

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087256

DGT: 09-08-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2319/2023

SUMARIO:

IVA. Tipo superreducido. Publicaciones. Cargos por costes de publicación. Un contribuyente plantea si a los cargos por costes de publicación exigidos por la editorial al autor en el mundo de la edición académica y científica, que permiten la publicación en acceso abierto, consistentes en gastos relativos a la revisión de texto, maquetación, producción, administración etc., le son de aplicación el tipo impositivo del 4 por ciento previsto en el art. 91.Dos.1.2.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Por lo que respecta al tipo impositivo aplicable a las operaciones descritas, de la información aportada se deduce que los editores exigen el pago de un cargo en el mundo de la edición académica y científica para permitir el acceso en abierto a las publicaciones, que, según la información disponible, es un cargo relacionado con la edición relativos a la revisión del texto, maquetación, producción, administración, etc.

En este sentido, el art. 91.Dos.1.2.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), prevé la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento igualmente a «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.».

De la escasa información aportada no puede concluirse, a falta de otros elementos de prueba, que el cargo se exija en contraprestación de una ejecución de obra que tenga como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en los términos expresados, si no que parece que se corresponden con funciones parciales o procesos gráficos intermedios, por lo que, de ser así, tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento.

PRECEPTOS:

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), Anexos II y III.

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

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

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante plantea por si a los cargos por costes de publicación exigidos por la editorial al autor en el mundo de la edición académica y científica, que permiten la publicación en acceso abierto, consistentes en gastos relativos a la revisión de texto, maquetación, producción, administración... le son de aplicación el tipo impositivo del 4 por ciento previsto en el artículo 91.Dos.1.2º de la Ley 37/1992.

Cuestión planteada:

Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación:

1. De conformidad con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 90 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), el referido Impuesto se exigirá al tipo general del 21 por ciento, salvo en los supuestos a que se refiere el artículo 91 de dicha Ley.

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;».

El artículo 91, apartado dos.1, número 2º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en la redacción dada por el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE de 22 de abril), por el que se transpone la Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo de 6 de noviembre de 2018, con entrada en vigor desde el 23 de abril de 2020, dispone que:

“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.”.

2. Por otra parte, 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.”.

La definición anterior es trasposición de lo dispuesto en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que ofrece un listado no exhaustivo de servicios electrónicos.

El contenido de dicho anexo queda complementado con lo dispuesto en el artículo 7 y el anexo I del Reglamento (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se aprueban las disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE en los que se mencionan con mayor detalle los servicios que deben ser considerados como prestados por vía electrónica.

En concreto, en el citado anexo I del Reglamento nº 282/2011 se considera como “suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos”, entre otros:

“(…)

c) contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas;

d) suscripción a periódicos y revistas en línea;

“(…)

g) información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos espe cíficos por el cliente, como datos jurídicos y financieros, por ejemplo, datos sobre la Bolsa continuamente actualizados;

“(…)

i) uso de motores de búsqueda y de directorios de Internet.”.

En virtud de lo anterior, el concepto de prestación de servicios por vía electrónica engloba un conjunto heterogéneo de servicios y solo podrá beneficiarse del tipo reducido del 4 por ciento cuando el objeto de dicha prestación sea el suministro de libros, periódicos y revistas en los términos previstos en el artículo 91, apartado dos.1, número 2º, de la Ley y de acuerdo con la doctrina reiterada establecida por este Centro directivo en las contestaciones a consultas vinculantes.

Tal y como ha adelantado este Centro directivo en la contestación vinculante 22 de julio de 2020, número V2509-20, 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 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.”.

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 (BOE de 23 de junio), 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. Por lo que respecta al tipo impositivo aplicable a las operaciones consultadas, de la información aportada en el escrito de consulta se deduce que los editores exigen el pago de un cargo en el mundo de la edición académica y científica para permitir el acceso en abierto a las publicaciones, que, según la información aportada, es un cargo relacionado con la edición relativos a la revisión del texto, maquetación, producción, administración, etc.

En este sentido, el artículo 91, apartado dos.1, número 2º, prevé la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento igualmente a “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.”.

Dicha redacción no ha sido objeto de modificación por el Real Decreto-ley 15/2020 de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, siendo vigente, por tanto, en este extremo, la doctrina que venía manteniendo este Centro directivo sobre la aplicación del tipo reducido en este tipo de operaciones.

Así, este Centro directivo en la contestación vinculante de 2 de marzo de 2017, número V0560-17, reitera el criterio manifestado en la contestación vinculante de 22 de enero de 2010, número V0091-10:

“Tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 4 por ciento 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 siempre que el resultado de tales labores suponga un periódico, revista o libro en los términos expresados en esta consulta.

(...)

Por otro lado no se aplica el tipo impositivo del 4 por ciento a las prestaciones de servicios que tengan por objeto funciones parciales o procesos gráficos intermedios, tales como el diseño editorial, maquetación, etc., en la elaboración de un libro, un periódico o una revista. Estas operaciones, que no tienen como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes, tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 21 por ciento, de acuerdo con lo establecido en el artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992.”.

De la escasa información aportada en el escrito de consulta no puede concluirse, a falta de otros elementos de prueba, que el cargo objeto de consulta se exija en contraprestación de una ejecución de obra que tenga como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en los términos expresados, si no que parece que se corresponden con funciones parciales o procesos gráficos intermedios, por lo que, de ser así, tributarán al tipo impositivo del 21 por ciento.

5. 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.