SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 5 de marzo de 2015 (*)

«Incumplimiento de Estado — Fiscalidad — IVA — Aplicación de un tipo reducido —
Suministro de libros electrónicos»

En el asunto C-479/13,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 6 de septiembre de 2013,

Comisión Europea, representada por la Sra. C. Soulay y el Sr. F. Dintilhac, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Francesa, representada por el Sr. D. Colas y el Sr. J.-S. Pilczer, en calidad de agentes,

parte demandada,

apoyada por:

Reino de Bélgica, representado por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes,

parte coadyuvante,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de Sala, y la Sra. K. Jürimäe, los Sres. J. Malenovský y M. Safjan y la Sra. A. Prechal (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la

República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 y 98 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 L 347, p. 1), modificada por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010 (DO L 326, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»), en relación con los anexos II y III de la misma Directiva y con el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DO L 77, p. 1), al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») al suministro de libros electrónicos.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

2 El artículo 14 de la Directiva IVA dispone, en su apartado 1:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

3 A tenor del artículo 24, apartado 1, de esta Directiva:

«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»

4 El artículo 96 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal [general] de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.»

5 El artículo 98, apartados 1 y 2, de la misma Directiva establece:

«1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.

2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.

Los tipos reducidos no serán aplicables a los servicios prestados por vía electrónica.»

6 El anexo II de la Directiva IVA, que contiene una «lista indicativa de los servicios prestados por vía electrónica a que se refieren el artículo 58 y el artículo 59, apartado 1, letra k)», ambos artículos consagrados a la determinación del lugar de prestación de los servicios a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo del impuesto, menciona en su apartado 3 lo siguiente:

«Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;».

7 En la versión inicial de la Directiva 2006/112, el anexo III, que incluía la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios a los que se podían aplicar los tipos reducidos contemplados en el artículo 98 de la misma, mencionaba en su apartado 6:

«Suministro de libros, comprendido su alquiler por bibliotecas (incluidos folletos, prospectos, impresos afines, álbumes, libros infantiles de pintura, dibujo y coloreado, música impresa o manuscrita, planos y mapas hidrográficos y similares), periódicos y revistas, que no sean íntegra o predominantemente material publicitario.»

8 La Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009 (DO L 116, p. 18), modificó la

Directiva 2006/112. El considerando 4 de la Directiva 2009/47 dispone lo siguiente:

«Por otra parte es preciso modificar la Directiva 2006/112/CE para autorizar, respectivamente, la aplicación de tipos reducidos o una exención en una serie limitada de situaciones específicas por motivos sociales o sanitarios y para aportar aclaraciones y actualizar conforme al progreso técnico la referencia a los libros de su anexo III.»

- 9 Desde el 1 de junio de 2009, fecha de entrada en vigor de la Directiva 2009/47, el anexo III, apartado 6, de la Directiva IVA está redactado en los siguientes términos:

«Suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros en cualquier medio de soporte físico (e incluidos asimismo folletos, prospectos y material impreso similar, álbumes y libros de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, los mapas, planos y mapas hidrográficos y similares), los periódicos y semanarios que no sean material íntegro o predominantemente publicitario».

- 10 El Reglamento de Ejecución nº 282/2011 dispone, en su artículo 7, apartados 1 y 2:

«1. Las “prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica” contempladas en la Directiva [IVA] abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

2. El apartado 1 abarcará, en particular, los casos siguientes:

[...]

f) los servicios enumerados en el anexo I.»

- 11 El anexo I del Reglamento de Ejecución nº 282/2011, titulado «Artículo 7 del presente Reglamento», establece en su punto 3:

«Punto 3 del anexo de la Directiva [IVA]:

[...]

c) contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas;

[...]»

Derecho francés

- 12 El artículo 278-0 *bis* del code général des impôts (compilación general de los impuestos), en la versión vigente en la fecha de expiración del plazo fijado en el dictamen motivado remitido el 25 de octubre de 2012 a la República Francesa (en lo sucesivo, «CGI»), dispone lo siguiente:

«Se aplicará un tipo reducido [del IVA] del 5,5 % a:

A. — Las operaciones de compra, importación, adquisición intracomunitaria, venta, entrega, comisión, corretaje o ejecución de obra relativas a los siguientes productos:

[...]

3º Los libros, incluido su préstamo. Se comprenderán en este apartado los libros en cualquier medio de soporte físico, incluidos los suministrados mediante descarga digital.

[...]»

Procedimiento administrativo previo y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

- 13 La Comisión consideró que la aplicación del tipo reducido del IVA a las operaciones relativas a los libros suministrados mediante descarga digital cuyo devengo se produjera a partir del 1 de enero de 2012 era contraria a la Directiva IVA. En consecuencia, el 4 de julio de 2012 remitió un escrito de requerimiento a la República Francesa. Este Estado miembro respondió mediante escrito de 3 de agosto de 2012.
- 14 El 25 de octubre de 2012, la Comisión emitió un dictamen motivado en el que instaba a la República Francesa a adoptar las medidas necesarias para atenerse al mismo en el plazo de un mes a partir de su recepción. Este Estado miembro respondió mediante escrito de 23 de noviembre de 2012.
- 15 Al no considerar satisfactorias las explicaciones proporcionadas por la República Francesa, la Comisión decidió interponer el presente recurso.
- 16 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 6 de febrero de 2014, se admitió la intervención del Reino de Bélgica en apoyo de las pretensiones de la República Francesa.

Sobre el recurso

Observaciones preliminares

- 17 La Comisión precisa que por suministro de libros electrónicos debe entenderse el suministro, a título oneroso, mediante descarga digital o visionado en línea («streaming») desde un sitio de Internet, de libros en formato electrónico que pueden consultarse en un ordenador, un teléfono inteligente, un lector de libros electrónicos o cualquier otro sistema de lectura (en lo sucesivo, «suministro de libros electrónicos»).
- 18 La República Francesa alega que la definición de los libros electrónicos a los que puede aplicarse un tipo reducido del IVA conforme al artículo 278-0 *bis* del CGI es más restrictiva que la considerada por la Comisión. Según este Estado miembro, el tipo reducido del IVA sólo se aplica, en virtud de dicha disposición, a los denominados libros «homotéticos», que son libros similares a los impresos o a los suministrados en otro soporte físico, de los que únicamente se diferencian por algunos elementos inherentes a su formato.
- 19 A este respecto, procede señalar que el hecho de que el artículo 278-0 *bis* del CGI sea aplicable, en relación con los libros electrónicos, únicamente a los libros homotéticos, no permite, por sí solo, considerar que la Comisión se refiere necesariamente en su recurso a una categoría de libros electrónicos más amplia que aquella a la que se aplica el tipo reducido del IVA en virtud de la citada disposición. De hecho, los libros electrónicos, a los que la Comisión se refiere en su recurso, se caracterizan por la forma de suministro. Ahora bien, la República Francesa no discute que, a la luz de dicho criterio, los libros homotéticos se incluyan entre los contemplados por la Comisión en su recurso.
- 20 Por otra parte, aun cuando el artículo 278-0 *bis* del CGI utiliza el término «descarga digital», este Estado miembro no pretende que el suministro de libros mediante visionado en línea se excluya del ámbito de aplicación de esta disposición.
- 21 Teniendo en cuenta lo expuesto, el examen del recurso no debe limitarse a una categoría de libros electrónicos más restringida que la contemplada por la Comisión en su escrito de interposición del recurso.

Sobre el fondo

- 22 La Comisión alega que la aplicación, por parte de la República Francesa, de un tipo reducido del IVA al suministro de libros electrónicos es incompatible con los artículos 96 y 98 de la Directiva IVA, en relación con los anexos II y III de la misma y con el Reglamento de Ejecución nº 282/2011.
- 23 Dicha institución señala que, en virtud del artículo 98, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva IVA, los tipos reducidos del IVA se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III de esta Directiva. Ahora bien, el suministro de libros electrónicos no está incluido en el ámbito de aplicación de dicho anexo y, por consiguiente, no puede acogerse a un tipo reducido del IVA. A su juicio, esta interpretación resulta confirmada por el artículo 98, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA, que excluye de los supuestos de aplicación de un tipo reducido del IVA a los servicios suministrados por vía electrónica.
- 24 La República Francesa, apoyada por el Reino de Bélgica, se opone a la interpretación de las disposiciones controvertidas de la Directiva IVA defendida por la Comisión. Según estos Estados miembros, el suministro de libros electrónicos está comprendido en el ámbito de aplicación del apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA y, por consiguiente, puede acogerse a un tipo reducido del IVA.
- 25 A este respecto, procede recordar que el artículo 96 de la Directiva IVA establece que se aplicará el mismo tipo del IVA, a saber, el tipo impositivo general, tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios. Como excepción a este principio, el artículo 98, apartado 1, de la misma Directiva reconoce a los Estados miembros la facultad de aplicar uno o dos tipos reducidos del IVA. A tenor del apartado 2, párrafo primero, de este artículo, los tipos reducidos del IVA se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III de la Directiva IVA (sentencia K, C-219/13, EU:C:2014:2207, apartados 21 y 22).
- 26 En relación con el argumento, defendido por la República Francesa y el Reino de Bélgica, conforme al cual el suministro de libros electrónicos se incluye en el ámbito de aplicación del apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA, debe recordarse que para determinar el alcance de una disposición del Derecho de la Unión hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y su finalidad (véase, en particular, la sentencia NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, apartado 23 y jurisprudencia citada).
- 27 Cabe señalar que el referido anexo III menciona expresamente, en su apartado 6, en la categoría de las prestaciones a las que son aplicables los tipos reducidos del IVA, el «suministro de libros, en cualquier medio de soporte físico». Así pues, del tenor de este apartado se desprende que el tipo reducido del IVA será aplicable a la operación consistente en el suministro de un libro que se encuentre en un soporte físico. Como acertadamente observa la Comisión, cualquier otra interpretación privaría de sentido a la expresión «en cualquier medio de soporte físico» que figura en dicho apartado.
- 28 Si bien es cierto que el libro electrónico necesita para poder leerse un soporte físico, como un ordenador, no lo es menos que dicho soporte no está incluido en el suministro de libros electrónicos.
- 29 De ello resulta que, habida cuenta del tenor literal del apartado 6, esta disposición no incluye en su ámbito de aplicación el suministro de libros electrónicos.

- 30 Esta interpretación se ve confirmada por el contexto de la referida disposición. De hecho, ésta constituye una excepción al principio según el cual los Estados miembros aplican un tipo general del IVA a las operaciones sujetas a este impuesto y, por tanto, debe interpretarse en sentido estricto (véase, en particular, la sentencia Comisión/España, C-360/11, EU:C:2013:17, apartado 18, y jurisprudencia citada).
- 31 Es cierto, como fundadamente señalan la República Francesa y el Reino de Bélgica, que mediante la ampliación, como consecuencia de la modificación introducida por la Directiva 2009/47, del ámbito de aplicación del apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA al «suministro de libros en cualquier medio de soporte físico», el legislador de la Unión Europea tenía como objetivo, como se desprende del considerando 4 de la Directiva 2009/47, precisar y adaptar a la evolución tecnológica la referencia al concepto de «libros» que figura en dicho apartado.
- 32 Asimismo, como alega fundadamente la República Francesa, al adoptar el anexo III de la Directiva 2006/112, la voluntad del legislador era que tanto los bienes esenciales como los bienes y servicios relacionados con fines sociales o culturales pudieran gravarse con un tipo reducido del IVA, siempre que ello no implicara riesgo de distorsión de la competencia o que tal riesgo fuera de escasa entidad (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Países Bajos, C-41/09, EU:C:2011:108, apartado 52).
- 33 No es menos cierto, sin embargo, que, tal como se desprende del artículo 98, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA, el legislador de la Unión también decidió excluir cualquier posibilidad de aplicar un tipo reducido del IVA a los «servicios suministrados por vía electrónica».
- 34 Pues bien, el suministro de libros electrónicos constituye un «servicio prestado por vía electrónica», en el sentido del artículo 98, apartado 2, párrafo segundo.
- 35 En efecto, por una parte, a tenor del artículo 24, apartado 1, de la Directiva IVA, serán consideradas «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes, mientras que, según el artículo 14, apartado 1, de la misma Directiva, se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Ahora bien, contrariamente a lo que alega la República Francesa, el suministro de libros electrónicos no puede considerarse una «entrega de bienes», en el sentido de esta última disposición, porque el libro electrónico no puede ser calificado como bien corporal. En efecto, tal como se desprende del apartado 28 de la presente sentencia, el soporte físico que permite la lectura de esta clase de libros, que podría calificarse como «bien corporal», no se incluye en el suministro. De ello se deduce que, de conformidad con el referido artículo 24, apartado 1, el suministro de libros electrónicos debe calificarse como prestación de servicios.
- 36 Por otra parte, con arreglo al artículo 7, apartado 1, del Reglamento de Ejecución nº 282/2011, se considerarán prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, a efectos de la Directiva IVA, «los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información». Procede señalar que el suministro de libros electrónicos responde a esta definición.
- 37 Esta interpretación se ve confirmada por el apartado 3 del anexo II de la Directiva IVA, leído conjuntamente con el artículo 7, apartados 1 y 2, del mencionado Reglamento de Ejecución y con el punto 3 del anexo I del mismo, del que resulta que el suministro del contenido digitalizado de libros constituye un servicio de este tipo.

- 38 A ello no obsta que el anexo II de la Directiva IVA incluya una lista indicativa de los servicios prestados por vía electrónica a que se refieren el artículo 58 y el artículo 59, párrafo primero, letra k), de la misma Directiva. El hecho de que este anexo enumere únicamente los servicios prestados por vía electrónica a los que son aplicables las dos últimas disposiciones mencionadas no afecta a la naturaleza misma de dichos servicios.
- 39 Por otra parte, tal como se desprende del tenor del artículo 7, apartado 1, del Reglamento de Ejecución nº 282/2011, la referencia efectuada, en el contexto de esta disposición, a los servicios enumerados en el apartado 3 del anexo II de la Directiva IVA, permite determinar los servicios prestados por vía electrónica contemplados en la Directiva IVA con carácter general y no únicamente en determinadas disposiciones de la misma.
- 40 Por consiguiente, dado que el suministro de libros electrónicos es un «servicio prestado por vía electrónica», a efectos del artículo 98, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA, y que esta disposición excluye toda posibilidad de aplicar un tipo reducido del IVA a tales servicios, el apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA no puede interpretarse en el sentido de que incluye en su ámbito de aplicación el suministro de libros electrónicos, si se quiere tener en cuenta la voluntad del legislador de la Unión de no aplicar a dichos servicios un tipo reducido de IVA.
- 41 De lo anterior se deduce que, tomando en consideración tanto los propios términos del apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA como su contexto y la finalidad perseguida por la normativa en que dicha disposición se inscribe, este apartado no puede interpretarse en el sentido de que incluye en su ámbito de aplicación el suministro de libros electrónicos.
- 42 En contra de lo que sostienen la República Francesa y el Reino de Bélgica, esta interpretación no queda desvirtuada por el principio de neutralidad fiscal, principio en virtud del cual el legislador de la Unión plasma, en materia de IVA, el principio general de igualdad de trato (sentencia NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, apartado 41 y jurisprudencia citada).
- 43 En efecto, el principio de neutralidad fiscal no permite ampliar el ámbito de aplicación de un tipo reducido del IVA si no se ha dispuesto así en términos inequívocos (véase, en este sentido, la sentencia Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 50 y jurisprudencia citada). Pues bien, el apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA no es una disposición que amplíe el ámbito de aplicación de los tipos reducidos del IVA al suministro de libros electrónicos de manera inequívoca. Por el contrario, como se desprende del apartado 41 de la presente sentencia, el suministro de libros electrónicos no se incluye entre los supuestos contemplados en esta disposición.
- 44 Puesto que también es pacífico que el suministro de libros electrónicos no está comprendido en ninguna de las categorías de prestación de servicios contempladas en el anexo III de la Directiva IVA, la aplicación de un tipo reducido del IVA al suministro de libros electrónicos no es conforme al artículo 98, apartado 2, de la Directiva IVA.
- 45 Se desprende de lo anterior que el recurso de la Comisión está fundado.
- 46 Por consiguiente, procede declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de lo dispuesto en los artículos 96 y 98 de la Directiva IVA, en relación con los anexos II y III de la misma Directiva y con el Reglamento de Ejecución nº 282/2011, al aplicar un tipo reducido de IVA al suministro de libros electrónicos.

Costas

- 47 A tenor del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia,

la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber solicitado la Comisión que se condene en costas a la República Francesa y al haber sido desestimadas las pretensiones formuladas por ésta, procede condenarla a cargar con sus propias costas y con aquellas en que haya incurrido la Comisión.

- 48 Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 140, apartado 1, del citado Reglamento, los Estados miembros que han intervenido en el litigio soportarán sus propias costas. Por consiguiente, el Reino de Bélgica cargará con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) decide:

- 1) **Declarar que la República Francesa, al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido al suministro de libros electrónicos, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 y 98 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010, en relación con los anexos II y III de la misma Directiva y con el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se aplica la Directiva 2006/112/CE.**
- 2) **La República Francesa cargará con sus propias costas y con las costas en que haya incurrido la Comisión Europea.**
- 3) **El Reino de Bélgica cargará con sus propias costas.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.