

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 14-10-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2206/2024

SUMARIO:

IVA. Tipo superreducido. Publicaciones. Libro electrónico adquirido en página web o mediante código QR. Una editorial comercializa un libro de texto electrónico, accesible mediante licencia, el cual puede utilizarse desde diferentes dispositivos con o sin conexión a internet. La adquisición de la licencia puede realizarse de dos maneras mediante la compra directa en la web de la editorial, enviando la licencia por correo electrónico o a través de un código QR, impreso en un cuaderno de notas físico que también incluye hojas cuadrículadas para el uso del estudiante. La entrega del cuaderno físico es considerada accesorio, ya que su propósito es facilitar el acceso al libro electrónico, que constituye la prestación principal. La licencia para descargar el libro electrónico y la operación combinada con el cuaderno se benefician del tipo reducido del 4% del IVA, siempre que cumplan con los requisitos de la Ley 37/1992 y no contengan contenido publicitario o audiovisual predominante.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una editorial que ha creado un libro texto electrónico, al cual se puede acceder a través de múltiples dispositivos y sistemas operativos, disponible o sin conexión a internet. Para acceder a dicho libro es necesario adquirir una licencia.

La consultante plantea dos posibilidades distintas de transmitir la licencia:

- a) A través de su web, en cuyo caso la licencia se remite a través de un correo electrónico.
- b) A través de un código QR, desde el cual se puede acceder directamente al libro electrónico y que figurará inserto en un cuaderno de notas físico. Dicho cuaderno de notas, además del referido código QR, dispondrá de hojas cuadrículadas para que puedan ser utilizadas por el estudiante.

Cuestión planteada:

Tributación de cada forma de comercialización 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 apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“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.

Síguenos en...

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “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.

(...).”

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con la naturaleza de las operaciones objeto de consulta debe señalarse que el artículo 69, apartado Tres, número 4º, de la Ley 37/1992, 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.”

Dicha definición de servicio prestado por vía electrónica, 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;

(...).”

Por tanto, la transmisión de una licencia para la descarga del libro electrónico objeto de consulta tiene la condición de prestación de servicio y en particular, de un servicio prestado por vía electrónica.

3.- Por otra parte, el consultante manifiesta que el suministro del libro electrónico también se facilita mediante la entrega material de un cuaderno de notas en el que va insertado un código QR para su descarga.

En este sentido, es criterio reiterado de esta Dirección General derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de

Síguenos en...



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 C-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.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, asunto C 155/12).

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.

Con base en lo anterior, parece que en el supuesto considerado se dan las circunstancias necesarias para determinar que la entrega del cuaderno de notas no constituye para el adquirente un fin en sí mismo, sino que es un medio para disfrutar en mejores condiciones de la prestación principal, como es la adquisición de la licencia para la descarga del libro electrónico, y, por consiguiente, constituye una operación accesorio a la principal que seguirá su régimen de tributación en el Impuesto.

4.- Por otra parte, las reglas que determinan el lugar de realización de las prestaciones de servicios son objeto de regulación en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, estableciendo el primero de ellos que:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...).”

No obstante, el artículo 70 de la Ley 37/1992 establece reglas especiales del lugar de realización de ciertas prestaciones de servicios, como, entre otros, los servicios prestados por vía electrónica. A este respecto,

Por su parte, según el artículo 70.Uno de la Ley 37/1992:

“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

4.º Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto, en los siguientes casos:

a) Cuando concurren los siguientes requisitos:

a') que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

Síguenos en...



b') que se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley o que se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

b) Que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal distinto de los referidos en la letra a') de la letra a) anterior.

(...)

8.º Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual y se cumplan los siguientes requisitos:

a) que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro; y

b) que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.”.

Por tanto, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, la prestación de servicios se entenderá realizada en el territorio de aplicación del impuesto conforme a lo establecido en los números 4.º y 8.º del artículo 70.Uno de la Ley 37/1992.

Por el contrario, cuando el destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, solo se entenderá realizada en el territorio de aplicación del impuesto cuando dicho destinatario tenga en el citado territorio la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que sean destinatarios de dicho servicio, según el artículo 69.Uno.1.º de la Ley 37/1992 ya citado.

5.- Por ultimo, en cuanto al tipo impositivo aplicable a tales prestaciones de servicios, cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, debe señalarse que 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.Dos.1.2º de la Ley 37/1992, 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 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.”.

De acuerdo con lo explicado anteriormente, el concepto de prestación de servicios por vía electrónica engloba un conjunto heterogéneo de servicios y solo podrá beneficiarse del tipo reducido del 4

Síguenos en...



por ciento cuando el objeto de dicha prestación sea el suministro de libros, periódicos y revistas en los términos previstos en el artículo 91.Dos.1.2º de la Ley 37/1992 y de acuerdo con la doctrina reiterada establecida por esta Dirección General en las contestaciones a consultas vinculantes.

En este sentido, tal y como ya ha manifestado esta Dirección General en la contestación vinculante de 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 a distancia. A estos efectos, el considerando 5 de esta última Directiva señala expresamente 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 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.

Además, esta Dirección General se ha pronunciado en la contestación vinculante de 12 de marzo de 2014, número V0677-14, expresamente, sobre que a efectos de la aplicación del tipo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido a las publicaciones no es relevante la existencia de códigos de identificación sobre el contenido de los mismos.

No obstante, ante la proliferación de productos de diferente naturaleza, en parte como consecuencia del desarrollo de la tecnología, entiende esta Dirección General que dicho criterio debe ser revisado con el objeto de dotar de mayor seguridad jurídica a los operadores del mercado.

Así, y sin perjuicio de que la solicitud del ISBN tenga carácter voluntario, es criterio de esta Dirección General (contestación vinculante de 29 de octubre de 2020, número V3232-20, y la de 30 de octubre de 2020, número V3245-20), el considerar que la asignación del mismo a una publicación debe apreciarse como un indicio o presunción a efectos de la consideración de la misma como “libro” a efectos de la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo anterior, no obstante, debe entenderse en el marco de una interpretación acorde a la normativa armonizada, en concreto, la Directiva (UE) 2018/1713, la cual, como se ha expuesto, no autoriza a aplicar el tipo reducido a productos distintos de “libros, periódicos y revistas” como puedan ser aquellos que consistan íntegra o predominante en música o contenidos audiovisuales.

En este sentido, pueden existir ciertos productos que, al amparo de la normativa sectorial puedan disponer de ISBN en virtud del Anexo del Real Decreto 2063/2008, pero que deban excluirse de la aplicación del tipo reducido, tales como películas, vídeos, programas informáticos, publicaciones donde predomine el contenido multimedia o incluso publicaciones que por la cantidad de información externa a la propia obra

que pueden llegar a incorporar mediante acceso directo a través de hipervínculos participan de la naturaleza de las bases de datos, entre otros.

Finalmente, por lo que se refiere a las modalidades tecnológicas en que puede llevarse a cabo el suministro de las publicaciones referidas en el artículo 91.Dos.1.2º de la Ley, hay que tener en cuenta que el progreso técnico actual permite el acceso a las mismas no sólo por medio de descargas desde una página web, para su almacenamiento en el dispositivo del usuario y uso por tiempo indefinido, por ejemplo en formato PDF, sino la visualización/transmisión en directo o en continuo de la obra ("streaming"), que no conlleva la citada descarga y almacenamiento en el dispositivo del usuario y que, por tanto, puede implicar un uso temporal de la obra. Por ello, esta Dirección General ha considerado aplicable dicho tipo impositivo reducido del 4 por ciento tanto a la descarga como a la visualización/transmisión en directo en las contestaciones vinculantes de 19 de noviembre de 2020, número V3388-20, y de 12 de abril de 2023, número V0852-23.

En consecuencia, a la transmisión de la licencia para acceder al libro electrónico objeto de consulta, tanto a través de la web como a través del QR insertado en el cuaderno de notas, en la medida en que el mismo tenga la consideración de libro en los términos expuestos, le resultará de aplicación el tipo del 4 por ciento.

En otro caso, dicho servicio prestado por vía electrónica quedará gravado al tipo general del 21 por ciento.

6.- 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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

