

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ065625

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 7 de marzo de 2017

Gran Sala

Asunto n.º C-390/15

**SUMARIO:**

**Parlamento Europeo.** La obligación de consultar al Parlamento Europeo en el curso del procedimiento legislativo, en los casos previstos por el Tratado, implica que se le consulte de nuevo siempre que el texto finalmente adoptado, considerado en su conjunto, difiera en su contenido material del texto sobre el cual ya se le haya consultado, salvo en los casos en que las enmiendas respondan, en lo fundamental, al deseo expresado por el propio Parlamento.

Pues bien, la modificación punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada operada por la Directiva 2009/47/CE difiere del texto que figuraba en la propuesta de Directiva en la que se basó la consulta al Parlamento -se diferencian por cuanto este último no menciona, como tipos de soporte físico a los que es aplicable un tipo reducido de IVA, los «audiolibros, [los] CD [y los] CD-ROM» enumerados en dicha propuesta, ni contempla de forma expresa los libros «que reproduzcan fundamentalmente el mismo contenido informativo que los libros impresos», contrariamente a la propuesta, mientras que sí hace referencia al suministro de libros «en cualquier medio de soporte físico»-. Pues bien, no cabe deducir de tales diferencias que el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada difiera, en su contenido material, del texto que figuraba en la propuesta de Directiva. En efecto, habida cuenta de que en dicha propuesta también se hacía referencia a los libros suministrados en «cualesquiera soportes físicos similares» a los libros impresos, a los audiolibros, a los CD y a los CD-ROM, no cabe considerar que la enumeración que contenía fuese limitativa, sino que tenía por objeto ilustrar el hecho de que se entendía comprendido cualquier tipo de soporte físico, en consonancia con el texto del punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada finalmente adoptado por el Consejo. En tales circunstancias, el Consejo no estaba obligado a consultar de nuevo al Parlamento y la norma en cuestión no es nula por no haberse respetado en el procedimiento legislativo seguido para su adopción un requisito de forma esencial.

**IVA. Tipo impositivo.** En la medida en que el art. 98.2 de la Directiva 2006/112 modificada, en relación con el punto 6 del anexo III de dicha Directiva, tiene como efecto excluir la aplicación de un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica, mientras que se autoriza su aplicación al suministro de libros digitales en cualquier medio de soporte físico, debe considerarse que tales disposiciones establecen una diferencia de trato entre dos situaciones que, no obstante, son comparables con respecto al objetivo perseguido por el legislador de la Unión.

No obstante, su expulsión del ordenamiento sólo puede venir determinada por su falta de justificación y, en ese sentido, al excluir la aplicación de un tipo reducido de IVA a los servicios suministrados por vía electrónica, el legislador de la Unión evita que los sujetos pasivos y las Administraciones tributarias nacionales tengan que examinar, en el caso de cada uno de los tipos de servicios electrónicos suministrados, si está comprendido en una de las categorías de servicios a las que es aplicable el tipo reducido en virtud del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada, por lo que procede considerar que la medida de que se trata es idónea para alcanzar el objetivo de fijar con certeza el tipo de IVA aplicable a los servicios suministrados por vía electrónica, de modo que se facilite la gestión de este impuesto a los sujetos pasivos y a las Administraciones tributarias nacionales. Por otro lado, admitir que los Estados miembros disponen de la posibilidad de aplicar un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica, como ocurre en el caso del suministro de tales libros en cualquier medio de soporte físico, menoscabaría la coherencia global de la medida instaurada por el legislador de la Unión, consistente en excluir todos los servicios electrónicos de la posibilidad de aplicar un tipo reducido de IVA. Así las cosas, la diferencia de trato que resulta del art. 98.2 de la Directiva 2006/112 modificada, en relación con el punto 6 del anexo III de esta Directiva, entre el suministro de libros digitales por vía electrónica y el suministro de libros en cualquier medio de soporte físico debe considerarse debidamente justificada, no vulnerándose por ello el principio de igualdad de trato enunciado en el artículo 20 de la Carta.

En consecuencia, de todas las consideraciones anteriores resulta que el examen de las cuestiones prejudiciales no ha puesto de manifiesto la existencia de ningún elemento que pueda afectar a la validez del punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada o del artículo 98, apartado 2, de esta Directiva, en relación con el punto 6 del anexo III de la misma.

#### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 14.1, 17.3 a), 24, 25, 96 y 98 y Anexo III 6).

Tratado de 25 de marzo de 1957 (Funcionamiento de la UE), art. 113.

#### PONENTE:

*Don J. Malenovský.*

En el asunto C-390/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional, Polonia), mediante resolución de 7 de julio de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de julio de 2015, en el procedimiento entre

#### **Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)**

con intervención de:

**Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej,**

**Prokurator Generalny,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, el Sr. A. Tizzano, Vicepresidente, la Sra. R. Silva de Lapuerta y el Sr. L. Bay Larsen, Presidentes de Sala, y los Sres. J. Malenovský (Ponente), J.C. Bonichot y A. Arabadjiev, la Sra. C. Toader y los Sres. M. Safjan, E. Jarašiūnas, C.G. Fernlund, C. Vajda y S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 14 de junio de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), por el Sr. A. Bodnar, Rzecznik Praw Obywatelskich y por el Sr. Wróblewski y la Sra. A. Grzelak, en calidad de agentes;
- en nombre del Prokurator Generalny, por el Sr. R. Hernand, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna y por las Sras. A. Miłkowska y K. Maćkowska, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. K. Georgiadis y la Sra. S. Papaioannou, en calidad de agentes;
- en nombre del Consejo de la Unión Europea, por las Sras. E. Moro y E. Chatziioakeimidou y por el Sr. K. Pleśniak, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 8 de septiembre de 2016;

dicta la siguiente

### Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la validez del artículo 98, apartado 2, y del punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009 (DO 2009, L 116, p. 18) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112 modificada»).

2. Esta petición se planteó a raíz de la presentación de un recurso por el Rzecznik Praw Obywatelskich (Defensor del Pueblo, Polonia; en lo sucesivo, «RPO»), que tiene por objeto que se declare la incompatibilidad con la Constitución polaca de disposiciones nacionales que excluyen la aplicación de un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) al suministro de libros y de otras publicaciones digitales por vía electrónica.

### Marco jurídico

*Derecho de la Unión*

*Sexta Directiva*

3. El artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en su versión modificada por la Directiva 2001/4/CE del Consejo, de 19 de enero de 2001 (DO 2001, L 22, p. 17), establecía lo siguiente:

«Cada Estado miembro fijará el tipo impositivo normal 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. Desde el 1 de enero de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2005, dicho porcentaje no podrá ser inferior al 15 %.

[...]

Asimismo, los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos. Estos tipos reducidos se fijarán como un porcentaje de la base imponible que no puede ser inferior al 5 % y se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías enumeradas en el Anexo H.»

4. De conformidad con el artículo 1 de la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica (DO 2002, L 128, p. 44):

«La Directiva 77/388/CEE quedará modificada temporalmente, de la forma siguiente:

1) En el artículo 9:

a) en la letra e) del apartado 2, se sustituirá el punto final por un punto y coma y se añadirán los guiones siguientes:

- “[...]”

- las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, entre otras, las que se citan en el anexo L.”

[...]

2) En la letra a) del apartado 3 del artículo 12, se añadirá el cuarto párrafo siguiente:

- “El tercer párrafo no se aplicará a los servicios mencionados en el último guion de la letra e) del apartado 2 del artículo 9.”»

5. La Sexta Directiva fue derogada y sustituida por la Directiva 2006/112, que entró en vigor el 1 de enero de 2007.

*Directiva 2006/112*

6. El artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112 modificada dispone:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

7. El artículo 24, apartado 1, de esta Directiva enuncia:

«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»

8. Conforme al tenor del artículo 25 de dicha Directiva:

«Una prestación de servicios puede consistir, entre otras, en una de las operaciones siguientes:

a) la cesión de un bien incorporeal, representado o no por un título;  
[...]

9. El artículo 96 de la Directiva 2006/112 modificada prevé:

«Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.»

10. El artículo 98, apartados 1 y 2, de esta Directiva está redactado en los siguientes términos:

«1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.

2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.

Los tipos reducidos no serán aplicables a los servicios prestados por vía electrónica.»

11. El punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112, en su versión anterior a la entrada en vigor de la Directiva 2009/47, tenía el siguiente tenor:

«Suministro de libros, comprendido su alquiler por bibliotecas (incluidos folletos, prospectos, impresos afines, álbumes, libros infantiles de pintura, dibujo y coloreado, música impresa o manuscrita, planos y mapas hidrográficos y similares), periódicos y revistas, que no sean íntegra o predominantemente material publicitario.»

12. El 7 de julio de 2008, la Comisión Europea presentó una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112 en lo que respecta a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido

[COM(2008) 428 final; en lo sucesivo, «propuesta de Directiva»], que preveía sustituir el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112, en su versión anterior a la entrada en vigor de la Directiva 2009/47, por el siguiente texto:

«Suministro de libros, comprendido su préstamo por bibliotecas (incluidos folletos, prospectos y material impreso similar, álbumes y libros de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, planos y mapas hidrográficos y similares, así como audiolibros, CD, CD-ROM o cualesquiera soportes físicos similares que reproduzcan fundamentalmente el mismo contenido informativo que los libros impresos), periódicos y revistas, que no sean íntegra o predominantemente material publicitario».

13. Mediante Resolución legislativa de 19 de febrero de 2009, el Parlamento Europeo aprobó, tras haberla modificado, la propuesta de Directiva. Ninguna de las enmiendas introducidas por el Parlamento versaba sobre el texto propuesto por la Comisión para sustituir el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112, en su versión anterior a la entrada en vigor de la Directiva 2009/47.

14. El 5 de mayo de 2009, el Consejo aprobó el texto definitivo de la Directiva 2009/47. El punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada tiene desde entonces el siguiente tenor:

«Suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros en cualquier medio de soporte físico (e incluidos asimismo folletos, prospectos y material impreso similar, álbumes y libros de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, los mapas, planos y mapas hidrográficos y similares), los periódicos y semanarios que no sean material íntegra o predominantemente publicitario».

#### *Derecho polaco*

15. Con arreglo al artículo 146 y al artículo 41, apartados 2 y 2a, de la Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley relativa al impuesto sobre bienes y servicios), de 11 de marzo de 2004, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (Dz. U. de 2011, n.º 177, pos. 1054; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), en relación con las partidas 72 a 75 del anexo 3 y con las partidas 32 a 35 del anexo 10 de dicha Ley, las entregas de publicaciones impresas o en soporte físico están sujetas a un tipo reducido de IVA. En cambio, el tipo reducido de IVA no es aplicable a la transmisión de publicaciones por vía electrónica.

#### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

16. Mediante demanda presentada el 6 de diciembre de 2013, el Defensor del Pueblo solicitó al Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional, Polonia) que declarase que, por una parte, las partidas 72 a 75 del anexo 3 en relación con el artículo 41, apartado 2, de la Ley del IVA y, por otra parte, las partidas 32 a 35 del anexo 10 en relación con el artículo 41, apartado 2a, de la misma Ley, son incompatibles con la Constitución polaca, en la medida en que tales disposiciones establecen la aplicación de los tipos reducidos del IVA únicamente a las publicaciones suministradas en soporte físico, excluyéndola en el caso de las transmitidas por vía electrónica.

17. Durante el procedimiento principal, el Marszałek Sejmu **Rzeczypospolitej Polskiej** (Presidente del Parlamento polaco) y el Prokurator Generalny (Fiscal General del Estado, Polonia) señalaron que las disposiciones de la Ley polaca en cuestión habían sido adoptadas con el fin de transponer el artículo 98, apartado 2, y el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada y que el legislador polaco no podía apartarse de dichas disposiciones de la Directiva sin incurrir en un incumplimiento de las obligaciones impuestas por el Derecho de la Unión. En el mismo sentido se manifestaron los miembros del Gobierno polaco a quienes el órgano jurisdiccional remitente instó a presentar observaciones en este asunto.

18. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente considera que existen razones para dudar de la validez de estas dos disposiciones de la Directiva 2006/112 modificada.

**19.** En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente señala la posibilidad de que la Directiva 2009/47, que introdujo el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada, adolezca de un vicio de procedimiento, por cuanto el tenor del referido punto difiere del de la propuesta de Directiva remitida al Parlamento.

**20.** En segundo lugar, dicho órgano jurisdiccional considera que el artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112 modificada, en relación con el punto 6 del anexo III de la misma Directiva, podría vulnerar el principio de neutralidad fiscal. Afirma que, si bien los libros digitales suministrados en soporte físico y los transmitidos por vía electrónica presentan propiedades análogas y responden a las mismas necesidades de los consumidores, el referido artículo 98, apartado 2, únicamente permite aplicar un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales en soporte físico.

**21.** Por consiguiente, el Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es nulo el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE modificada por no haberse respetado en el procedimiento legislativo el requisito formal esencial de consulta al Parlamento Europeo?

2) ¿Es nulo el artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE modificada, en relación con el anexo III, punto 6, de dicha Directiva, por violar el principio de neutralidad fiscal en la medida en que excluye la aplicación del tipo reducido del IVA a los libros editados en formato digital y a otras publicaciones electrónicas?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### *Sobre la primera cuestión prejudicial*

**22.** Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en sustancia, si el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada es nulo por no haberse respetado en el procedimiento legislativo que condujo a su adopción un requisito de forma esencial. En efecto, habida cuenta de que el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada está redactado en términos diferentes de los de la propuesta de Directiva sobre cuya base se formuló la consulta al Parlamento, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si éste no debería haber sido consultado de nuevo.

**23.** Se ha de señalar que, de conformidad con el artículo 93 TCE (actual artículo 113 TFUE), que establece un procedimiento legislativo especial, en el presente asunto el Parlamento debía ser consultado con carácter previo a la adopción de la Directiva 2009/47 y, por tanto, con anterioridad a que ésta operara la sustitución del punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112.

**24.** En efecto, la consulta al Parlamento en debida forma, en los casos previstos por el Tratado CE (actualmente TFUE) es una formalidad sustancial, cuya inobservancia implica la nulidad del acto considerado (sentencia de 10 de mayo de 1995, Parlamento/Consejo, C-417/93, EU:C:1995:127, apartado 9).

**25.** La participación efectiva del Parlamento en el proceso legislativo, según los procedimientos previstos en el Tratado, representa, en efecto, un elemento esencial del equilibrio institucional querido por el Tratado, en la medida en que la competencia del Parlamento constituye la expresión de un principio democrático fundamental, según el cual los pueblos participan en el ejercicio del poder a través de una asamblea representativa (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de julio de 1995, Parlamento/Consejo, C-21/94, EU:C:1995:220, apartado 17, y de 10 de junio de 1997, Parlamento/Consejo, C-392/95, EU:C:1997:289, apartado 14).

**26.** La obligación de consultar al Parlamento Europeo en el curso del procedimiento legislativo, en los casos previstos por el Tratado, implica que se le consulte de nuevo siempre que el texto finalmente adoptado, considerado en su conjunto, difiera en su contenido material del texto sobre el cual ya se le haya consultado, salvo en los casos en que las enmiendas respondan, en lo fundamental, al deseo expresado por el propio Parlamento (véase, en este

sentido, la sentencia de 5 de octubre de 1994, Alemania/Consejo, C-280/93, EU:C:1994:367, apartado 38 y jurisprudencia citada).

**27.** Por tanto, procede examinar si el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada difiere, en su contenido material, del texto que figuraba en la propuesta de Directiva en la que se basó la consulta al Parlamento.

**28.** A este respecto, se ha de señalar que la propuesta de Directiva establecía que el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 mencionaría a partir de entonces, como entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que se podrían aplicar tipos reducidos de IVA, el «suministro de libros, comprendido su préstamo por bibliotecas (incluidos folletos, prospectos y material impreso similar, álbumes y libros de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, planos y mapas hidrográficos y similares, así como audiolibros, CD, CD-ROM o cualesquiera soportes físicos similares que reproduzcan fundamentalmente el mismo contenido informativo que los libros impresos), periódicos y revistas, que no sean íntegra o predominantemente material publicitario».

**29.** Pues bien, el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada hace referencia al «suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros en cualquier medio de soporte físico (e incluidos asimismo folletos, prospectos y material impreso similar, álbumes y libros de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, los mapas, planos y mapas hidrográficos y similares), los periódicos y semanarios que no sean material íntegra o predominantemente publicitario».

**30.** La confrontación de los respectivos textos de la propuesta de Directiva y del punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada pone de manifiesto que se diferencian por cuanto este último no menciona, como tipos de soporte físico a los que es aplicable un tipo reducido de IVA, los «audiolibros, [los] CD [y los] CD-ROM» enumerados en dicha propuesta, ni contempla de forma expresa los libros «que reproduzcan fundamentalmente el mismo contenido informativo que los libros impresos», contrariamente a la propuesta, mientras que sí hace referencia al suministro de libros «en cualquier medio de soporte físico».

**31.** Así pues, no cabe deducir de tales diferencias que el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada difiera, en su contenido material, del texto que figuraba en la propuesta de Directiva.

**32.** En efecto, habida cuenta de que en dicha propuesta también se hacía referencia a los libros suministrados en «cualquiera soportes físicos similares» a los libros impresos, a los audiolibros, a los CD y a los CD-ROM, no cabe considerar que la enumeración que contenía fuese limitativa, sino que tenía por objeto ilustrar el hecho de que se entendía comprendido cualquier tipo de soporte físico, en consonancia con el texto del punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada finalmente adoptado por el Consejo.

**33.** Es cierto que el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada no indica de modo expreso que, para que sea aplicable un tipo reducido de IVA, los soportes físicos de que se trata deban reproducir fundamentalmente el mismo contenido informativo que los libros impresos. No obstante, dado que indica que sólo hace mención a los «libros», concepto que designa, en el sentido ordinario del término, una obra impresa, se desprende que, para quedar incluidos en el ámbito de aplicación de dicha disposición, los soportes considerados deben reproducir fundamentalmente el mismo contenido informativo que los libros impresos.

**34.** Por consiguiente, debe señalarse, tal como hizo el Tribunal de Justicia en el apartado 53 de la sentencia de 5 de marzo de 2015, Comisión/Luxemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143), que el texto del punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada no es sino una redacción simplificada del que figuraba en la propuesta de Directiva, cuyo contenido material se ha mantenido íntegramente.

**35.** En tales circunstancias, el Consejo no estaba obligado a consultar de nuevo al Parlamento.

**36.** De lo expuesto anteriormente resulta que el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada no es nulo por no haberse respetado en el procedimiento legislativo seguido para su adopción un requisito de forma esencial.

### *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

**37.** Mediante la segunda cuestión prejudicial planteada, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112 modificada, en relación con el punto 6 del anexo III de dicha Directiva, es nulo por infringir el principio de neutralidad fiscal en la medida en que excluye la aplicación de los tipos reducidos del IVA al suministro de libros editados en formato digital y de otras publicaciones electrónicas.

### *Observaciones preliminares*

**38.** En primer lugar, debe señalarse que, si bien en el enunciado de su cuestión el órgano jurisdiccional remitente hace referencia al principio de neutralidad fiscal, de la resolución de remisión se desprende que lo que en esencia plantea es la cuestión de la validez del artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112 modificada, en relación con el punto 6 del anexo III de esta Directiva, examinado a la luz del principio de igualdad de trato, tal como se establece en el artículo 20 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

**39.** En segundo lugar, aun cuando en la formulación de la cuestión el órgano jurisdiccional remitente hace referencia, además de a los libros editados en formato digital, a «otras publicaciones electrónicas», también resulta de la resolución de remisión que las dudas que expresa únicamente se refieren a una posible diferencia de trato, en la Directiva 2006/112 modificada, del suministro de libros digitales en función de que se transmitan mediante un soporte físico o por vía electrónica.

**40.** Así pues, procede considerar que el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en sustancia, si el artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112 modificada, en relación con el punto 6 del anexo III de dicha Directiva, es nulo en la medida en que, al excluir toda posibilidad de que los Estados miembros apliquen un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica, dicho artículo vulnera el principio de igualdad de trato enunciado en el artículo 20 de la Carta.

### *Apreciación del Tribunal de Justicia*

**41.** De entrada, se ha de recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de igualdad de trato exige que no se traten de manera diferente situaciones que son comparables y que situaciones diferentes no sean tratadas de manera idéntica, salvo que este trato esté justificado objetivamente (sentencias de 12 de noviembre de 2014, Guardian Industries y Guardian Europe/Comisión, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, apartado 51, y de 4 de mayo de 2016, Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, apartado 35).

#### *- Sobre el trato de situaciones comparables*

**42.** Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los elementos que distinguen diferentes situaciones, así como su carácter eventualmente comparable, deben determinarse y apreciarse a la luz del objeto y la finalidad de las disposiciones de que se trate, entendiéndose que a tal efecto deben tenerse en cuenta los principios y objetivos del ámbito en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique y Lorraine y otros, C-127/07, EU:C:2008:728, apartado 26 y jurisprudencia citada).

**43.** En este asunto, la diferencia de trato alegada por el órgano jurisdiccional remitente resulta de la imposibilidad de que los Estados miembros establezcan la aplicación de un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica, mientras que sí se permite su aplicación al suministro, en cualquier medio de soporte físico, de libros editados en formato digital. Por tanto, los elementos característicos de ambas situaciones, así como la posibilidad de establecer una comparación entre ellas, deben ser determinados y apreciados tomando en consideración los objetivos que perseguía el legislador al permitir que los Estados miembros apliquen un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales en cualquier medio de soporte físico.

**44.** A este respecto, cabe señalar que la facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido de IVA al suministro de libros impresos fue establecida por primera vez en la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA) (DO 1992, L 316, p. 1), que, mediante su artículo 1, introdujo en la Sexta Directiva el anexo H, relativo a la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podían estar sujetos a tipos reducidos del IVA, cuyo punto 6 fue reproducido en el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112, en su versión anterior a la entrada en vigor de la Directiva 2009/47. Dicha facultad fue ampliada por esta última Directiva al suministro de libros en «cualquier medio de soporte físico».

**45.** Como ha observado la Abogado General en el punto 56 de sus conclusiones, el objetivo subyacente en la aplicación de un tipo reducido de IVA al suministro de libros es el de favorecer la lectura, ya se trate de literatura, de obras especializadas, de periódicos o de semanarios.

**46.** De este modo, puesto que la Directiva 2006/112 modificada permite que los Estados miembros apliquen tipos reducidos de IVA al suministro de libros en cualquier medio de soporte físico, debe considerarse que persigue tal objetivo.

**47.** Esta conclusión es además corroborada por el hecho de que el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada excluye la posibilidad de aplicar un tipo reducido de IVA al suministro de material que sea «íntegra o predominantemente material publicitario». En efecto, tal material se caracteriza por no perseguir en modo alguno el objetivo mencionado en el apartado 45 de la presente sentencia.

**48.** Así pues, con el fin de alcanzar tal objetivo, lo que importa es que los ciudadanos de la Unión Europea puedan acceder de manera efectiva al contenido de los libros, y no la forma en que éstos se suministran, que no juega un papel determinante a este respecto.

**49.** Por consiguiente, debe señalarse que, con respecto al objetivo perseguido por el artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112 modificada, en relación con el punto 6 del anexo III de dicha Directiva, el suministro de libros digitales en cualquier medio de soporte físico, por una parte, y el suministro de libros digitales por vía electrónica, por otra, constituyen situaciones comparables.

**50.** No desvirtúa esta conclusión el hecho de que, con arreglo al artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112 modificada, el suministro de un libro digital en un soporte físico constituye, en principio, una entrega de bienes, mientras que, en virtud del artículo 24, apartado 1, y del artículo 25 de esta Directiva, el suministro de un libro digital por vía electrónica constituye una prestación de servicios. En efecto, puesto que las normas sobre IVA persiguen, en principio, gravar por igual el consumo de bienes y el de servicios, la circunstancia de que se califiquen de distinto modo no parece determinante en vista del objetivo perseguido por el artículo 98, apartado 2, de dicha Directiva, en relación con el punto 6 del anexo III de la misma, al que se ha hecho referencia en el punto 45 de la presente sentencia.

**51.** Por tanto, en la medida en que el artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112 modificada, en relación con el punto 6 del anexo III de dicha Directiva, tiene como efecto excluir la aplicación de un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica, mientras que se autoriza su aplicación al suministro de libros digitales en cualquier medio de soporte físico, debe considerarse que tales disposiciones establecen una diferencia de trato entre dos situaciones que, no obstante, son comparables con respecto al objetivo perseguido por el legislador de la Unión.

*- Sobre la justificación*

**52.** Cuando se constate una diferencia de trato entre dos situaciones comparables, el principio de igualdad de trato no resultará vulnerado en tanto la diferencia de trato esté debidamente justificada (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique y Lorraine y otros, C-127/07, EU:C:2008:728, apartado 46).

**53.** Así ocurre, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando la diferencia de trato está en relación con un objetivo legalmente admisible perseguido por la medida que tenga como efecto establecer tal diferencia y ésta es proporcionada a dicho objetivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de octubre de 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, apartado 77, y de 22 de mayo de 2014, Glatzel, C-356/12, EU:C:2014:350, apartado 43).

**54.** En este contexto, se entiende que, al adoptar una medida de naturaleza fiscal, el legislador de la Unión está llamado a tomar decisiones de naturaleza política, económica y social y a establecer una jerarquía entre intereses divergentes o a realizar apreciaciones complejas. Por tanto, en este marco se le debe reconocer un amplio margen de apreciación, de forma que el control judicial de los requisitos mencionados en el apartado anterior de la presente sentencia debe limitarse a controlar si hay un error manifiesto [véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de diciembre de 2002, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, apartado 123, y de 17 de octubre de 2013, Billerud Karlsborg y Billerud Skärblacka, C-203/12, EU:C:2013:664, apartado 35].

**55.** Procede recordar que, en este caso, la diferencia de trato constatada en el apartado 51 de la presente sentencia resulta del artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112 modificada, en relación con el punto 6 del anexo III de dicha Directiva, que excluye la aplicación de un tipo reducido de IVA al suministro de la totalidad de servicios electrónicos y, en consecuencia, al suministro de libros digitales por vía electrónica, al contrario de lo que ocurre en el caso del suministro de libros, entre ellos los digitales, en cualquier medio de soporte físico.

**56.** A este respecto, de los trabajos preparatorios de la Directiva 2002/38 se desprende que las modificaciones propuestas por la Comisión constituyeron, por lo que se refiere a la tributación de los servicios suministrados por vía electrónica, una primera etapa en la vía de la instauración de una nueva política en materia de IVA, dirigida a simplificar y a reforzar el régimen del IVA con el fin de incentivar las transacciones comerciales lícitas en el mercado interior. En efecto, de estos trabajos preparatorios resulta que el comercio electrónico es un importante potencial de creación de riqueza y de empleo en la Unión y que la institución de un marco normativo claro y preciso constituye una condición previa esencial para crear un clima de confianza que fomente la inversión de las empresas y su actividad en el tráfico mercantil.

**57.** Como explicaron el Consejo y la Comisión en respuesta a una pregunta escrita formulada por el Tribunal de Justicia y en la vista, la exclusión de la aplicación de un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica, contemplada en el artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112 modificada, se debe concebir como parte de un régimen especial de IVA aplicable al comercio electrónico. En efecto, de las explicaciones facilitadas por dichas instituciones resulta que se estimó necesario someter los servicios suministrados por vía electrónica a normas claras, simples y uniformes para que el tipo de IVA aplicable a dichos servicios pueda determinarse con certeza, de modo que se facilite la gestión de este impuesto a los sujetos pasivos y a las Administraciones tributarias nacionales.

**58.** Pues bien, no resulta razonable cuestionar que tal objetivo sea legalmente admisible.

**59.** En efecto, el principio de seguridad jurídica, subyacente en dicho objetivo, exige que una normativa de la Unión permita a los interesados conocer sin ambigüedad el alcance de sus derechos y obligaciones a fin de que puedan adoptar las medidas oportunas con conocimiento de causa (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de julio de 2010, Comisión/Reino Unido, C-582/08, EU:C:2010:429, apartado 49 y jurisprudencia citada).

**60.** El Tribunal de Justicia también ha reconocido la legitimidad del objetivo, perseguido por el legislador, consistente en establecer normas generales que los operadores económicos puedan aplicar fácilmente y que las autoridades nacionales competentes puedan controlar sin dificultad (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, apartado 33).

**61.** Por lo que se refiere a la idoneidad de la medida que figura en el artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/12 modificada, en relación con el punto 6 de anexo III de dicha Directiva, para alcanzar el objetivo perseguido, conforme a lo expuesto en los apartados 56 y 57 de la presente sentencia, no parece que el legislador de la Unión se haya extralimitado del margen de apreciación de que dispone.

**62.** En efecto, al excluir la aplicación de un tipo reducido de IVA a los servicios suministrados por vía electrónica, el legislador de la Unión evita que los sujetos pasivos y las Administraciones tributarias nacionales tengan que examinar, en el caso de cada uno de los tipos de servicios electrónicos suministrados, si está comprendido en una de las categorías de servicios a las que es aplicable el tipo reducido en virtud del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada.

**63.** Así pues, procede considerar que la medida de que se trata es idónea para alcanzar el objetivo de fijar con certeza el tipo de IVA aplicable a los servicios suministrados por vía electrónica, de modo que se facilite la gestión de este impuesto a los sujetos pasivos y a las Administraciones tributarias nacionales.

**64.** En cuanto a la exigencia, vinculada al requisito de proporcionalidad, de que entre las distintas medidas que se consideren adecuadas se opte por la menos gravosa y de que los inconvenientes resultantes no sean desproporcionados con respecto a los objetivos perseguidos, cabe señalar que el legislador de la Unión habría podido disociar el suministro de libros digitales por vía electrónica del conjunto de los servicios electrónicos, permitiendo de este modo la aplicación a estos libros de un tipo reducido de IVA.

**65.** No obstante, esta solución podría ser contraria al objetivo perseguido por el legislador de la Unión de poner remedio a la inseguridad jurídica generada por la evolución permanente a la que están sometidos todos los servicios electrónicos, razón que lo llevó a excluir el conjunto de estos servicios de la lista de operaciones a las que es aplicable un tipo reducido de IVA en virtud del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada.

**66.** A este respecto, admitir que los Estados miembros disponen de la posibilidad de aplicar un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica, como ocurre en el caso del suministro de tales libros en cualquier medio de soporte físico, menoscabaría la coherencia global de la medida instaurada por el legislador de la Unión, consistente en excluir todos los servicios electrónicos de la posibilidad de aplicar un tipo reducido de IVA.

**67.** En cuanto a la posibilidad de extender la aplicación de un tipo reducido de IVA al conjunto de los servicios electrónicos, cabe observar que la adopción de tal medida habría introducido, con carácter general, una desigualdad de trato entre los servicios no electrónicos, a los que en principio no es aplicable un tipo reducido de IVA, y los servicios electrónicos.

**68.** Por consiguiente, el legislador de la Unión podía considerar, dentro del margen de apreciación de que dispone, que ninguna de las dos medidas teóricamente posibles era apropiada para alcanzar los objetivos que perseguía.

**69.** Debe añadirse que de los artículos 4 y 5 de la Directiva 2002/38 y del artículo 6 de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO 2008, L 44, p. 11), resulta que el Consejo ha previsto efectuar un nuevo examen del régimen fiscal específico de los servicios suministrados por vía electrónica a fin de tener en cuenta la experiencia adquirida. Asimismo, en una Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA [COM(2016) 148 final], la Comisión ha anunciado su intención de estudiar la elaboración de un proyecto de directiva para modificar la Directiva 2006/112 modificada.

**70.** En tales circunstancias, la diferencia de trato que resulta del artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112 modificada, en relación con el punto 6 del anexo III de esta Directiva, entre el suministro de libros digitales por vía electrónica y el suministro de libros en cualquier medio de soporte físico debe considerarse debidamente justificada.

71. Por consiguiente, debe señalarse que el artículo 98 apartado 2, de la Directiva 2006/112 modificada, en relación con el punto 6 del anexo III de esta Directiva, que tiene como efecto la exclusión de la posibilidad de que los Estados miembros apliquen un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica, mientras que los autoriza a aplicar un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales en cualquier medio de soporte físico, no vulnera el principio de igualdad de trato enunciado en el artículo 20 de la Carta.

72. De las consideraciones anteriores resulta que el examen de las cuestiones prejudiciales no ha puesto de manifiesto la existencia de ningún elemento que pueda afectar a la validez del punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada o del artículo 98, apartado 2, de esta Directiva, en relación con el punto 6 del anexo III de la misma.

### Costas

73. 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 (Gran Sala) declara:

**El examen de las cuestiones prejudiciales no ha puesto de manifiesto la existencia de ningún elemento que pueda afectar a la validez del punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de diciembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificada por la Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009, o del artículo 98, apartado 2, de esta Directiva, en relación con el punto 6 del anexo III de la misma.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: polaco.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.