

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

Resumen: En este trabajo se llama la atención sobre la necesidad de establecer criterios objetivos en cuanto a la aplicación del tipo reducido del IVA previsto por la Directiva del IVA a las publicaciones impresas, a favor de las publicaciones de la misma índole suministradas de forma digital, que hasta ahora se ven gravadas con el tipo impositivo general. Dado que el objetivo fundamental de la Directiva consiste en evitar las distorsiones de la competencia a nivel comunitario, y considerando la dificultad de esta tarea que queda a la discrecionalidad del legislador comunitario, se suscita la cuestión de la posible vulneración del principio de igualdad de trato del art. 20 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE. La Abogada General se ha pronunciado a favor de la adecuación de la Directiva al Derecho originario de la UE. No obstante, la última palabra corresponderá al TJUE al contestar a la cuestión prejudicial interpuesta por el Tribunal Constitucional de Polonia en relación a esta cuestión.

Palabras clave: suministro de contenido digital, IVA, publicaciones electrónicas, publicaciones en papel, tipo impositivo reducido, tipo impositivo general, distorsión de la competencia, igualdad de trato.

Title: Reduced VAT does not apply to the supply of digital publications, is it in accordance with the principle of equal treatment?

Abstract: This paper assess the suitability of the current VAT regulation, provided by the value added tax Directive, which establishes the application of a reduced tax rate to printed publications, but not to digital publications of the same characteristics,

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.

taxed according to the general tax rate. The Directive aims to avoid distortions of competition in the common market, a difficult assignment addressed to the European legislator and his discretion room, which might cause an infringement of the principle of equal treatment according to art. 20 of the Union Charter on Fundamental Rights. This circumstance will be assessed by the CJEU in the preliminary ruling procedure initiated by the Constitutional Court of Poland.

Key words: supply of digital content, VAT, electronic publication, printed publications, reduced tax rate, general tax rate, distortion of competition, equal treatment.

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 vez³, 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 Kokott⁴, para quien la 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.

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)*.

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 explicar 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 disfrutaban 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 trascendente 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 comunitaria⁵, 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 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 periódicos 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

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

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 físicas⁶. 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.