan el mismo tipo de operaciones a precios sin impuesto sobre el valor añadido, los primeros no pueden alegar el principio de neutralidad fiscal con objeto de reivindicar la autorización para practicar igualmente el redondeo a la baja de las cuotas de impuesto sobre el valor añadido devengadas en el nivel de la clase de productos y de la operación. En efecto, en el caso de los precios fijados sin impuesto sobre el valor añadido, el redondeo se practica antes del pago de la prestación por parte del cliente. La cuota del impuesto recibida del cliente por el sujeto pasivo y la que éste paga a continuación al Estado es idéntica, independientemente del método de redondeo aplicado. En cambio, cuando el impuesto sobre el valor añadido está incluido en el precio de un bien o de un servicio, el redondeo sistemático a la baja, en un nivel inferior a la declaración periódica del impuesto sobre el valor añadido, conduciría a que el sujeto pasivo percibiera de su cliente la cuota del impuesto sobre el valor añadido efectivamente devengado, a la vez que sistemáticamente pagaría al Estado una cuota menor, beneficiándose de la diferencia, lo cual es contrario al principio según el cual el impuesto sobre el valor añadido es recaudado por los sujetos pasivos en cada fase del proceso de producción o distribución por cuenta de la administración tributaria, a la que deben entregarlo.

(véanse los apartados 60, 61 y 64 y el punto 3 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 5 de marzo de 2009 (*)

«Primera y Sexta Directivas IVA – Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad – Normas relativas al redondeo de las cuotas del IVA – Métodos y criterios de redondeo»

En el asunto C-302/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), mediante resolución de 26 de junio de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de junio de 2007, en el procedimiento entre

J D Wetherspoon plc

y

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. T. von Danwitz (Ponente), la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. E. Juhász y G. Arestis, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretaria: Sra. R. ?ere?, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 9 de octubre de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del J D Wetherspoon plc, por el Sr. M. Angiolini, Barrister, y la Sra. A. Khan, Solicitor;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. V. Jackson, en calidad de agente, asistida por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. S. Alexandridou y V. Karra y los Sres. K. Georgiadis y M. Apesos, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. C. Wissels y el Sr. M. de Grave, en calidad de agentes;
- en nombre del la Comisión de las Comunidades Europeas por la Sra. M. Afonso y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de noviembre de 2008;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, de la 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), en su versión modificada por la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) (en lo sucesivo, «Primera Directiva»), y de los artículos 11, parte A, apartado 1, letra a), 12, apartado 3, letra a), y 22, apartado 3, letra b), de la 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, en su versión modificada por la Directiva 2003/92/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003 (DO L 260, p. 8) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre la sociedad J D Wetherspoon plc (en lo sucesivo, «Wetherspoon») y Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners») que versa sobre el rechazo por estos últimos de una solicitud de concesión del beneficio del redondeo a la cifra inferior, en el nivel de la clase de productos y de la transacción, de la cuota devengada en concepto de impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2 de la Primera Directiva dispone:

«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 Según el artículo 10, apartado 2, de la Sexta Directiva, el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en principio, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.

5 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva dispone:

«La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

6 Según el artículo 12, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva cada Estado miembro fijará el tipo general del impuesto sobre el valor añadido en un porcentaje de la base imponible que se aplicará tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios. Dicho porcentaje no podrá ser inferior al 15 %, excepto cuando se apliquen uno o dos tipos reducidos.

7 El artículo 22 de la Sexta Directiva, en la versión que resulta del artículo 28 *nono* de ésta (en lo sucesivo, «artículo 22 de la Sexta Directiva»), establece las obligaciones de los sujetos pasivos del IVA en régimen interior. Este artículo 22 señala en su apartado 3, letra a), párrafo primero, y en la letra b), párrafo primero, décimo guión y párrafo cuarto:

«a) Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por su cliente o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que

no sean sujetos pasivos. [...]

[...]

b) Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del impuesto sobre el valor añadido en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los párrafos primero, segundo y tercero de la letra a):

– [...]

– el importe del impuesto pagadero, salvo en caso de aplicación de un régimen especial para el que la presente Directiva excluye esta mención,

– [...]

Los importes que figuran en la factura podrán expresarse en cualquier moneda, a condición de que el importe del impuesto pagadero se exprese en la moneda nacional del Estado miembro en que tenga lugar la entrega de bienes o la prestación de servicios [...]

[...]»

8 El artículo 22, apartados 4, letras a) y b), y 5 de la Sexta Directiva dispone:

«4. a) Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración dentro del plazo que fijen los Estados miembros [...]

b) En la declaración deben figurar todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en su caso, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.

[...]

5. Los sujetos pasivos deberán abonar el importe neto del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de presentar la declaración-liquidación periódica. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o aceptar pagos a cuenta.»

9 Durante los años 2004 a 2006 se han introducido varias modificaciones en la Sexta Directiva. Entre las disposiciones mencionadas anteriormente, sólo se ha modificado el tenor del artículo 12, apartado 3. No obstante, esta modificación no afecta a las respuestas que hay que dar a las cuestiones prejudiciales.

Normativa nacional

10 El artículo 13 de las Value Added Tax Regulations 1995 (Reglamento del impuesto sobre el valor añadido de 1995) establece la obligación de emitir una factura de IVA a condición de que la entrega o la prestación imponibles se efectúen en favor de otro sujeto pasivo.

11 De acuerdo con el artículo 16, apartado 1, de dicho Reglamento, un «minorista» sólo está obligado a emitir una factura de IVA si lo pide el cliente. En caso de que la contraprestación no exceda de 100 GBP, se puede emitir una factura de IVA «menos detallada» que indique, entre otros datos, para cada tipo impositivo aplicable, el importe bruto a pagar IVA inclusive, y el tipo de

IVA aplicable.

12 Los Commissioners publicaron una guía del IVA para los sujetos pasivos, la *Notice 700 – The VAT Guide – April 2002* (en lo sucesivo, «Circular 700»).

13 Los puntos 17.5, 17.5.1 y 17.6 de dicha guía se refieren al redondeo de las cuotas del IVA y disponen:

«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 sólo se aplica si las cuotas del IVA repercutido a los clientes y del IVA pagado a la autoridad fiscal (Customs and Excise) son del mismo importe. Como regla general, la autorización del redondeo a la baja no se aplicará a los minoristas, que deberán atenerse a lo dispuesto en el punto 17.6.

Se podrá 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. Se podrá hacer caso omiso de las fracciones inferiores al penique.

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

Si se desea desglosar el IVA de una clase de bienes o de servicios que figuren en la misma factura junto con otros bienes o servicios, se deberán calcular las diferentes cuotas de 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 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.

Cada vez más minoristas emplean tecnologías 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 o por factura no redondearán cantidades por defecto. Sin embargo, se podrá redondear (por exceso o por defecto) cada uno de los cálculos del IVA.»

14 La Circular 700 no define el concepto de «comerciantes que emiten facturas».

15 En el Manual de los Commissioners *V1-24A: Trader's records*, una guía para el personal de las autoridades fiscales accesible al público, se proporcionan indicaciones adicionales relativas al redondeo.

16 El artículo 12 de este Manual indica que, para 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 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.»

17 El artículo 12.2 del Manual *V1-24A: Trader's records* dispone:

«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, porque el efecto del redondeo a la cifra inferior del IVA facturado a los consumidores finales no es la reducción del IVA a pagar (que es el tipo del IVA multiplicado por la contraprestación), sino únicamente la reducción del impuesto liquidado a los Commissioners.

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 permiten 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. [...]

18 El artículo 12.3 del Manual *V1-24A: Trader's records*, explica el método del redondeo aritmético y establece, en su párrafo tercero, que «los comerciantes podrán proponer métodos alternativos de redondeo, que serán estudiados y se autorizarán si sus resultados son razonables y aceptables».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

19 Wetherspoon explota una cadena de más de 670 pubs en el Reino Unido. La mayor parte de sus ingresos procede de la venta al por menor de comida y bebida a consumidores finales.

20 Wetherspoon tiene a disposición de sus clientes una lista de precios de venta al por menor en los que está incluido el IVA. No expide facturas ordinarias de IVA a sus clientes, pero habitualmente les entrega, por los pedidos de comida y bebidas calientes, recibos de caja que indican su número censal de IVA. Para el resto de las bebidas, incluidas las alcohólicas, sólo entrega recibos de caja a petición del cliente.

21 Hasta el año 2004, Wetherspoon calculaba el IVA devengado en cada operación realizada con un cliente concreto y gravada al tipo general de IVA del 17,5 % multiplicando el importe total de la venta por 7/47. El resultado se redondeaba aritméticamente, al alza o a la baja, hasta el penique más cercano.

22 Desde la modernización de sus terminales de pago electrónicos, en el mes de agosto de 2004, Wetherspoon puede calcular el IVA por «clase de producto», es decir, por cada tipo de producto identificado por separado cuando una operación incluye varios. Para ello, la demandante en el asunto principal calcula y redondea el IVA al tercer decimal inferior, es decir a la baja a la décima de penique inferior más próxima, por clase de producto. Seguidamente suma esas cuotas de IVA y, por cada operación, redondea la cuota total hasta el penique entero inmediatamente inferior.

23 Entre el mes de septiembre de 2004 y el mes de enero de 2005, Wetherspoon mantuvo negociaciones con los Commissioners con objeto de acordar un sistema a medida aprobado para minoristas, pero el régimen propuesto por Wetherspoon nunca ha sido aprobado por los Commissioners, ni puesto en práctica por Wetherspoon.

24 Mediante carta de 23 de marzo de 2006, los Commissioners denegaron a Wetherspoon la autorización para practicar el redondeo a la baja del IVA devengado en cada operación. Wetherspoon interpuso un recurso contra esta denegación el 7 de abril de 2006. El 7 de septiembre de 2006 interpuso otros dos recursos, por los mismos motivos, contra dos liquidaciones giradas el 8 y el 17 de agosto de 2006.

25 Wetherspoon alega que tiene derecho a aplicar el método de redondeo a la baja previsto en el punto 17.5.1 de la Circular 700. Los Commissioners consideran, en cambio, que debe efectuar el redondeo aritmético, o bien por clase de producto o bien por operación.

26 El órgano jurisdiccional remitente, ante el que se tramitan dichos recursos, señala que ni el Derecho comunitario ni la U.K. Value Added Tax Act 1994 (Ley de 1994 relativa al impuesto sobre el valor añadido) ni el Reglamento de 1995 relativo al impuesto sobre el valor añadido establecen reglas específicas sobre el método de redondeo que debe utilizarse cuando la aplicación del tipo de gravamen general del IVA da como resultado una cuota que tiene una fracción de la unidad monetaria más pequeña, en este caso de un penique. Según ese mismo órgano jurisdiccional, hay dos métodos de redondeo posibles. Se puede así redondear sistemáticamente a la cifra entera inferior, o redondear aritméticamente, es decir, redondear las fracciones de menos de 0,5 peniques a la cifra entera inferior y las cantidades iguales o superiores a 0,5 a la cifra entera superior.

27 El órgano jurisdiccional remitente añade que ni las directivas ni la legislación del Reino Unido tampoco indican en qué fase o nivel debe practicarse el redondeo. Así, cuando un cliente compra al mismo tiempo varios bienes, es posible redondear el IVA devengado, bien separadamente por cada artículo, bien por cada clase de producto cuando se han comprado varios artículos del mismo producto, bien al realizar la operación completa con el cliente, bien en el momento de la declaración del IVA al final del período de liquidación correspondiente, o, por último, en otro nivel, como el de los ingresos brutos diarios de cada punto de venta o de todos los puntos de venta de un minorista.

28 Considerando que existe una incertidumbre sobre si el Derecho comunitario exige una forma de redondeo específica y, en su caso, sobre la forma de aplicación del principio de neutralidad fiscal en este contexto, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuatro cuestiones prejudiciales siguientes:

«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:

a) ¿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)?

b) ¿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 hayan de ser liquidadas?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones primera y segunda

29 Mediante sus dos primeras cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el redondeo de las cuotas del IVA se rige por el Derecho nacional o por el Derecho comunitario y, en particular, si el Derecho comunitario contiene reglas relativas al método de redondeo, ya sea oponiéndose al redondeo aritmético, ya sea exigiendo a los Estados miembros que autoricen a los sujetos pasivos a redondear sistemáticamente a la baja, cuando la aplicación del tipo general del IVA dé como resultado una cuota de IVA que tenga una fracción de la unidad monetaria nacional más pequeña.

30 Al respecto, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las disposiciones de las Directivas Primera y Sexta no incluyen ninguna norma expresa sobre el redondeo de las cuotas del IVA. En particular, la Sexta Directiva guarda silencio a este respecto (sentencia de 10 de julio de 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Rec. p. I-0000, apartado 24).

31 Además, ni la finalidad ni la estructura de los artículos 11, parte A, apartado 1, letra a), y 22, apartados 3, letra b), 4 y 5, de la Sexta Directiva permiten concluir que el Derecho comunitario

haya previsto un método específico de redondeo (véase, en este sentido, la sentencia Koninklijke Ahold, antes citada, apartados 27 a 30).

32 En consecuencia, ante la inexistencia de normativa comunitaria específica, corresponde al ordenamiento jurídico de los Estados miembros determinar, dentro de los límites del Derecho comunitario, el método y las reglas que regulen el redondeo de una cuota declarada en concepto de IVA (véase la sentencia Koninklijke Ahold, antes citada, apartado 31).

33 Por ello, 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 de proporcionalidad. El respeto de dichos principios reconocidos en el ordenamiento jurídico comunitario no implica, sin embargo, que la cuestión del método específico de redondeo que haya de aplicarse deba regirse por el Derecho comunitario (sentencia Koninklijke Ahold, antes citada, apartado 32).

34 El principio de neutralidad fiscal tiene como consecuencia, en particular, que los sujetos pasivos que efectúen las mismas operaciones u operaciones económicas similares no deben ser tratados de manera diferente respecto al método de redondeo aplicado para el cálculo del IVA (véase, en este sentido, la sentencia Koninklijke Ahold, antes citada, apartado 36 y jurisprudencia citada). En virtud del mismo principio, el importe percibido por la administración tributaria en concepto de IVA no debe ser superior al pagado por el consumidor final al sujeto pasivo (véanse la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Rec. I-5339, apartado 21, y, en este sentido, la sentencia Koninklijke Ahold, antes citada, apartado 36).

35 En consecuencia, el citado principio no implica ninguna exigencia en cuanto a la aplicación de un método particular de redondeo, siempre que el método elegido por el Estado miembro de que se trate garantice que la cuota a percibir por la administración tributaria en concepto de IVA corresponda precisamente a la cuota abonada por el consumidor final al sujeto pasivo (véase la sentencia Koninklijke Ahold, antes citada, apartado 37).

36 En cuanto al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ha declarado que, aunque el respeto de este principio exige que todo importe redondeado corresponda lo más posible al resultante de la aplicación del tipo en vigor, no es menos cierto que esta exigencia debe conciliarse con las necesidades prácticas de una aplicación efectiva del sistema común del IVA y que, debido al carácter técnico de la cuestión del redondeo, varios métodos de redondeo pueden satisfacer estas exigencias (véase, en este sentido, la sentencia Koninklijke Ahold, antes citada, apartados 39 a 41).

37 De lo anterior resulta que el Derecho comunitario, en particular las disposiciones de las Directivas Primera y Sexta y los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, no contiene ninguna obligación específica referente al método de redondeo de las cuotas del IVA (véase, en este sentido, la sentencia Koninklijke Ahold, antes citada, apartado 42).

38 Por tanto, procede responder a las cuestiones primera y segunda que el Derecho comunitario, en su estado actual, no contiene ninguna obligación específica referente al método de redondeo de las cuotas del IVA. Ante la inexistencia de una normativa comunitaria específica, corresponde a los Estados miembros determinar las reglas y los métodos de redondeo de las cuotas del IVA, si bien dichos Estados están obligados, al realizar esta determinación, a respetar los principios en los que se basa el sistema común de este impuesto, especialmente los de neutralidad fiscal y proporcionalidad. En particular, el Derecho comunitario, por una parte, no se opone a la aplicación de una norma nacional que exija el redondeo al alza de las cuotas del IVA cuando la fracción de la unidad monetaria más pequeña de que se trate sea igual o superior a 0,5 y, por otra parte, no exige que se autorice a los sujetos pasivos a redondear a la cifra inferior la

cuota de IVA cuando ésta tenga una fracción de la unidad monetaria nacional más pequeña.

Sobre la tercera cuestión

39 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, en una venta con IVA incluido, el Derecho comunitario exige que el redondeo para el cálculo del IVA devengado se haga en un nivel particular, por ejemplo, en uno de los niveles mencionados en el apartado 27 de la presente sentencia.

40 Según el Gobierno del Reino Unido, el Derecho comunitario sólo exige el redondeo del IVA en la fase en que exige la liquidación del IVA como suma de dinero. De este modo, el nivel más bajo sería o bien la factura emitida en virtud del artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva, o bien la declaración periódica del IVA. No obstante, los Estados miembros conservan cierta facultad discrecional para autorizar el redondeo en una fase anterior si lo consideran apropiado.

41 La Comisión de las Comunidades Europeas considera igualmente que puede entenderse necesario indicar el IVA devengado en cifras enteras al emitir una factura de acuerdo con el artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva. Sin embargo, en caso de venta al por menor a precios con IVA incluido, sólo en la fase de declaración periódica del IVA resulta necesario expresar la cuota devengada en cifras enteras.

42 En cambio, Wetherspoon considera que un redondeo practicado únicamente al finalizar el correspondiente período de liquidación del IVA es incompatible con las reglas de las Directivas Primera y Sexta, así como con los principios de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica. Dado que la obligación de declarar a las autoridades fiscales el IVA por las entregas efectuadas nace respecto a cada operación, sería necesario identificar la cuota exacta del IVA que el cliente tiene que pagar y que el proveedor tiene que declarar, a más tardar, en el momento de la operación.

43 Ante todo, procede observar que las disposiciones de las Directivas Primera y Sexta, en particular las citadas por el órgano jurisdiccional remitente, no contienen ninguna regla expresa que fije el momento en el que puede o debe efectuarse el redondeo de las cuotas del IVA que tengan una fracción de la unidad monetaria nacional más pequeña.

44 En particular, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, se limita a determinar la base imponible y únicamente se refiere al precio de los bienes entregados y de los servicios prestados en contrapartida de éste (sentencia Koninklijke Ahold, antes citada, apartado 26).

45 Ciertamente, el artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva establece que, al emitirse una factura, la cuota del impuesto devengado debe constar en la factura y expresarse en la moneda nacional del Estado miembro de que se trate. Sin embargo, no se desprende de esas exigencias que esta disposición obligue a utilizar unidades enteras de la moneda nacional para dar dicha información.

46 Dicha apreciación no queda cuestionada en absoluto por la finalidad ni la estructura de cada una de las disposiciones mencionadas en los dos apartados anteriores. Estas disposiciones tienen por objetivo garantizar la uniformidad de la base sobre la que recae la imposición en los Estados miembros y asegurar el buen funcionamiento del mercado interior (véase la sentencia Koninklijke Ahold, antes citada, apartados 28 y 29).

47 De ello se deduce que ni el tenor de dichas disposiciones ni su finalidad permiten concluir que las disposiciones comunitarias hayan previsto el redondeo en un nivel determinado.

48 Por tanto, ante la inexistencia de una normativa comunitaria específica, corresponde al ordenamiento jurídico de los Estados miembros determinar, dentro de los límites establecidos por el Derecho comunitario, la fase en la que puede o debe practicarse el redondeo de la cuota del IVA.

49 Como se desprende del apartado 33 de la presente sentencia, los Estados miembros, al determinar esa fase, deben respetar los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad que regulan el sistema común del IVA (véanse, a este respecto, los apartados 34 a 36 de la presente sentencia). No obstante, debido al carácter técnico de la cuestión del redondeo, estos principios no pueden contener exigencias que permitan concluir que sólo un método de redondeo, en particular el operado por artículo o por clase de productos, puede satisfacer tales principios.

50 Por otra parte, hay que distinguir las posibles exigencias del Derecho comunitario relativas al redondeo y las necesidades prácticas que requieren el redondeo de una cuota del IVA que tenga una fracción de la unidad monetaria nacional más pequeña. Tratándose de operaciones efectuadas a un precio con IVA incluido, no se da la necesidad imperativa de redondear la cuota del IVA a una cifra entera de dicha unidad monetaria en la fase de la operación, como ha puesto de manifiesto la Abogado General en el apartado 42 de sus conclusiones. En efecto, en tal caso, sólo al final de la declaración periódica del IVA es absolutamente indispensable llegar a una suma que se pueda pagar efectivamente y que, por ello, no debe incluir fracciones de la unidad monetaria más pequeña.

51 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la tercera cuestión que, en el caso de una venta con IVA incluido, a falta de normativa comunitaria específica, corresponde a cada Estado miembro determinar, dentro de los límites del Derecho comunitario, en particular respetando los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, el criterio con arreglo al cual puede o debe practicarse el redondeo de una cuota del IVA que contenga una fracción de la unidad monetaria más pequeña.

Sobre la cuarta cuestión

52 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si un «minorista», al amparo de los principios comunitarios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal, puede reivindicar la autorización para aplicar el mismo método de redondeo de las cuotas del IVA devengadas que el concedido por el Derecho nacional a determinados contribuyentes, concretamente los «comerciantes que emiten facturas», es decir, para redondear a la baja la cuota devengada en concepto de IVA en el nivel de la clase de productos y de la operación.

53 Wetherspoon estima que es incompatible con el principio de neutralidad fiscal privar a los minoristas de la autorización concedida a los comerciantes que emiten facturas. Esta exclusión conduciría a que las entregas de bienes o prestaciones de servicios similares, que compiten entre sí, fueran tratadas de forma diferente desde el punto de vista del IVA. Alega además que se trata de una distinción arbitraria, pues no hay definición alguna del concepto «comerciantes que emiten facturas» en la mencionada normativa nacional.

54 El Gobierno del Reino Unido considera, a este respecto, que los comerciantes que emiten facturas no realizan entregas análogas a las de los minoristas y no compiten con éstos, que operan en una fase diferente de la cadena de aprovisionamiento. Por tanto, los principios de neutralidad fiscal y de supresión de las distorsiones de la competencia no exigen tratar por igual a estos dos grupos de personas a efectos del IVA.

55 Según la Comisión, el principio de neutralidad fiscal excluye ampliar a los minoristas una

concesión de la administración tributaria que autoriza a determinados comerciantes –que, normalmente, aplican precios sin IVA y no venden a los consumidores finales– a redondear a la baja la cuota de IVA que debe declararse.

56 El Gobierno helénico considera que el redondeo a la cifra inferior sólo carece de efectos en la cuota final percibida por el Estado cuando se aplica únicamente a las entregas y prestaciones a otros sujetos pasivos del impuesto.

57 A este respecto, es preciso recordar que, como se desprende del apartado 34 de la presente sentencia, el principio de neutralidad fiscal, que refleja el principio de igualdad de trato en materia de IVA, se opone, en particular, a que los sujetos pasivos sean tratados de forma diferente respecto al método de redondeo aplicado para el cálculo del IVA si efectúan las mismas operaciones u operaciones económicas similares (véanse igualmente, en este sentido, las sentencias de 22 de mayo de 2008, *Ampliescientífica y Amplifin*, C?162/07, Rec. p. I?0000, apartado 25, y de 17 de julio de 2008, *Comisión/Italia*, C?132/06, Rec. p. I?0000, apartado 39).

58 Por tanto, procede examinar si los «comerciantes que emiten facturas» y los «minoristas» contemplados por la normativa cuestionada en el asunto principal realizan las mismas operaciones u operaciones económicas similares.

59 En el presente caso, se desprende del apartado 17.5 de la Circular 700, así como de los artículos 12.1 y 12.2 del Manual *V1-24A Trader's records* que el concepto de «comerciantes que emiten facturas» sólo se refiere a los sujetos pasivos que realizan sus prestaciones de servicios o sus entregas de bienes a precios sin IVA, a los que se añade el IVA en el momento de la facturación.

60 En el caso de los precios fijados sin IVA, el redondeo se practica antes del pago de la prestación por parte del cliente. La cuota del impuesto recibida del cliente por el sujeto pasivo y la que éste paga a continuación al Estado es idéntica, independientemente del método de redondeo aplicado.

61 En cambio, cuando el IVA está incluido en el precio de un bien o de un servicio, el redondeo sistemático a la baja, en un nivel inferior a la declaración periódica del IVA, conduciría a que el sujeto pasivo percibiera de su cliente la cuota del IVA efectivamente devengado, a la vez que sistemáticamente pagaría al Estado una cuota menor, beneficiándose de la diferencia. Este resultado es contrario al principio según el cual el IVA es recaudado por los sujetos pasivos en cada fase del proceso de producción o distribución por cuenta de la administración tributaria, a la que deben entregarlo (véase la sentencia de 6 de octubre de 2005, *MyTravel*, C?291/03, Rec. p. I?8477, apartado 30).

62 Además, las dos situaciones mencionadas se diferencian considerablemente desde el punto de vista de las necesidades prácticas de una aplicación efectiva del sistema común del IVA. Tratándose de un precio sin IVA, habitualmente expresado en cifras enteras, el redondeo del IVA es imprescindible para obtener una cuota total, resultante de la adición del precio sin IVA y del IVA devengado, que puede ser efectivamente pagado. Por el contrario, cuando el IVA está incluido en el precio del bien o servicio, el redondeo no es necesario para saldar el precio total.

63 Por consiguiente, los comerciantes que realizan sus ventas de bienes o sus prestaciones de servicios a precios sin IVA y los que calculan los precios de dichas operaciones incluyendo el IVA se encuentran en situaciones diferentes. Por tanto, estos últimos no pueden, al amparo del principio de neutralidad fiscal, reivindicar el mismo trato concedido a los operadores que aplican precios sin IVA a efectos del redondeo de la cuota devengada por concepto de IVA.

64 Por cuanto antecede, procede responder a la cuarta cuestión que, puesto que los comerciantes que calculan los precios de sus ventas de bienes y de sus prestaciones de servicios con inclusión del IVA se encuentran en una situación diferente respecto de aquellos que realizan el mismo tipo de operaciones a precios sin IVA, los primeros no pueden alegar el principio de neutralidad fiscal con objeto de reivindicar la autorización para practicar igualmente el redondeo a la baja de las cuotas de IVA devengadas en el nivel de la clase de productos y de la operación.

Costas

65 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

- 1) **El Derecho comunitario, en su estado actual, no contiene ninguna obligación específica referente al método de redondeo de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido. Ante la inexistencia de una normativa comunitaria específica, corresponde a los Estados miembros determinar las reglas y los métodos de redondeo de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, si bien dichos Estados están obligados, al realizar esta determinación, a respetar los principios en los que se basa el sistema común de este impuesto, especialmente los de neutralidad fiscal y proporcionalidad. En particular, el Derecho comunitario, por una parte, no se opone a la aplicación de una norma nacional que exija el redondeo al alza de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido cuando la fracción de la unidad monetaria más pequeña de que se trate sea igual o superior a 0,5 y, por otra parte, no exige que se autorice a los sujetos pasivos a redondear a la cifra inferior la cuota del impuesto sobre el valor añadido cuando ésta tenga una fracción de la unidad monetaria nacional más pequeña.**
- 2) **En el caso de una venta con impuesto sobre el valor añadido incluido, a falta de normativa comunitaria específica, corresponde a cada Estado miembro determinar, dentro de los límites del Derecho comunitario, en particular respetando los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, el criterio con arreglo al cual puede o debe practicarse el redondeo de una cuota del impuesto sobre el valor añadido que contenga una fracción de la unidad monetaria más pequeña.**
- 3) **Puesto que los comerciantes que calculan los precios de sus ventas de bienes y de sus prestaciones de servicios con inclusión del impuesto sobre el valor añadido se encuentran en una situación diferente respecto de aquellos que realizan el mismo tipo de operaciones a precios sin impuesto sobre el valor añadido, los primeros no pueden alegar el principio de neutralidad fiscal con objeto de reivindicar la autorización para practicar igualmente el redondeo a la baja de las cuotas de impuesto sobre el valor añadido devengadas en el nivel de la clase de productos y de la operación.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.