

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC075958

DGT: 22-07-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2509/2020

SUMARIO:

IVA. Tipo superreducido. Publicaciones. E-learning: tipo impositivo del material virtual. Para la impartición de la formación a distancia y en línea, se facilita material virtual de aprendizaje de carácter multimedia que puede integrar elementos como videos, gráficos, imágenes, animaciones, audios, simuladores o biblioteca.

Pues bien, el suministro de libros electrónicos, por ejemplo, mediante la descarga de los mismos a través de una página web, constituye una prestación de servicios por vía electrónica que debe tributar al tipo del 4 por ciento en virtud del art. 91.Dos.1.2º de la Ley del Impuesto, de acuerdo con la redacción dada por la Disposición Final Segunda del RD Ley 15/2020 (Medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo).

El tipo reducido del 4 por ciento también sería de aplicación en caso que el suministro de los citados libros electrónicos, como operación principal, se acompañase, de forma accesoria, del acceso en línea de los adquirentes de dichas publicaciones a determinadas herramientas de la plataforma de aprendizaje. De tal forma que dichos contenidos digitales adicionales fueran también accesorios a una versión física del libro electrónico y no configuren un producto distinto e independiente del eventual formato físico del libro electrónico, como podría ser una aplicación o programa interactivo o una plataforma de acceso a bases de datos digitales.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 20, 69, 90 y 91.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 132 y Anexo II.

Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), art. 7 y Anexo I.

RD Ley 15/2020 (Medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo), Disp. Final Segunda.

Ley 10/2007 (Ley de la lectura, del libro y de las bibliotecas), art. 2.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una asociación empresarial que agrupa empresas dedicadas a la formación a distancia y en línea. Para la impartición de la citada formación se facilita material virtual de aprendizaje de carácter multimedia que puede integrar elementos como videos, gráficos, imágenes, animaciones, audios, simuladores o biblioteca.

Cuestión planteada:

Tipo impositivo aplicable al acceso al material virtual objeto de consulta en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...)

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...).".

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las entidades que imparten formación a distancia objeto de consulta, que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que se realicen a título oneroso.

2.- La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción dada por la Directiva 2009/47/CE del Consejo de 5 de mayo de 2009 establecía que los Estados miembros podían aplicar un tipo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido a las publicaciones en cualquier medio de soporte físico. Sin embargo, no se preveía la aplicación del tipo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido al suministro de publicaciones electrónicas, por ejemplo, mediante su descarga desde una página web, al ser considerado como una prestación de servicios prestados por vía electrónica que debía tributar al tipo general del Impuesto.

En este sentido se pronunció el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia de de 5 de marzo de 2015, asunto C-479/13, Comisión contra Francia, y en la sentencia de la misma fecha dictada en el asunto C-502/13, Comisión contra Gran Ducado de Luxemburgo. Igualmente, esta ha sido la reiterada doctrina de este Centro directivo en diversas contestaciones a consultas, por todas, contestación vinculante de 18 de mayo de 2017, número V1191-17 o la de 20 de febrero de 2018, número V0438-18.

No obstante lo anterior, la Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo de 6 de noviembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicados a los libros, los periódicos y las revistas, ha modificado del punto 6) de su Anexo III, donde se recogen las categorías de bienes y servicios, estableciendo la posibilidad de que los Estados Miembros apliquen el tipo reducido a:

«6) Suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros, periódicos y revistas, bien en cualquier medio de soporte físico, bien por vía electrónica, o en ambas formas (incluidos folletos, prospectos y material impreso

similar, libros ilustrados y de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, mapas, planos y levantamientos hidrográficos y similares), que no sean íntegra o predominantemente publicaciones destinadas a la publicidad y que no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible;».

La Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo de 6 de noviembre de 2018 ha sido objeto de transposición en la normativa interna por la disposición final segunda del Real Decreto-ley 15/2020 de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, por la que se modifica el número 2.º del apartado dos.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992, con entrada en vigor desde el 23 de abril de 2020, con la siguiente redacción:

“Dos. Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

2.º Los libros, periódicos y revistas, incluso cuando tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica, que no contengan única o fundamentalmente publicidad y no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con aquellos mediante precio único.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

a) Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

b) Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 90 por ciento de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.

Se considerarán comprendidos en este número las partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos.”.

3.- Por su parte, el concepto legal de “libro” se recoge en el artículo 2 de la Ley 10/2007, de 22 de junio, de la lectura, del libro y de las bibliotecas como se expone a continuación:

“Libro: obra científica, artística, literaria o de cualquier otra índole que constituye una publicación unitaria en uno o varios volúmenes y que puede aparecer impresa o en cualquier otro soporte susceptible de lectura.

Se entienden incluidos en la definición de libro, a los efectos de esta Ley, los libros electrónicos y los libros que se publiquen o se difundan por Internet o en otro soporte que pueda aparecer en el futuro, los materiales complementarios de carácter impreso, visual, audiovisual o sonoro que sean editados conjuntamente con el libro y que participen del carácter unitario del mismo, así como cualquier otra manifestación editorial.”.

Por otra parte, las dos primeras acepciones del Diccionario de la Real Academia Española definen la palabra “libro” como sigue:

“1. m. Conjunto de muchas hojas de papel u otro material semejante que, encuadernadas, forman volumen.

2. m. Obra científica, literaria o de cualquiera otra índole con extensión suficiente para formar volumen, que puede aparecer impresa o en otro soporte.”.

Por tanto, según el concepto de libro dado por la Ley 10/2007, así como por la Real Academia Española y según se deduce de la Directiva 2006/112/CE, el soporte físico en el que aparezca el libro es indiferente para que sea considerado como tal, siempre que se trate una obra científica, literaria o de cualquier otra índole con extensión suficiente para formar volumen. En particular, la Ley 10/2007 incluye dentro de este concepto a los libros electrónicos.

4.- Del escrito de consulta se deduce que la actividad principal a la que se dedican las entidades agrupadas bajo la asociación empresarial consultante es el desarrollo de cursos en línea, esto es, suministro de enseñanza a distancia a través del acceso en línea a un contenido virtual o digital de carácter didáctico.

En este sentido, cabe traer a colación el artículo 69.Tres de la Ley 37/1992 que establece que a efectos de esta Ley, se entenderá por:

“4º. Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.”.

Debe tenerse en cuenta que las modificaciones de la Directiva 2006/112/CE establecidas por la Directiva (UE) 2018/1713 no tienen por objeto ampliar la aplicación del tipo reducido del Impuesto a servicios prestados por vía electrónica distintos del suministro y descarga digital de libros, periódicos y revistas, como pueden ser la puesta a disposición de bases de datos o el suministro de enseñanza a distancia. En este sentido, el considerando 5 de esta última señala que:

“5. Con el fin de evitar que la utilización de tipos reducidos del IVA se amplíe a los contenidos audiovisuales, conviene autorizar a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido a los libros, periódicos y revistas únicamente si dichas publicaciones, independientemente de si son suministradas en cualquier medio de soporte físico como si lo son por vía electrónica, no consisten íntegra o predominantemente en música o contenidos de vídeo.”.

Por otra parte, en relación con la naturaleza del servicio prestado por vía electrónica que constituye suministro de enseñanza a distancia, el artículo 7.3.j) del Reglamento (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE del 23 de marzo) preceptúa que las prestaciones de

servicios efectuadas por vía electrónica, en particular, no abarcarán “los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota.”

Por su parte, la Directiva 2006/112/CE incluye el suministro de enseñanza a distancia en la lista indicativa de servicios suministrados por vía electrónica recogida en su Anexo II.

Por otro lado, el punto (5) del Anexo I del Reglamento (UE) nº 282/2011 mencionado, en referencia al Anexo II de la citada Directiva, matiza que debe entenderse por enseñanza a distancia para que sea calificada como servicio electrónico la “enseñanza a distancia automatizada que dependa de Internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando Internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno.”

La distinción entre un servicio de enseñanza impartido a través de una red electrónica y un servicio prestado por vía electrónica, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cobra especial importancia a la hora de determinar la aplicación de la exención.

El servicio objeto de consulta estará exento cuando pueda calificarse como servicio educativo, de conformidad con la exención del artículo 132.1.i) de la Directiva 2006/112/CE, recogido en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992 que estarán exentos del Impuesto

“9º. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de posgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

(...).”

No obstante, si los servicios de formación realizados por internet por la consultante se califican de un servicio prestado por vía electrónica, no sería aplicable la referida exención, puesto que ni la Directiva 2006/112/CE ni la Ley 37/1992 contemplan exención alguna aplicable para los servicios prestados por vía electrónica. En consecuencia, quedarían gravados al tipo general del 21 por ciento, a tenor de lo dispuesto en los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992.

A estos efectos debe tenerse en cuenta que el suministro y descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas y, en general, de contenidos formativos a través de internet, o el acceso a los datos y programas a través una plataforma formativa, constituye un servicio prestado por vía electrónica, incluso si el destinatario o usuario tiene la posibilidad de recibir tutorías o sesiones de apoyo en línea de profesores a través de la misma, siempre que esta parte de intervención humana sea accesoria al suministro o al acceso a los contenidos y programas. Por el contrario, constituye un servicio educativo la prestación de servicios docentes por profesores a través de internet o una red electrónica similar utilizada como medio de comunicación entre el profesor y el usuario, incluso cuando el profesor se apoye en contenidos digitales para prestar los servicios educativos siempre que estos últimos sean accesorios respecto de la comunicación en línea entre profesores y alumnos.

5.- Finalmente, en cuanto a la aplicación de la exención contenida en el referido artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, a los cursos prestados por las empresas asociadas a la entidad consultante que no tuvieran la calificación de servicios prestados por vía electrónica, debe tenerse en cuenta que dicha exención debe interpretarse de conformidad con los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en su sentencia de 17 de febrero de 2005, dictada en los asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02 y de 28 de enero de 2010, dictada en el asunto C-473/08 y los criterios manifestados por este Centro Directivo, por todas ellas, en la consulta vinculante de 1 de febrero de 2013, número V0297-13 que establece que la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.9º de la Ley del Impuesto precisa el cumplimiento de dos requisitos:

a) Un requisito subjetivo, es decir, que las citadas actividades sean realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

A estos efectos, un centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable.

b) Un requisito objetivo. Como ha señalado el Tribunal de Justicia, la enseñanza es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

La exención no será aplicable a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo español.

La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención y teniendo en cuenta a tal fin los criterios anteriormente expuestos, corresponde al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

En caso de que no se cumplan estos requisitos y, por tanto, no resulte de aplicación la exención señalada, los servicios de enseñanza a distancia tributarán al tipo general del 21 por ciento, en virtud de lo dispuesto en los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992.

6.- De la información aportada parece deducirse que los servicios a los que se refiere la consulta constituyen servicios de enseñanza a distancia a los que no será de aplicación la exención educativa toda vez que parece tratarse de formación automatizada donde el grado de intervención humana, si existente, sería mínimo. Bajo esta hipótesis, el servicio objeto de consulta tendría la consideración de prestación de servicios por vía electrónica, dentro de la categoría de enseñanza a distancia automatizada, que tributaría al tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

Por otra parte, de acuerdo con el escrito de consulta, tampoco parece que el objeto del servicio sea el suministro de un libro electrónico, mediante la descarga del mismo a través de una página web, por ejemplo, sino que consistiría en el acceso en línea a una serie de material virtual de aprendizaje de diferente naturaleza consistente en vídeos, animaciones, simulaciones o acceso a biblioteca con una determinada estructura y funcionalidad, sin perjuicio de que se apoye también en contenidos editoriales, que constituye un servicio de enseñanza a distancia y no el suministro o descarga de libros electrónicos.

Lo anterior deberá entenderse sin perjuicio que, en el marco de la prestación de dicho servicio de enseñanza a distancia, pudieran suministrarse al destinatario libros electrónicos mediante su descarga a través de la página web, pero que, en cualquier caso, tendría la consideración de accesorio del servicio prestado por vía electrónica, debiendo seguir la misma tributación en cuanto al tipo impositivo que la prestación principal, esto es, el 21 por ciento.

Así, es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto 41/04 que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

En este sentido, hay que tener en cuenta el criterio manifestado por este Centro directivo en la contestación vinculante de 1 de febrero de 2019, número V0218-19, en la que analizaba el supuesto de una empresa dedicada a la venta de cursos de formación profesional a distancia mediante la entrega de manuales y libros de estudio con la posibilidad por parte de los alumnos adquirentes de acceder a la plataforma en línea para poder visualizar videos tutoriales pregrabados y el acceso a un foro virtual con otros alumnos para compartir con ellos cuestiones y experiencia si bien el material docente que se entrega no estaba disponible en la propia plataforma:

“Según manifiesta la consultante el material necesario para el aprendizaje es el entregado en formato físico y los contenidos audiovisuales únicamente complementan o amplían las temáticas contenidas en los libros y manuales, cuyo contenido no está disponible en línea. Por otra parte, la colección se ha diseñado para permitir a través de los libros y manuales entregados adquirir los conocimientos de la materia en cuestión sin participación de profesores presenciales o en línea, ni la sujeción a un calendario, horario o programa docente, ni la exigencia de una formación previa para la adquisición del material.

Por tanto, puede concluirse que la operación principal en las condiciones señaladas, será la entrega de los libro y manuales sin que el acceso en línea a los contenidos audiovisuales y al foro para comunicarse con otros usuarios, parezca constituir un fin en sí mismo, distinto e independiente de la propia adquisición de los manuales y libros diseñados para el auto-aprendizaje de una materia.

En consecuencia, puede concluirse que la entrega de los libros y manuales constituyen la prestación principal que tributa al tipo impositivo del 4 por ciento, constituyendo el acceso en línea una prestación accesoria de ésta, cuya tributación seguirá a la principal, es decir, tributará todo al tipo impositivo del 4 por ciento.”.

Por tanto, y descendiendo al supuesto de consulta, cuando la operación principal efectuada por las empresas asociadas a la entidad consultante fuera el suministro de libros electrónicos, se aplicará el tipo reducido del 4 por ciento aún cuando dicha operación se acompañe, de forma accesoria, de la posibilidad de acceso en línea por parte de los destinatarios a la plataforma para el uso de otras herramientas para el aprendizaje de la materia como visionado de videos o acceso a simulaciones.

Por el contrario, y tal como parece ser el caso planteado en el escrito de consulta, cuando la operación principal consistiera en la impartición de enseñanza a través de internet esencialmente automatizada mediante el acceso en línea al conjunto de material audiovisual de naturaleza heterogénea que se describe en el cuerpo de consulta, el mismo tendría la consideración de una prestación única de servicio prestado por vía electrónica de enseñanza a distancia, en los términos señalados, que debiera tributar al tipo del 21 por ciento. Si con motivo de dicha prestación, se suministrase un libro electrónico, en la medida que entiende este Centro directivo que su adquisición, por el mismo destinatario, no constituiría un fin en sí mismo sino el medio para disfrutar en mejores condiciones de la operación principal, esto, del servicio de enseñanza a distancia a través del material virtual objeto de consulta, se aplicaría igualmente el tipo del 21 por ciento al suministro del libro electrónico, al tratarse de un servicio accesorio de la prestación principal.

7.- En consecuencia, este Centro directivo le informa de lo siguiente:

- El suministro de libros electrónicos, por ejemplo, mediante la descarga de los mismos a través de una página web, constituye una prestación de servicios por vía electrónica que debe tributar al tipo del 4 por ciento en virtud del artículo 91.Dos.1, número 2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con la nueva redacción dada por la Disposición Final Segunda del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril.

El tipo reducido del 4 por ciento también sería de aplicación en caso que el suministro de los citados libros electrónicos, como operación principal, se acompañase, de forma accesoria, del acceso en línea de los adquirentes de dichas publicaciones a determinadas herramientas de la plataforma de aprendizaje. De tal forma que dichos contenidos digitales adicionales fueran también accesorios a una versión física del libro electrónico y no configuren un producto distinto e independiente del eventual formato físico del libro electrónico, como podría ser una aplicación o programa interactivo o una plataforma de acceso a bases de datos digitales.

- No obstante lo anterior, si el servicio prestado por la consultante tuviera la consideración de servicio educativo en los términos expuestos en los puntos anteriores y se cumplieran los requisitos subjetivo y objetivo

citados, el mismo estaría exento del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del artículo 20.Uno.9º de la Ley del Impuesto.

- Finalmente, en caso de que se tratase del suministro de enseñanza a distancia que tuviera la condición de prestación de servicios por vía electrónica, el mismo no quedaría amparado por la exención anterior. Tampoco le sería de aplicación el tipo impositivo reducido del 4 por ciento al no preverse este tipo reducido para el suministro de enseñanza a distancia, sino para el suministro de libros, periódicos y revistas que también tengan la consideración de prestación de servicios por vía electrónica en los términos previstos en el artículo 91.Dos.1.2º de la Ley del Impuesto.

8.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LA DIRECTORA GENERAL DE TRIBUTOS P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)
EL SUBDIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO
Ricardo Álvarez Arroyo

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.