LA EXCLUSIÓN DE LAS PUBLICACIONES DIGITALES SUMINISTRADAS ELECTRÓNICAMENTE DEL TIPO REDUCIDO DEL IVA ¿ES COMPATIBLE CON EL PRINCIPIO DE IGUALDAD DE TRATO?[1]

Saturnina Moreno González
Profesora Titular (acreditada a Catedrática) de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla – La Mancha
Centro Internacional de Estudios Fiscales

Fecha de publicación: 13 de octubre del 2016

La Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)[2] permite a los Estados miembros aplicar un tipo reducido a las publicaciones impresas como libros, periódicos y revistas (en España, un 4%). En cambio, las publicaciones digitales deben someterse al tipo impositivo general (en nuestro país, el 21%).

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) deberá pronunciarse en breve, y por primera vez[3], sobre si ese trato diferencial, permitido por la Directiva del IVA, respeta el principio de igualdad de trato establecido en el art. 20 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE. El Tribunal Constitucional de Polonia ha planteado una cuestión prejudicial en la que duda de la conformidad de la Directiva (en particular de su art. 98.2, en relación con el anexo III, punto 6) con el Derecho primario de la UE. Por el momento conocemos las conclusiones de la Abogada General, Juliane Kokott[4], para quien la

[1] Este comentario se realiza en el marco del proyecto de investigación "Fiscalidad y nuevas tecnologías en el comercio y de la información. Propuestas para la adaptación del sistema tributario a las exigencias de la economía y sociedad digitales", financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad, DER2014-55677-R.

[2] Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE L-347, 2006), en la versión resultante de la Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009 (DOUE L-116, 2009).

[3] No obstante, en las sentencias del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, *Comisión/Francia*, C-479/13, EU:C:2015:141, y *Comisión/Luxemburgo*, C-502/13, EU:C:2015:143, el Tribunal de Justicia estimó los recursos por incumplimiento interpuestos por la Comisión contra Francia y Luxemburgo precisamente por aplicar un tipo reducido del IVA (5,5% y 3% respectivamente) a la distribución de libros electrónicos, a diferencia de lo que ocurre con los libros en papel, en contra de lo establecido en la Directiva del IVA.

[4] Conclusiones de 8 de septiembre de 2016, asunto C-390/15, *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO).*

diferencia de trato entre unas publicaciones y otras es válida, si bien algunos pasajes de su informe dejan entrever la necesidad de modificar la Directiva en este punto para adecuarla a las necesidades de la economía digital. Veamos.

La Abogada General examina la compatibilidad con el principio de igualdad de las siguientes tres diferencias de trato: a) trato diferenciado de los libros digitales en función del medio de transmisión; b) trato diferenciado de los periódicos y revistas digitales transmitidos en medio de soporte físico respecto a los libros digitales transmitidos por el mismo medio y a los periódicos y revistas en papel; c) trato diferenciado de las publicaciones transmitidas electrónicamente frente a las transmitidas en papel.

En el primer supuesto la Abogada General no aprecia ***ninguna violación del principio de igualdad de trato en la aplicación del tipo impositivo reducido a los libros digitales transmitidos en un medio de soporte físico (como un CD-Rom) y no a los libros digitales transmitidos electrónicamente***, pues aunque ambas situaciones son comparables atendiendo tanto a la finalidad de la norma examinada, como a los principios y objetivos de la Directiva, la diferencia de trato estaría justificada. Así, por lo que se refiere al objetivo de la Directiva del IVA de evitar distorsiones de la competencia, la situación entre ambos tipos de libros es comparable, ya que compiten entre sí. Para el consumidor en ambos casos se trata del mismo producto, esto es, el archivo de un libro digital, que tanto en uno como en otro caso precisa de un dispositivo de lectura para poderse utilizar. Asimismo, respecto al objetivo educativo que se pretende con el tipo impositivo reducido, la situación de los libros digitales transmitidos en un medio de soporte físico y de los libros digitales transmitidos electrónicamente es comparable, pues el cumplimiento de tal objetivo depende únicamente del contenido y no de la forma de transmisión del libro digital. Ahora bien, la diferencia de trato puede estar justificada por las especiales exigencias de explican la necesidad de un régimen especial de tributación de los servicios electrónicos, que, "en comparación con el comercio tradicional de bienes, pueden prestarse de forma transfronteriza prácticamente sin ningún coste y que, además, no requieren sino una mínima presencia física, lo que dificulta la intervención de las autoridades fiscales nacionales" (ap. 76).

Por otro lado, la Abogada General recuerda que el TJUE ha reconocido previamente que, en el caso de sistemas complejos, el legislador de la Unión puede recurrir a un enfoque por etapas, y se muestra comprensiva con el hecho de que el legislador comunitario haya configurado, hasta ahora, de la forma más simple posible el régimen especial de tributación de los servicios electrónicos, especialmente en un momento en que los

proveedores de servicios electrónicos sacan continuamente nuevos productos cuya clasificación en las categorías existentes de tipos reducidos puede plantear dudas. Sin embargo, es llamativo (y esclarecedor) que la Abogada General advierta a continuación que para que ese enfoque por etapas sea adecuado, el mismo deba revisarse periódicamente tras un cierto tiempo a la luz de la experiencia acumulada, lo que equivale a efectuar un llamamiento al Consejo para que revise el régimen fiscal especial para los servicios electrónicos contenido en la Directiva del IVA.

En el segundo supuesto de trato diferenciado, la Abogada General ***tampoco aprecia violación del principio de igualdad de trato por la exclusión del tipo reducido del IVA de los periódicos y revistas digitales en medio de soporte físico, frente a los libros digitales transmitidos por el mismo medio y los periódicos y revistas en papel*** (que sí disfrutan del tipo reducido). La situación de los periódicos y revistas digitales (transmitidos en medio de soporte físico) no es comparable a la de los libros digitales (transmitidos por el mismo medio), porque los primeros generalmente no compiten con los segundos. Los distintos tipos de publicación responden a distintas necesidades del consumidor, pues, por lo general, difieren en la extensión del texto, tipo de información, aspiraciones artísticas y vocación de permanencia. Así pues, no son compatibles en cuanto a la finalidad del sistema común del IVA de evitar las distorsiones de la competencia. Tampoco lo son respecto al objetivo educativo pretendido con la reducción del tipo impositivo, puesto que los periódicos y revistas presentan una mayor orientación práctica y actual, mientras que los libros frecuentemente transmiten un conocimiento más transcendente y duradero o una expresión artística. Por tanto, "dentro del ámbito educativo, es totalmente diferente el objetivo de formación que persigue el estímulo fiscal de los libros, por un lado, y de periódicos y revistas, por otro" (ap. 90). En relación a la diferencia de trato de periódicos y revistas electrónicos con periódicos y revistas en papel, la Abogada General admite expresamente que la conclusión en este caso no es tan clara, puesto que la situación de ambos es comparable en relación con el objetivo de estímulo fiscal, ya que a este respecto solamente es relevante el contenido. Sin embargo, no sucede lo mismo con la finalidad de evitar las distorsiones de la competencia, porque, como ha admitido anteriormente la jurisprudencia comunitaria[5], entre las publicaciones en versión digital y en versión en papel no existe necesariamente competencia, dependiendo ésta de múltiples circunstancias que no sólo varían de un Estado miembro a otro, sino que también pueden cambiar a lo largo del tiempo. Por consiguiente, "en un escenario objetivamente tan incierto corresponde únicamente al legislador de la Unión, y no al

[5] Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2014, *K*, C-219/13, ECLI:EU:C:2014:2207, aps. 24 a 32.

Tribunal de Justicia, efectuar desde su discrecionalidad legislativa la compleja valoración de una situación de competencia en toda la Unión" (ap. 95).

Por último, ***en relación con la diferencia de trato de las publicaciones transmitidas electrónicamente frente a las impresas tampoco existiría vulneración del principio de igualdad***, ya que quizás no exista una situación comparable entre unas y otras desde la perspectiva del objetivo fundamental de la Directiva del IVA de evitar las distorsiones de la competencia, y ello porque "entre las publicaciones digitales transmitidas electrónicamente y las publicaciones impresas existe una diferencia sustancial en cuanto a su *necesidad* de promoción derivada de los muy diferentes costes de distribución". A esto cabe añadir la consideración de "la discrecionalidad del legislador de la Unión al apreciar la situación de competencia" (ap. 99). No obstante, la Abogada General concluye que, aunque se admitiese su naturaleza comparable, la diferencia de trato estaría justificada en el presente caso, por "la legítima finalidad legislativa de establecer un régimen fiscal especial para los servicios electrónicos (…) habida cuenta de que la situación de competencia resulta aún menos clara que entre publicaciones digitales idénticas" (ap. 100).

Como es por todos sabido, las conclusiones de la Abogada General no son vinculantes para el TJUE, por lo que habrá que esperar a conocer la sentencia antes de emitir cualquier valoración jurídica categórica sobre la cuestión. Pese a ello, la defensa de la validez de la norma a partir de argumentos como el menor contenido educativo de libros y revistas electrónicos (transmitidos en medio de soporte físico) frente a libros digitales transmitidos en el mismo formato no es del todo convincente, pues no explica por qué se aplica el tipo impositivo reducido a periódicos y revistas impresos, además de a libros transmitidos en papel. De igual manera, la afirmación según la cual entre las publicaciones en versión digital y en versión en papel no hay necesariamente competencia parece cuanto menos discutible, especialmente en un escenario en el las nuevas tecnologías y la digitalización han penetrado de forma generalizada en los modelos de comercio tradicional.

En cualquier caso, tras la lectura de las conclusiones es difícil no tener la impresión de la existencia de cierta tolerancia hacia el legislador comunitario (pese al "toque de atención" dado en los aps. 77 y 78 de las conclusiones) en relación con un tema (el diferente trato fiscal a efectos de IVA entre publicaciones digitales y publicaciones en papel) cuya modificación parece inaplazable. En efecto, el sistema común del IVA no ha sido capaz, hasta el momento, de seguir el paso a los retos que plantea la economía global y digital.

El impuesto armonizado precisa de reformas urgentes que permitan modernizarlo y hacer frente a modelos empresariales apoyados en las nuevas tecnologías y la digitalización. Consciente de ello, la Comisión Europea ha puesto en marcha una iniciativa tendente a modificar el sistema común del IVA para alcanzar un modelo definitivo inspirado en el principio de tributación en el país de destino y entre cuyas propuestas de reforma se incluye que los libros y periódicos electrónicos puedan beneficiarse de los tipos reducidos de las publicaciones físicas[6]. Esta iniciativa constituye un importante desafío que no será fácil alcanzar, habida cuenta del requisito de la unanimidad entre todos los Estados miembros para modificar la Directiva del IVA.

[6] *Vid*. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, de 7 de abril de 2016, relativa a un plan de acción sobre el IVA, COM (2016) 148 final, ap. 5.