

Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 7 de marzo de 2017

Asunto: C-390/15, RPO

Partes: Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO) con intervención de: Marszałek

Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, Prokurator Generalny

Síntesis:

Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Punto 6 del anexo III — Validez — Procedimiento — Modificación de una propuesta de directiva del Consejo con posterioridad al dictamen emitido por el Parlamento — Falta de nueva consulta al Parlamento — Artículo 98, apartado 2 — Validez — Exclusión de la aplicación de un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica — Principio de igualdad de trato — Posibilidad de comparación entre dos situaciones — Suministro de libros digitales por vía electrónica y en cualquier medio de soporte físico

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

En esta importante decisión, el Tribunal de Justicia se pronuncia sobre los efectos del principio de igualdad de trato sobre la aplicación de tipos de IVA distintos a los libros en un soporte físico y a los libros digitales por vía electrónica, tras la cuestión suscitada por el Tribunal Constitucional polaco.

El TJUE resuelve una cuestión prejudicial de validez del artículo 98, apartado 2, y del punto 6 del anexo III 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 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009 (DO 2009, L 116, p. 18) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112 modificada»).

El Defensor del Pueblo en Polonia presentó un recurso interno para que se declarara la incompatibilidad con la *Constitución polaca* de las disposiciones de la normativa polaca sobre el IVA que excluyen la aplicación de un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) al suministro de libros y de otras publicaciones digitales por vía electrónica.

El Tribunal Constitucional polaco se plantea la duda de la validez de la regulación contenida en la Directiva 2006/112/UE, puesto que las disposiciones polacas habían sido adoptadas con el fin de transponer el artículo 98, apartado 2, y el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada y que el legislador polaco no podía apartarse de dichas disposiciones de la Directiva sin incurrir en un incumplimiento de las obligaciones impuestas por el Derecho de la Unión. En el mismo sentido se manifestaron los miembros del Gobierno polaco a quienes el órgano jurisdiccional remitente instó a presentar observaciones en este asunto.

Para resolver las dudas sobre la validez de las disposiciones de la Directiva IVA citadas, el Tribunal Constitucional polaco decidió suspender el procedimiento y plantear el Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Es nulo el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE modificada por no haberse respetado en el procedimiento legislativo el requisito formal esencial de consulta al Parlamento Europeo?

- 2) ¿Es nulo el artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE modificada, en relación con el anexo III, punto 6, de dicha Directiva, por violar el principio de neutralidad fiscal en la medida en que excluye la aplicación del tipo reducido del IVA a los libros editados en formato digital y a otras publicaciones electrónicas?»

2. Comentario

El Tribunal de Justicia utiliza unos parámetros de enjuiciamiento de la validez de las disposiciones comunitarias que, en alguna medida, distan de los parámetros de enjuiciamiento de la adecuación de los ordenamientos internos al derecho de la Unión Europea, en particular por lo que se refiere a la existencia de criterios de justificación de la disparidad de trato y al reconocimiento de un margen de apreciación del legislador comunitario.

Las dudas sobre la validez de las disposiciones de la Directiva IVA versan sobre argumentos formales (respeto del procedimiento legislativo previsto) en relación al punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE, y materiales (violación del principio de neutralidad fiscal) por parte del artículo 98.2 en relación con el punto anteriormente referido de la misma Directiva.

En relación con las dudas relativas a la validez formal de la aprobación del punto 6 del Anexo III de la Directiva, el TJUE considera que la obligación de consultar al Parlamento Europeo –y con ello su participación efectiva en el proceso legislativo– existe cuando la modificación finalmente aprobada, difiere, en su contenido material, del texto que figuraba en la propuesta de Directiva en la que se basó la consulta al Parlamento.

En una confrontación de la propuesta de Directiva –presentada al Parlamento– y la Directiva finalmente aprobada, el TJUE pone de manifiesto que “se diferencian por cuanto este último no menciona, como tipos de soporte físico a los que es aplicable un tipo reducido de IVA, los «audiolibros, [los] CD [y los] CD-ROM» enumerados en dicha propuesta, ni contempla de forma expresa los libros «que reproduzcan fundamentalmente el mismo contenido informativo que los libros impresos», contrariamente a la propuesta, mientras que sí hace referencia al suministro de libros «en cualquier medio de soporte físico» (p. 30). De lo que el TJUE concluye que “no cabe deducir de tales diferencias que el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada difiera, en su contenido material, del texto que figuraba en la propuesta de Directiva” (p. 31), puesto que la referencia a los libros suministrados en ‘cualesquiera soportes físicos similares’ a los libros impresos, audiolibros, CD y CD-ROM, no permite otorgar a la enumeración una naturaleza limitativa sino ilustrativa.

Por ello, reiterando la doctrina asentada en el apartado 53 de la sentencia de 5 de marzo de 2015, Comisión/Luxemburgo (C502/13, EU:C:2015:143), el Tribunal de Justicia considera que el texto del punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada no es sino una redacción simplificada del que figuraba en la propuesta de Directiva, cuyo contenido material se ha mantenido íntegramente, desapareciendo la obligación de nueva consulta del Consejo al Parlamento.

En relación con la cuestión material –vulneración de la neutralidad fiscal del IVA–, el Tribunal lo reconduce a la verificación del principio de igualdad de trato recogido en el artículo 20 de la Carta Europea de Derechos y Libertades Fundamentales.

El Tribunal reitera la doctrina en torno a las exigencias del principio de igualdad de trato, lo que exige un análisis de comparabilidad y de las posibles justificaciones objetivas a las diferencias de trato.

En cuanto a la comparabilidad de las situaciones que reciben un trato –tipo de gravamen– diferente, el Tribunal asume el planteamiento del Abogado General al señalar que el objetivo subyacente en la aplicación de un tipo reducido de IVA al suministro de libros es el de favorecer la lectura, ya se trate de literatura, de obras especializadas, de periódicos o

de semanarios, hecho corroborado por la exclusión de aplicar el tipo reducido de IVA al suministro de material que sea «íntegro o predominantemente material publicitario». Lo importante, pues, es el acceso al contenido de los libros, y no la forma en que éstos se suministran, por lo que el suministro de libros digitales en cualquier medio de soporte físico, por una parte, y el suministro de libros digitales por vía electrónica, por otra, constituyen situaciones comparables. (p. 49); y con independencia de que unos se califiquen como entrega de bienes y otros como prestación de servicio.

Sin embargo, en cuanto a la justificación, el Tribunal acepta una mayor margen de apreciación –discrecionalidad– que escapa al control de legalidad del Tribunal que el que se otorga a los Estados miembros. Reitera el Tribunal: “se entiende que, al adoptar una medida de naturaleza fiscal, el legislador de la Unión está llamado a tomar decisiones de naturaleza política, económica y social y a establecer una jerarquía entre intereses divergentes o a realizar apreciaciones complejas. Por tanto, en este marco se le debe reconocer un amplio margen de apreciación, de forma que el control judicial de los requisitos mencionados en el apartado anterior de la presente sentencia debe limitarse a controlar si hay un error manifiesto” (p. 54, refiriendo la jurisprudencia dictada en las sentencias de 10 de diciembre de 2002, *British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco*, C491/01, EU:C:2002:741, apartado 123, y de 17 de octubre de 2013, *Billerud Karlsborg y Billerud Skärblacka*, C203/12, EU:C:2013:664, apartado 35).

El Tribunal acepta que la exclusión es debida a la opción ejercida por el legislador comunitario de denegar la aplicación del tipo reducido a la totalidad de los servicios electrónicos. Dicha exclusión se concibe como parte de un régimen especial del IVA aplicable al comercio electrónico, consistente en la fijación de normas claras, simples y uniformes que permita la identificación de un tipo de IVA homogéneo determinado con certeza. Dicho objetivo es legalmente admisible, a juicio del TJUE, y se encuentra amparado por el principio de seguridad jurídica, y en la necesidad de establecer unos criterios de sujeción de fácil aplicación y control. El Tribunal considera la medida *idónea* porque el legislador de la Unión “no parece que ... se haya extralimitado del margen de apreciación de que dispone”, pues de lo contrario debería procederse a un análisis detallado del tipo de servicio electrónico prestado.

Aunque el principio de proporcionalidad habría permitido una disociación entre el suministro de libros digitales por vía electrónica y el resto de servicios electrónicos para aplicar un tipo reducido de IVA a los primeros, el Tribunal indica que la medida podría “contraria al objetivo perseguido por el legislador de la Unión de poner remedio a la inseguridad jurídica generada por la evolución permanente a la que están sometidos todos los servicios electrónicos” (p. 65).

La tercera justificación la encuentra el Tribunal en la necesidad de otorgar un trato homogéneo a los servicios electrónicos y evitar menoscabar la coherencia global de la medida instaurada por el legislador de la Unión, consistente en excluir todos los servicios electrónicos de la posibilidad de aplicar un tipo reducido de IVA. De esta forma, considera los servicios electrónicos como un todo específico, que tampoco pueden ser objeto de un tipo general reducido, para no generar una ‘desigualdad de trato con los servicios no electrónicos’ a los que no es posible aplicar el tipo reducido.

Este análisis doble lleva al Tribunal a considerar que “el legislador de la Unión podía considerar, dentro del margen de apreciación de que dispone, que ninguna de las dos medidas teóricamente posibles era apropiada para alcanzar los objetivos que perseguía” (p. 68).

A juicio del Tribunal, dichas manifestaciones no quedan desautorizadas por el hecho de que la Comisión haya anunciado su intención de estudiar la elaboración de un Proyecto de Directiva para modificar la diferencia de trato objeto de análisis. La Comisión presentó una propuesta de Directiva el 1 de diciembre de 2016 dentro de la Estrategia del Mercado Único Digital y fue sometida a votación en el Comité de Asuntos Económicos y Monetarios del Parlamento y por el Parlamento Europeo, pero ha sido rechazada por algunos Estados miembros (República Checa).

Concluye el Tribunal señalando que el artículo 98 apartado 2, de la Directiva 2006/112 modificada, en relación con el punto 6 del anexo III de esta Directiva, que tiene como efecto la exclusión de la posibilidad de que los Estados miembros apliquen un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica, mientras que los

autoriza a aplicar un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales en cualquier medio de soporte físico, no vulnera el principio de igualdad de trato enunciado en el artículo 20 de la Carta.

Queda pendiente conocer el fallo del Tribunal Constitucional polaco para resolver el conflicto de constitucionalidad planteado, para saber si condiciona y adapta la constitucionalidad del precepto de la legislación polaca sobre el IVA a su validez comunitaria o si, por el contrario, la somete a un proceso y análisis independiente, bajo el prisma y exigencia de los principios constitucionales de justicia tributaria polacos.

3. Fallo

El examen de las cuestiones prejudiciales no ha puesto de manifiesto la existencia de ningún elemento que pueda afectar a la validez del punto 6 del anexo III 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, o del artículo 98, apartado 2, de esta Directiva, en relación con el punto 6 del anexo III de la misma.

