

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2014

Asunto: C-219/13

Partes: *K Oy*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 98, apartado 2 — Anexo III, número 6 — Tipo reducido del IVA aplicable exclusivamente a los libros impresos — Libros almacenados en soportes físicos distintos del papel sometidos al tipo normal del IVA — Neutralidad fiscal»

1. Comentario

En el presente asunto el Tribunal de Justicia analiza la interpretación del artículo 98, 1º de la Directiva 2006/112/CE sobre el IVA, que acoge la previsión del tipo reducido del IVA aplicable a bienes y servicios del anexo III, número 6 de la Directiva, en el marco de un litigio suscitado por el tipo de IVA al que deben sujetarse las distintas modalidades de imprenta de libros. Concretamente, la disputa entre la editorial *K Oy* y el Comité Tributario Central finlandés surge por la aplicación del tipo normal del IVA a los libros electrónicos almacenados en soporte físico distinto al papel y la aplicación del tipo reducido a los libros impresos.

En primer lugar, el Tribunal señala con base al principio de neutralidad fiscal y siguiendo jurisprudencia previa recaída en los asuntos C-442/05, C-454/12 y C-455/12 el amplio margen de apreciación del que gozan los Estados miembros en determinar entre los productos y servicios contemplados en el anexo III de la Directiva cuales gozan del tipo reducido del impuesto. A tal efecto, según las conclusiones del Abogado General Sr. P. Mengozzi, un primer filtro de apreciación, a raíz de jurisprudencia previa del Tribunal de Justicia, sería la consideración “aspectos concretos y específicos” de la categoría que en el presente caso se denomina “suministro de libros en cualquier medio de soporte físico”. Dichos aspectos concretos y específicos permiten determinar la posibilidad de inclusión de los libros electrónicos almacenados en soportes físicos en la categoría específica del anexo III. No obstante, este criterio del Abogado General no es acogido posteriormente en el pronunciamiento del Tribunal de Justicia.

El Alto Órgano procede a analizar el concepto de mercancías y servicios similares para comprobar si en el caso concreto el principio de neutralidad podría oponerse a la diferencia de trato. Dicho principio, inherente al sistema común del IVA, se opone, en concreto, a que mercancías o servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA. En este sentido, el Tribunal de Justicia considera que dos prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores.

Así pues, el Tribunal introduce el filtro de “apreciación del consumidor medio” que cada Estado miembro ha de tener en cuenta para calificar el tipo de IVA al que sujetará los productos y servicios similares examinando previamente la manera en la que influyen las diferencias existentes entre tales productos o servicios en el consumidor medio. Dicho criterio diferirá en función del grado de penetración de las nuevas tecnologías en cada mercado nacional.

En este sentido, de acuerdo con las conclusiones del Abogado General, el Tribunal de Justicia determina que si el tipo de almacenamiento tiene escasa o nula influencia en la decisión del consumidor medio porque presta mayor importancia al contenido similar de todos los libros, entonces, la aplicación selectiva del tipo reducido del IVA no estaría justificada. En todo caso, tal apreciación corresponde al Tribunal nacional.

2. Antecedentes

K Oy es una editorial que se dedica a la emisión de libros en formato papel y otros en formato electrónico almacenados en soportes físicos como un CD, CD-ROM, memoria USB o equivalentes. K Oy solicita al Keskusverolautakunta (Comité Tributario Central) un dictamen vinculante con objeto de comprobar si los libros editados en soportes físicos distintos del papel podrían disfrutar, al igual que los libros impresos, del tipo reducido del IVA a efectos de la Ley finlandesa sobre el IVA. Keskusverolautakunta se pronuncia desfavorablemente al respecto, negando la aplicación del tipo reducido del IVA a los libros electrónicos en soportes físicos y precisa que el artículo 98.2.1º de la Directiva 2006/112/CE sobre el IVA no impide la aplicación del tipo normal del impuesto, mientras que los libros en formato papel gozan del tipo reducido.

K Oy interpone un recurso ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo finlandés alegando que esta diferencia de trato es contraria al principio de neutralidad fiscal.

Antes de plantear la cuestiones prejudiciales ante el TJUE, el Tribunal Supremo finlandés solicita un dictamen previo al Ministerio de Hacienda en el que éste último señala que la Directiva sobre el IVA no se opone a que los Estados miembros apliquen el tipo reducido del impuesto de forma selectiva y que para ello gozan de un amplio margen de apreciación.

3. Cuestiones planteadas

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?»

4. Fallo

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.”

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal de Justicia afirma su jurisprudencia recaída en los asuntos C-442/05 y C-454/12 por la que concede un amplio margen de apreciación a los Estados miembros para precisar, entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios recogidas en el anexo III de la Directiva sobre el IVA, aquéllos a los que se aplica el tipo reducido.

En este sentido, el Tribunal procede recordar que el principio de neutralidad fiscal se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA.

A tal efecto, para determinar si dos bienes o servicios son similares, el Tribunal indica que debe tenerse principalmente en cuenta el punto de vista del consumidor medio. Los bienes o prestaciones de servicios son similares cuando, por una parte, presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, y, por otra, 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.

El Tribunal de Justicia aclara que la modificación introducida por la Directiva 2009/47, el anexo III, número 6, de la Directiva IVA al referirse al “suministro de libros en cualquier soporte físico” no debe conducir a la errónea conclusión de que la pretensión del legislador de la Unión es extender la aplicación del dicho reducido a la entrega de libros almacenados en cualquier soporte físico distinto del papel. La intención del legislador europeo no es obligar a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA idéntico a todos los libros, sino que 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.

En este contexto el Alto Tribunal precisa, al igual que lo hace el Gobierno irlandés y lo pone de manifiesto el Abogado General en sus conclusiones, que cuando un caso tiene las mismas características que el asunto principal, ha de tomarse como referencia al consumidor medio de cada Estado miembro. Esta afirmación se debe al hecho de 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.

Y es al tribunal remitente al que le incumbe comprobar 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 tiene que evaluar si estos libros presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, 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.

El Tribunal de Justicia precisa que su 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.

Finalmente, el Tribunal de Justicia concluye, al igual que Abogado General, que no sería justificada la aplicación por parte del legislador nacional del tipo reducido del IVA a los libros almacenados en soportes distintos del papel si las propiedades que tienen estos últimos son determinantes desde el punto de vista del consumidor medio. Por el contrario, cuando dichas 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.

