SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 10 de julio de 2008 *

En el asunto C-484/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 24 de noviembre de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de noviembre de 2006, en el procedimiento entre

Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

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

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de diciembre de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, por el Sr. G.C. Bulk, adviseur, y el Sr. M. Hamer, advocaat;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. H.G. Sevenster y el Sr. M. de Grave, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. O. Patsopoulou, M. Tassopoulou y G. Skiani, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno polaco, por la Sra. E. Ośniecka-Tamecka, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. V. Jackson, en calidad de agente, asistida por el Sr. I. Hutton, Barrister;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Triantafyllou, A. Weimar y P. van Nuffel, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 24 de enero de 2008;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 22, apartados 3, letra b), y 5, así como del artículo 11, parte A, 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, entidad fiscal a la que pertenece la sociedad Albert Heijn BV, y el Staatssecretaris van Financiën a raíz de la desestimación por el Inspecteur van de Belastingdienst (Inspector de impuestos; en lo sucesivo, «Inspecteur») de la reclamación que había presentado para obtener la devolución de un importe de 1.414 euros en concepto de impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Pimera 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. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva»), establece:

«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 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva establece:

«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».

5 El artículo 22, apartados 3, letras a) y b), 4, letra b), y 5, de la Sexta Directiva, enuncia:

«3. a) Los sujetos pasivos deberán expedir factura, o documento que la sustituya, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos. […]. El sujeto pasivo deberá conservar un duplicado de todos los documentos expedidos.

[…]

b) La factura debe consignar, separadamente, el precio, excluido el impuesto, y la cuota correspondiente a cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.

[…]

4. a) […]

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.»

6 La Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor (DO 2002, L 15, p. 24), que los Estados miembros debían poner en vigor con efectos a partir de 1 de enero de 2004, modificó el artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, esta disposición incluye, en particular, un décimo guión con la siguiente redacción:

«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,

[…].»

Normativa nacional

7 El artículo 35 de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Wet op de omzetbelasting), de 28 de junio de 1968 (Stb. 1968, nº 329), en su versión aplicable al litigio principal, tiene el siguiente tenor:

«1. Por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúe para otros empresarios o para personas jurídicas que no sean empresarios, el empresario deberá expedir una factura numerada y fechada que precise claramente y sin ambigüedad:

[…]

i. El precio.

j. La cuota del impuesto adeudada por la entrega o el servicio. No se permite mencionar otra cuota de impuesto.

[…]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 La sociedad Albert Heijn BV, filial de la Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, que constituye una entidad fiscal a efectos de la percepción del impuesto sobre el volumen de negocios, explota supermercados en los cuales ofrece un surtido clásico de productos alimentarios u otros.

9 En el período controvertido en el litigio principal, a saber, el mes de octubre del año 2003, la demandante en el litigio principal calculó y declaró el IVA por las ventas de sus supermercados según su práctica habitual consistente en basarse en el importe total, correspondiente a cada recibo de caja (o «cesta de compra»), pagado por un cliente en caso de compra simultanea de diferentes artículos.

10 Cada uno de los importes que figuran en estos recibos de caja se redondeó aritméticamente al céntimo de euro. Esta operación de redondeo aritmético consiste en que los importes cuyo tercer decimal es igual o superior a 5 se redondean al céntimo superior más cercano y aquellos cuyo tercer decimal es inferior a 5 se redondean al céntimo inferior más cercano. La demandante en el litigio principal procedió de este modo en la totalidad de sus filiales.

11 No obstante, en dos filiales, aplicó además, por lo que se refiere al período controvertido, otro método, consistente en calcular la cuota del IVA adeudado, no por recibo de caja, sino por separado, por cada artículo vendido al cliente, redondeando la cuota así calculada por artículo al céntimo de euro inferior más cercano.

12 La demandante en el litigio principal calculó así que, en relación con esas dos filiales y por el período controvertido, habría debido, según dicho método de redondeo a la baja por artículo, pagar 1.414 euros menos que la cuota indicada en su declaración y efectivamente abonada de conformidad con su práctica habitual de redondeo por recibo de caja.

13 La demandante en el litigio principal solicitó la devolución de la cantidad de 1.414 euros que, a su juicio, abonó indebidamente en concepto de IVA por las dos filiales de que se trata. Tras ser desestimada dicha solicitud, interpuso una reclamación ante el Inspecteur sosteniendo que el «redondeo por cesta» no es correcto y que la cuota del impuesto calculada por artículo debería ser, en su caso, redondeada al importe inferior más cercano.

14 El Inspecteur desestimó la citada reclamación. La demandante en el litigio principal interpuso un recurso de anulación contra esta resolución desestimatoria ante el Gerechtshof te Amsterdam. Éste desestimó dicho recurso por infundado mediante sentencia de 16 de agosto de 2004. Por ello, la demandante interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden contra la referida sentencia.

15 En la resolución de remisión, el Hoge Raad der Nederlanden recuerda que, según el Gerechtshof te Amsterdam, incluso cuando la aplicación del método aritmético lleva a un redondeo del saldo al céntimo superior, dicho método respeta mejor el principio en virtud del cual el impuesto debe ser estrictamente proporcional al precio que un método de redondeo al céntimo inferior.

16 El citado órgano jurisdiccional añade que, al calcular el IVA, es posible proceder a un redondeo aritmético del impuesto por cada entrega de un bien o por cada prestación de servicios o aplicar el redondeo sobre el importe total de un determinado número de entregas o de prestaciones consideradas en su conjunto, a saber, en el asunto principal, por cesta. A su juicio, ambos métodos se encuentran consagrados, a partir del 1 de julio de 2004, en el artículo 5 a del Reglamento de desarrollo del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968 (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968).

17 El litigio principal suscita las cuestiones de si las Directivas Primera y Sexta exigen que se admita el método de redondeo a la baja por artículo y, más en concreto, si las disposiciones del artículo 2, párrafos primero y segundo, de la Primera Directiva así como los artículos 11, parte A, apartado 1, letra a), y 22, apartados 3, letra b), párrafo primero, en su versión aplicable hasta el 1 de enero de 2004, y 5, de la Sexta Directiva se basan en el método conforme al cual la cuota del IVA debe calcularse por cada operación, aunque se consignen varias operaciones en una sola factura o se incluyan en una sola declaración.

18 En tales circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

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

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

Sobre la petición de reapertura de la fase oral del procedimiento

19 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 10 de marzo de 2008, la demandante en el litigio principal solicitó la reapertura de la fase oral del procedimiento por considerar que el asunto no puede dirimirse basándose en una

alegación que no ha sido debatida entre las partes, en el sentido de que las conclusiones de la Abogado General parten de una concepción errónea de los hechos.

20 A este respecto, es preciso recordar que el Tribunal de Justicia puede ordenar de oficio, o a propuesta del Abogado General, o también a instancia de las partes, la reapertura de la fase oral, conforme al artículo 61 de su Reglamento de Procedimiento, si considera que no está suficientemente informado o que el asunto debe dirimirse basándose en una alegación que no ha sido debatida entre las partes (véanse el auto de 4 de febrero de 2000, Emesa Sugar, C-17/98, Rec. p. I-665, apartado 18; las sentencias de 14 de diciembre de 2004, Swedish Match, C-210/03, Rec. p. I-11893, apartado 25; de 28 de junio de 2007, Albert Reiss, Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, Rec. p. I-5357, apartado 29, así como de 8 de mayo de 2008, Danske Svineproducenter, C-491/06, Rec. p. I-3339, apartado 21).

21 Pues bien, en su solicitud de reapertura de la fase oral del procedimiento, la demandante en el litigio principal observa que, en varias ocasiones durante la vista, señaló los hechos exactos, según ella, en cuanto a los efectos del redondeo.

22 El Tribunal de Justicia considera, en el presente caso, oído el Abogado General, que dispone de toda la información necesaria para responder a las cuestiones planteadas y que, en consecuencia, no procede ordenar la reapertura de la fase oral del procedimiento.

23 Por lo tanto, debe denegarse la petición formulada a tal efecto.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

24 En respuesta a la primera cuestión, debe señalarse 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.

25 Las disposiciones del artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, tanto en su versión aplicable en la fecha de los hechos del litigio principal como en la que resulta de la Directiva 2001/115, que entró en vigor el 1 de enero de 2004 y que, por ello, no era aplicable al citado litigio, así como las disposiciones del apartado 5 del mismo artículo pueden ciertamente referirse, en el fondo, a las cuotas de IVA redondeadas, como sostiene el órgano jurisdiccional remitente. Sin embargo, es patente que dichas disposiciones no incluyen ninguna regla expresa sobre como debe efectuarse el redondeo.

26 Lo mismo cabe decir por lo que respecta al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. En efecto, dicha disposición 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 éstos.

27 No cuestionan la citada apreciación ni la finalidad ni la estructura de cada una de las disposiciones mencionadas en los dos apartados anteriores que procede tener en cuenta para la interpretación de dichas disposiciones [véanse, en particular, las sentencias de 10 de diciembre de 2002, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco, C-491/01, Rec. p. I-11453, apartado 203 y jurisprudencia citada;

de 16 de enero de 2003, Comisión/España, C-12/00, Rec. p. I-459, apartado 55, y de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, Rec. p. I-1597, apartado 35].

28 Por ello, resulta, en primer lugar de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), que el impuesto sobre el volumen de negocios pretende alcanzar el objetivo de una igualdad en las condiciones de sujeción al impuesto de una misma operación, sea cual fuere el Estado miembro en el que se realice (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, Rec. p. I-9373, apartados 20 y 23). En este contexto, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva tiene por objetivo garantizar la uniformidad, en los Estados miembros, de la base sobre la que recae la imposición.

29 También persigue estos objetivos el artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en relación con el cual el cuarto considerando de la Directiva 2001/115 señala que las menciones que deben figurar obligatoriamente en las facturas son necesarias para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior. Por último, el artículo 22, apartados 4 y 5, de la Sexta Directiva tiene por objetivo garantizar que se ponga a disposición de la administración tributaria toda la información necesaria para la determinación y la recaudación exacta de la cuota del impuesto exigible.

30 De ello se deduce que ni el tenor de dichas disposiciones ni su finalidad permiten concluir que el Derecho comunitario haya previsto un método específico de redondeo.

31 En consecuencia, ante la inexistencia de normativa comunitaria, 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.

32 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 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.

33 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión que, 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, dichos Estados están obligados, al realizar dicha determinación, a respetar los principios en los que se basa el sistema común de este impuesto, en particular, los de neutralidad fiscal y proporcionalidad.

Sobre la segunda cuestión

34 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si las Directivas incluyen una obligación específica según la cual los Estados miembros han de autorizar a los sujetos pasivos a redondear a la baja por artículo la cuota del IVA.

35 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, es necesario comprobar, para responder debidamente a la segunda cuestión del órgano jurisdiccional remitente, si el Derecho comunitario, tal como resulta de los principios en los que se base el sistema común del IVA, en particular de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, obliga a un Estado miembro a autorizar a los sujetos pasivos a redondear a la baja por artículo la cuota del IVA adeudada a la administración tributaria. Tal obligación presupone que únicamente un método de redondeo, a saber, el consistente en redondear a la baja por artículo la cuota del impuesto, puede satisfacer tales exigencias.

36 Al ser un reflejo del principio de igualdad de trato en materia de IVA, el principio de neutralidad fiscal requiere que los sujetos pasivos no sean tratados de manera diferente, respecto al método de redondeo aplicado para el cálculo del IVA, por prestaciones similares que compiten entre sí (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 y C-444/04, Rec. p. I-3617, apartado 35 y jurisprudencia citada). Conforme a este mismo principio, el importe que ha de percibir la administración tributaria en concepto de IVA debe corresponder precisamente a la cuota declarada en concepto de IVA en la factura y abonada por el consumidor final al sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Rec. p. I-5339, apartado 24).

37 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 declarada en concepto de IVA en la factura y abonada por el consumidor final al sujeto pasivo.

38 En lo que atañe al principio de proporcionalidad del artículo 2, párrafo primero, de la Primera Directiva resulta que el IVA es un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios (véanse, en particular, las sentencias Banca Popolare di Cremona, antes citada, apartado 21, así como de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C-283/06 y C-312/06, Rec. p. I-8463, apartado 29).

39 Aunque el respeto de este último principio exige, cuando es necesario un redondeo, que éste se realice de tal manera que el importe redondeado corresponda lo más posible al del IVA resultante de la aplicación del tipo en vigor, no es menos cierto que tal operación pretende, por su naturaleza, facilitar el cálculo y debe, en consecuencia, conciliar la exigencia de una proporcionalidad lo más exacta posible con las necesidades prácticas de una aplicación efectiva del sistema común del IVA que se basa en el principio de una declaración del sujeto pasivo.

40 En cualquier caso, y sin que sea necesario que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la cuestión de si el método de redondeo a la baja por artículo puede satisfacer las exigencias del principio de proporcionalidad en el sentido del artículo 2, párrafo primero, de la Primera Directiva, de los ejemplos de cálculo recogidos en las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia y mencionados por la Abogado General en el punto 47 de las conclusiones resulta que hay formas de realizar el cálculo que pueden responder a las citadas exigencias.

41 Por tanto, debido al carácter técnico de la cuestión del redondeo, el principio de proporcionalidad tampoco puede contener exigencias que permitan concluir que un único método de redondeo, en especial, el consistente en redondear a la baja por artículo la cuota del IVA pueda satisfacer el principio de proporcionalidad.

42 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 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.

43 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que el Derecho comunitario, en su estado actual, no incluye ninguna obligación específica en virtud de la cual los Estados miembros deban autorizar a los sujetos pasivos a redondear a la baja por artículo la cuota del IVA.

Costas

44 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) **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, dichos Estados están obligados, al realizar dicha determinación, a respetar los principios en los que se basa el sistema común de este impuesto, en particular, los de neutralidad fiscal y proporcionalidad.**

2) **El Derecho comunitario, en su estado actual, no incluye ninguna obligación específica en virtud de la cual los Estados miembros deban autorizar a los sujetos pasivos a redondear a la baja por artículo la cuota del impuesto sobre el valor añadido.**

Firmas