

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ055096

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 11 de septiembre de 2014

Sala 3.^a

Asunto n.º C-219/13

SUMARIO:

IVA. Tipos impositivos. Libros en soporte no impreso. Procede interpretar el art. 98. 2, párrafo primero, y el Anexo III.6), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), en su versión modificada, en el sentido de que no se oponen -a condición de que se respete el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, extremo que incumbe comprobar al Tribunal nacional- a una normativa nacional como la controvertida en el procedimiento principal, que somete los libros impresos a un tipo reducido del IVA y los almacenados en otros soportes físicos, como un CD, un CD-ROM o una memoria USB, al tipo normal de dicho impuesto.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 96 y 98.2 y Anexo III 6).

PONENTE:

Don C. G. Fernlund.

En el asunto C-219/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial presentada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Korkein hallinto-oikeus (Finlandia), mediante resolución de 22 de abril de 2013, registrada en el Tribunal de Justicia el 25 de abril de 2013, en el procedimiento incoado a instancias de

K Oy,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y los Sres. C.G. Fernlund (Ponente), A. Ó Caoimh, la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de marzo de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. H. Leppo, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno estonio, por las Sras. K. Kraavi-Käerdi y N. Grünberg, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno griego, por el Sr. I. Bakopoulos, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno irlandés, por los Sres. A. Joyce, en calidad de agente y C. Toland, BL, designados por la Sra. L. Williams, Solicitor;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Soulay y el Sr. I. Koskinen, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de mayo de 2014;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 98, apartado 2, párrafo primero, y del anexo III, número 6, 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 L 347, p. 1), modificada por la Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009 (DO L 116, p. 18; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2. Dicha petición se presentó en el marco de un procedimiento instado por K Oy (en lo sucesivo «K») contra la decisión de la Kerkusverolautakunta (Comité Tributario Central) según la cual el tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), previsto para la entrega de libros impresos, no puede aplicarse a la entrega de libros almacenados en soportes físicos distintos del papel.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3. El artículo 96 de la Directiva establece:

«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.»

4. El artículo 98, apartados 1 y 2, de esta Directiva establece:

«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.»

5. Antes de su modificación por la Directiva 2009/47, el anexo III de la Directiva IVA, que contenía la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podían estar sujetas a los tipos reducidos a que se refería su artículo 98, mencionaba entre ellos, en su número 6, el «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.»

6. El considerando 4 de la Directiva 2009/47 enuncia:

«Por otra parte es preciso modificar la Directiva [IVA] para autorizar, respectivamente, la aplicación de tipos reducidos o una exención en una serie limitada de situaciones específicas por motivos sociales o sanitarios y para aportar aclaraciones y actualizar conforme al progreso técnico la referencia a los libros de su anexo III.»

7. Desde el 1 de junio de 2009, el anexo III, número 6, de la Directiva IVA está redactado en los siguientes términos:

«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.»

Normativa finlandesa

8. El artículo 1, apartado 1, número 1, de la Ley 1501/1993 relativa al impuesto sobre el valor añadido [arvonlisäverolaki (1501/1993)], de 30 de diciembre de 1993, en su versión vigente en los ejercicios 2011 y 2012 (en lo sucesivo, «Ley sobre el IVA»), establece:

«Se ha de pagar al Estado el [IVA] con arreglo a lo dispuesto en la presente Ley:

1) por las ventas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en Finlandia en el marco de una actividad mercantil;»

9. A tenor del artículo 84 de la Ley sobre el IVA:

«El tipo aplicable será del 23 [%] de la base imponible, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 85 y 85 *bis*.»

10. El artículo 85 *bis* de la mencionada Ley dispone:

«Se aplicará el impuesto al tipo del 9 [%] de la base imponible sobre la venta de los servicios siguientes, y sobre la venta, las compras intracomunitarias, las transferencias del régimen de depósito y las importaciones relativas a los [bienes siguientes]:

[...]

7) [los] libro[s];

[...]

No se considerarán libros a efectos del apartado 1, número 7:

- 1) las publicaciones producidas de forma distinta a la impresión o un medio equivalente;
- 2) las publicaciones periódicas, o
- 3) las publicaciones esencialmente publicitarias.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11. K es una sociedad que se dedica a la actividad editorial, la cual incluye la edición de obras de literatura general y de libros de texto. También edita audiolibros y libros electrónicos.

12. De los autos presentados al Tribunal de Justicia se desprende que los audiolibros y los libros electrónicos editados por K están disponibles en forma de ficheros electrónicos almacenados en soportes físicos como un CD, un CD-ROM, una memoria USB o un producto equivalente, que reproducen libros aparecidos originariamente en papel. Un audiolibro, destinado a ser escuchado, reproduce el texto escrito de un libro impreso, leído en voz alta, en un soporte físico como un CD o un CD-ROM. Un libro electrónico reproduce, sustancialmente, el contenido de un libro disponible originariamente en formato impreso en papel, del que, en principio, copia su diseño externo y su estructura, sobre un soporte físico como un CD o una memoria USB y que puede ser descargado en un ordenador o en un aparato de lectura adecuado. No obstante, las versiones electrónicas pueden diferir en su contenido y su estructura de los libros impresos en papel.

13. K solicitó al Keskusverolautakunta un dictamen previo vinculante con objeto de comprobar si los libros editados en soportes físicos distintos del papel y que reproducen el texto escrito de un libro en formato papel podían ser considerados «libros», a efectos del artículo 85 *bis*, apartado 1, número 7, de la Ley relativa al IVA, a cuya venta se puede aplicar el tipo reducido del IVA.

14. Mediante dictamen previo de 25 de mayo de 2011, el Keskusverolautakunta declaró que sólo podían considerarse libros las publicaciones impresas o producidas por un medio equivalente, por lo que los audiolibros y los libros electrónicos editados en soportes físicos como un CD, un CD-ROM o una memoria USB no pueden considerarse «libros», a efectos del artículo 85 *bis*, apartado 1, número 7, de la Ley relativa al IVA.

15. El Keskusverolautakunta también precisó que el artículo 98, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva IVA en relación con su anexo III, número 6 y el principio de neutralidad fiscal no impiden la aplicación de un tipo normal del IVA a la venta de libros editados en un soporte físico distinto del papel, en lugar del tipo reducido aplicado a los libros editados en papel.

16. K interpuso un recurso ante el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) con objeto, por una parte, de que se anulara el dictamen previo del Keskusverolautakunta, y, por otra parte, de que se dictara un nuevo dictamen previo en el que se declarara que los libros almacenados en un soporte físico distinto del papel, como un CD, un CD-ROM, una memoria USB u otro soporte físico similar, han de ser considerados «libros», a efectos del artículo 85 *bis*, apartado 1, número 7, de la Ley relativa al IVA, a cuya venta se aplica el tipo reducido del impuesto.

17. En opinión de K, es contrario al principio de neutralidad fiscal que un Estado miembro aplique un tipo reducido del IVA únicamente a libros editados en papel y excluya de dicho tipo a los libros almacenados en otros soportes físicos.

18. El Korkein hallinto-oikeus solicitó un dictamen al Valtiovarainministeriö (Ministerio de Hacienda). Éste señaló que el tratamiento fiscal de los libros almacenados en un soporte físico distinto del papel varía entre los distintos Estados miembros de la Unión europea. Según el Valtiovarainministeriö, los Estados miembros pueden aplicar el tipo reducido del impuesto de forma selectiva a las entregas de bienes y prestaciones de servicios enumeradas en el anexo III de la Directiva del IVA. Para ello, gozan de un amplio margen de apreciación. En este contexto, dichos Estados tienen derecho a aplicar un tipo reducido del IVA a los libros impresos y el tipo normal a los almacenados en otros soportes físicos.

19. En estas circunstancias, el Korkein hallinto-oikeus, tras constatar la inexistencia de jurisprudencia del Tribunal de Justicia a este respecto, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se oponen [el artículo 98, apartado 2, párrafo primero, y el anexo III, número 6, de la Directiva IVA], considerando también el principio de neutralidad fiscal, a una normativa nacional con arreglo a la cual a los libros impresos se les aplica un tipo reducido del IVA, mientras que a los libros contenidos en otros soportes físicos, como CD, CD-ROM o memorias USB, se les aplica el tipo general [del IVA]?

2) ¿Es relevante para la respuesta a la cuestión anterior

- que el libro esté destinado a ser leído o a ser escuchado (audiolibro),
- que del libro o audiolibro en forma de CD, CD-ROM, memoria USB o contenido en otro soporte físico similar exista un libro impreso de idéntico contenido,
- que el libro contenido en un soporte físico distinto del papel permita utilizar las propiedades técnicas de ese soporte, como, por ejemplo, funciones de búsqueda?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

20. Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional nacional desea averiguar fundamentalmente, por una parte, si procede interpretar el artículo 98, apartado 2, párrafo primero, y el anexo III, número 6, de la Directiva IVA en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el procedimiento principal, que somete los libros impresos a un tipo reducido del IVA y los almacenados en otros soportes físicos, como un CD, un CD-ROM o una memoria USB, al tipo normal de dicho impuesto y, por otra parte, si la respuesta a esta cuestión puede variar en función del tipo de soporte físico utilizado, del contenido del libro de que se trate o de las propiedades técnicas del soporte físico en cuestión.

21. El artículo 96 de la Directiva IVA establece que se aplicará el mismo tipo impositivo de IVA -el tipo general- tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios.

22. Como excepción a este principio, el artículo 98, apartado 1, de esta Directiva reconoce a los Estados miembros la facultad de aplicar uno o dos tipos reducidos de IVA. A tenor del apartado 2, párrafo primero, de este artículo, 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 de la Directiva IVA.

23. En lo que atañe a la aplicación de los tipos reducidos del IVA a estas categorías, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, los Estados miembros tienen la posibilidad de precisar, entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios recogidas en el anexo III de la Directiva IVA, aquéllos a los que se aplica el tipo reducido (véanse, en este sentido, las sentencias *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* C-442/05, EU:C:2008:184, apartados 42 y 43, y *Pro Med Logistik y Pongratz*, C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111, apartado 44).

24. Por lo que se refiere al principio de neutralidad fiscal, procede recordar que éste se opone, en concreto, a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véanse las sentencias *Comisión/Francia*, C-384/01, EU:C:2003:264, apartado 25, y *The Rank Group*, C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719, apartado 32 y jurisprudencia citada).

25. Para determinar si dos bienes o servicios son similares, debe tenerse principalmente en cuenta el punto de vista del consumidor medio. Los bienes o prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de dichos bienes o prestaciones (véase, en este sentido, la sentencia *The Rank Group*, EU:C:2011:719, apartados 43 y 44).

26. Procede señalar que, antes de la modificación introducida por la Directiva 2009/47, el anexo III, número 6, de la Directiva IVA se refería al «suministro de libros [...]». La Directiva 2009/47 modificó el tenor del número 6 del anexo III de la Directiva IVA, que desde entonces incluye el «suministro [...] de libros en cualquier medio de soporte físico [...]» en la lista de bienes o de prestaciones que pueden acogerse a un tipo reducido de IVA.

27. Por consiguiente, se suscita la cuestión de si, debido a esta modificación, un Estado miembro que ha optado por someter la entrega de libros impresos a un tipo reducido del IVA está, por ello, obligado a extender la aplicación de dicho tipo reducido también a la entrega de libros almacenados en cualquier soporte físico distinto del papel.

28. A este respecto procede señalar que, como también indicó la Comisión en la vista, ni el tenor de la Directiva 2009/47 ni los trabajos preparatorios que la precedieron indican que el legislador de la Unión, al modificar el número 6 del anexo III de la Directiva IVA, quisiera obligar a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA idéntico a todos los libros, con independencia del soporte físico en el que se editen.

29. En cualquier caso, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada en el apartado 23 de la presente sentencia, puesto que el anexo III, número 6 de la Directiva IVA se limita a mencionar el suministro de libros en cualquier soporte físico, corresponde a los Estados miembros determinar, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, los soportes físicos a los que se aplica el tipo reducido del IVA.

30. En este contexto procede precisar, como hizo el Gobierno irlandés y como ha puesto de manifiesto el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, que, en un supuesto como el del asunto principal, puesto que la apreciación del consumidor medio puede variar en función del eventual grado de penetración de las nuevas tecnologías en cada mercado nacional y del grado de acceso a los dispositivos técnicos que permiten a dicho consumidor leer o escuchar los libros almacenados en soportes distintos del papel, procede tomar como referencia al consumidor medio de cada Estado miembro.

31. En estas circunstancias, incumbe al tribunal remitente comprobar, como se ha señalado en el apartado 25 de la presente sentencia, si los libros editados en papel y los editados en otros soportes físicos son productos que pueden ser considerados similares desde el punto de vista del consumidor medio. A tal fin, dicho tribunal habrá de evaluar si estos libros presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y si las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de optar por uno u otro tipo de libro.

32. Esta respuesta no varía en función del tipo de soporte utilizado, del contenido del libro de que se trate o de las propiedades técnicas del soporte físico en cuestión, puesto que, entre otras, estas son las circunstancias que el tribunal remitente debe tener en cuenta al evaluar si los libros impresos y los editados en otros soportes físicos son productos que pueden ser considerados similares desde el punto de vista del consumidor medio.

33. Si, como ha indicado el Abogado General en el punto 62 de sus conclusiones, estas circunstancias son determinantes desde el punto de vista del consumidor medio del Estado miembro de que se trate, está justificado que la normativa nacional no aplique al suministro de libros en soportes distintos del papel el tipo reducido del IVA aplicable al de los libros impresos. Por el contrario, cuando estas propiedades tengan escasa o nula influencia en la decisión del citado consumidor medio de adquirir libros almacenados en soportes distintos del papel, porque lo que le importa al consumidor es básicamente el contenido similar de todos los libros, con independencia de su soporte o de sus propiedades, la aplicación selectiva de un tipo reducido del IVA no estaría justificada.

34. Del conjunto de las consideraciones precedentes se desprende que ha de responderse a las cuestiones planteadas que procede interpretar el artículo 98, apartado 2, párrafo primero, y el anexo III, número 6, de la Directiva IVA en el sentido de que no se oponen, a condición de que se respete el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, extremo que incumbe comprobar al tribunal nacional, a una normativa

nacional como la controvertida en el procedimiento principal, que somete los libros impresos a un tipo reducido del IVA y los almacenados en otros soportes físicos, como un CD, un CD-ROM o una memoria USB, al tipo normal de dicho impuesto.

Costas

35. 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 al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

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

Procede interpretar el artículo 98, apartado 2, párrafo primero, y el anexo III, número 6, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre 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, en el sentido de que no se oponen, a condición de que se respete el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, extremo que incumbe comprobar al tribunal nacional, a una normativa nacional como la controvertida en el procedimiento principal, que somete los libros impresos a un tipo reducido del IVA y los almacenados en otros soportes físicos, como un CD, un CD-ROM o una memoria USB, al tipo normal de dicho impuesto.

Firmas

* Lengua de procedimiento: finés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.