CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. PAOLO MENGOZZI

presentadas el 14 de mayo de 2014 (1)

Asunto C-219/13

K Oy

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Korkein hallinto-oikeus (Finlandia)]

«Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Directiva 2009/47/CE — Aplicación de un tipo reducido del IVA exclusivamente a los libros impresos, excluidos los libros almacenados en otros soportes físicos (CD, CD-ROM, memoria USB) — Aspectos concretos y específicos — Neutralidad fiscal»

I. Introducción

1. ¿Es contraria a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (2) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA») y al principio de neutralidad fiscal una normativa nacional con arreglo a la cual únicamente se aplica el tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a los libros impresos, excluidos los libros almacenados en otros soportes físicos como los CD, los CD-ROM o las memorias USB?

2. Ésa es, en esencia, la cuestión que plantea al Tribunal de Justicia el Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) en el marco de un litigio entre la sociedad K Oy (en lo sucesivo, K) y la Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö, es decir, la administración tributaria finlandesa, en relación con una decisión anterior de la Keskusverolautakunta (comisión fiscal central) en virtud de la cual dicho órgano rechazó la solicitud de K, referente a los ejercicios fiscales 2011 y 2012, en la que preguntaba si el tipo reducido del IVA del 9 % aplicable a los libros impresos podía aplicarse igualmente a los audiolibros y a los libros electrónicos almacenados en soportes físicos y que reproducen el texto escrito en los libros impresos que edita dicha sociedad.

3. En primer lugar, la comisión fiscal central entendió que sólo se considera libro una publicación impresa o producida por un medio equivalente, en el sentido del artículo 85 *bis*, apartado 1, número 7, y apartado 3, de la Arvonlisäverolain 1265/1997 (Ley del IVA).

4. En segundo lugar, dicha comisión declaró que el artículo 98, apartado 2, párrafo primero, y el anexo III, número 6, de la Directiva del IVA, en su versión modificada por la Directiva 2009/47/CE del Consejo, en lo que respecta a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido (3) y el principio de neutralidad fiscal, no prohíben que en la venta de libros almacenados en soportes físicos distintos del papel se aplique el tipo normal del IVA, es decir, en este caso, el 23 % de la base imponible, en lugar del tipo reducido del 9 % que se aplica a los libros impresos. En efecto, según la comisión fiscal central, los audiolibros y libros electrónicos almacenados en

soportes físicos distintos del papel se asemejan, por su naturaleza, propiedades y forma de uso, a los libros en formato electrónico, a los que no se les aplican los tipos reducidos con arreglo al artículo 98, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA.

5. K interpuso un recurso ante el Korkein hallinto-oikeus contra la anterior resolución de la comisión fiscal central en el que solicitaba, por un lado, la anulación de dicha resolución y, por otro, que se declarase que los audiolibros y los libros electrónicos en soportes físicos como los CD, los CD-ROM o las memorias USB y otros productos similares descritos en la demanda se consideran libros impresos en el sentido del artículo 85 *bis*, apartado 1, número 7, de la Ley del IVA, cuya venta está sometida al tipo reducido del IVA.

6. Tras solicitar un dictamen del Valtiovarainministeriö (Ministerio de Hacienda), que, básicamente, se sumó a la opinión de la comisión fiscal central, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen el artículo 98, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva [del IVA], y el anexo III, número 6, de dicha Directiva en su versión resultante de la Directiva 2009/47[...], 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?»

¿Es relevante para la respuesta a la cuestión anterior:

— si un libro está destinado a ser leído o a ser escuchado (audiolibro),

— si del libro o audiolibro en forma de CD, CD-ROM, memoria USB o contenido en otro soporte físico similar existe un libro impreso de idéntico contenido,

que un libro contenido en un soporte físico distinto del papel permita utilizar las propiedades técnicas de ese soporte, como, por ejemplo, funciones de búsqueda?»

7. Han presentado observaciones escritas sobre esta cuestión los Gobiernos finlandés, alemán, estonio, irlandés y griego y la Comisión Europea.

8. Todas las partes interesadas intervinieron en la vista que tuvo lugar el 13 de marzo de 2014, a excepción de los Gobiernos alemán y estonio, que no estuvieron representados en ella.

II. Análisis

9. El artículo 96 de la Directiva del IVA establece que se aplicará el mismo tipo impositivo de IVA —el tipo general— tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios.

10. Como excepción a dicho principio, el artículo 98, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA, autoriza a los Estados miembros a aplicar tipos reducidos exclusivamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios que figuran en el anexo III de dicha Directiva.

11. Pese a que antes de la modificación introducida por la Directiva 2009/47, el número 6 del anexo III se refería al «suministro de libros [...]», dicha Directiva sustituyó el texto del número 6 del anexo III para incluir desde entonces el «suministro [...] de libros *en cualquier medio de soporte físico* [...]». (4)

12. Dado que, al igual que la gran mayoría de los Estados miembros, (5) la República de Finlandia ha optado correctamente por aplicar un tipo reducido del IVA al suministro de libros

impresos —ya incluso cuando estaba en vigor el artículo 12, apartado 3, letra a), y el anexo H, número 6, de la Sexta Directiva 77/388/CEE, (6) antecedentes del artículo 98, apartado 1, y del anexo III de la Directiva del IVA— mediante la cuestión que plantea el órgano jurisdiccional remitente se solicita, en esencia, que se dilucide si a consecuencia de la modificación introducida por la Directiva 2009/47, los Estados miembros están ahora obligados a extender la aplicación del tipo reducido del IVA al suministro de libros almacenados en soportes físicos distintos del papel, como los CD, los CD-ROM o las memorias USB.

13. Los gobiernos que han intervenido en el procedimiento proponen que se dé una respuesta negativa a dicha cuestión. En esencia, basan su postura en el carácter voluntario de la aplicación del tipo reducido del IVA, en el carácter puramente técnico de la modificación introducida por la Directiva 2009/47, y en que no es comparable el suministro de libros en soporte papel que el de libros almacenados en otros soportes físicos. Limitar la aplicación del tipo reducido del IVA exclusivamente al suministro de libros en soporte papel no infringe pues, a su juicio, el principio de neutralidad fiscal. En cualquier caso, dichos gobiernos sostienen que corresponde a los Estados miembros y a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar caso por caso la relación de competencia entre ambas categorías de libros.

14. Por el contrario, en sus observaciones escritas, la Comisión considera que la aplicación selectiva del tipo reducido del IVA exclusivamente a los libros en soporte papel va en contra del objetivo que perseguían la Comisión y el legislador de la Unión cuando se adoptó la Directiva 2009/47 por la que se modificó el anexo III, número 6, de la Directiva del IVA, consistente en garantizar el principio de neutralidad fiscal entre todos los libros que, con independencia de su soporte físico, contengan básicamente la misma información.

15. Sin embargo, durante la vista la Comisión «matizó» su postura, una vez leídas las observaciones de las demás partes. Considerando que era posible que, cuando se adoptó la Directiva 2009/47, el legislador de la Unión pretendiera apartarse de la propuesta de Directiva de la Comisión de 7 de julio de 2008, que condujo a la adopción de la Directiva 2009/47, (7) y no exigir la aplicación obligatoria del tipo reducido del IVA al suministro de todos los libros al margen de su soporte físico, la Comisión señaló que el artículo 98, apartado 2, párrafo primero, y el anexo III, número 6, de la Directiva del IVA, en su versión modificada por la Directiva 2009/47, no se oponen *necesariamente* a una normativa nacional con arreglo a la cual únicamente se aplica el tipo reducido del IVA a los libros impresos, excluidos los libros contenidos en otros soportes físicos que básicamente contienen la misma información, *en la medida en que se respete el principio de neutralidad fiscal*.

16. En mi opinión, en primer lugar procede recordar que, en lo que respecta al anexo H de la Sexta Directiva y al anexo III de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que nada impide a los Estados miembros aplicar de forma selectiva un tipo reducido en el marco de una misma categoría de prestaciones de servicios, siempre que no conlleve riesgo alguno de distorsión de la competencia, (8) es decir, que respete el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. (9)

17. El Tribunal de Justicia ha inferido recientemente de ello que la facultad de proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido del IVA que se reconoce a los Estados miembros está «supeditada a dos requisitos: por una parte, desglosar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trate y, por otra, respetar el principio de neutralidad fiscal». (10)

18. La declaración de este doble requisito es relativamente reciente.

19. En efecto, si bien hasta que se dictó la sentencia Comisión/Francia (EU:C:2010:253), el

Tribunal de Justicia consideraba la limitación de la aplicación del tipo reducido del IVA a «aspectos concretos y específicos» de una misma categoría de operaciones como una *facultad* que la Directiva del IVA concedía a los Estados miembros, *sin perjuicio de que se respete el principio de neutralidad fiscal*, (11) dicha sentencia, confirmada por la sentencia Pro Med Logistik y Pongratz (EU:C:2014:111), la transforma en un auténtico *requisito, independiente del cumplimiento del principio de neutralidad fiscal*, al que se supedita la aplicación selectiva del tipo reducido dentro de una misma categoría de prestaciones de servicios. (12)

20. Según el Tribunal de Justicia, con estos requisitos se pretende conseguir que los Estados miembros utilicen esta facultad sólo en condiciones que garanticen la correcta aplicación del tipo reducido escogido y la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso. (13)

21. La transformación de los «aspectos concretos y específicos» en un requisito autónomo para la aplicación selectiva de un tipo reducido del IVA dentro de una misma categoría prevista en el anexo III de la Directiva del IVA limita ligeramente el examen que debe llevar a cabo el Tribunal de Justicia. En efecto, dicho examen pasa a ser sistemático, y previo al relativo al respeto del principio de neutralidad. A pesar de que desde su transformación en un auténtico requisito para la aplicación selectiva de un tipo reducido del IVA, el Tribunal de Justicia ha admitido siempre que el requisito referente a los «aspectos concretos y específicos» se cumplía, la aceptación de esta nueva situación entraña no obstante que es posible que no se cumpla si el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales no examinan obligatoriamente el requisito del respeto del principio de neutralidad fiscal.

22. Dicho esto, procede examinar ambos requisitos para la aplicación selectiva de un tipo reducido del IVA dentro de una misma categoría prevista en el anexo III de la Directiva del IVA.

A. *Sobre los «aspectos concretos y específicos» dentro de una misma categoría de entrega de bienes*

23. En este asunto, ninguna de las partes interesadas pone en duda el cumplimiento del primer requisito. En efecto, al parecer todas ellas admiten, al menos implícitamente, que, dentro de la categoría del suministro de libros en cualquier medio de soporte físico, los libros almacenados en soportes distintos del papel pueden constituir «aspectos concretos y específicos» de dicha categoría.

24. Procede recordar que los asuntos en los que el Tribunal de Justicia estableció y se pronunció sobre la existencia de esos «aspectos concretos y específicos» dentro de una misma categoría prevista en las disposiciones de la Sexta Directiva (en particular, en su anexo H) o, posteriormente, en el anexo III de la Directiva del IVA, se refieren tanto a actividades consistentes en el suministro de bienes como a prestaciones de servicios.

25. Así pues, en relación con la entrega de mercancías, el Tribunal de Justicia ha admitido que la República Francesa estaba facultada para limitar la aplicación de un tipo reducido exclusivamente a la cuota fija que da derecho a un suministro de energía mínimo, en la medida en que dicha aplicación se limitaba a aspectos concretos y específicos del suministro de gas natural y electricidad. (14)

26. Asimismo, en lo que respecta a la prestación de servicios, el Tribunal de Justicia ha declarado que los Estados miembros están facultados para aplicar un tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos del suministro de agua mencionado en el anexo H, categoría 2, de la Sexta Directiva, tales como la instalación de la acometida individual, (15) que el transporte de cadáveres en vehículos constituía un aspecto concreto y específico de la categoría de las prestaciones de servicios realizadas por las empresas de pompas fúnebres (16) o incluso que la

actividad de transporte urbano de personas en taxi puede constituir un aspecto concreto y específico de las prestaciones de servicios de transporte de personas y equipajes previstas en el anexo III, punto 5, de la Directiva del IVA, en la medida en que puede identificarse, como tal, de forma independiente de las otras prestaciones comprendidas en esa categoría. (17)

27. No es sorprendente que el Tribunal de Justicia haya tenido que desarrollar el criterio de los «aspectos concretos y específicos», que permite aplicar de forma selectiva un tipo reducido básicamente en el marco de la prestación de servicios. En efecto, categorías de prestaciones de servicios que a menudo están formuladas de forma genérica, como el «suministro de agua» o «el transporte de personas y de sus equipajes», suelen comprender múltiples operaciones en cadena o prestaciones de servicios diversos.

28. Lo cierto es que, como señala la sentencia Comisión/Francia (EU:C:2003:264), que versaba sobre el suministro de electricidad y gas, esta jurisprudencia puede aplicarse al suministro de bienes.

29. Aun así, es preciso dilucidar qué constituyen «aspectos concretos y específicos» de una misma categoría prevista en el anexo III de la Directiva del IVA y definir el análisis que debe realizarse para identificar tales «aspectos concretos y específicos».

30. A este respecto, de las sentencias Comisión/Francia (EU:C:2010:253) y Pro Med Logistik y Pongratz (EU:C:2014:111), ambas referentes a prestaciones de servicios complejas, se desprende que el Tribunal de Justicia debe comprobar si la prestación de que se trata es «identificable, como tal, separadamente de los demás servicios» que prestan las empresas en cuestión (18) o de esa categoría. (19)

31. A diferencia de lo que cabría imaginar, el Tribunal de Justicia no realiza un examen de naturaleza económica del carácter identificable, como tal, de una prestación. En efecto, en su sentencia Comisión/Francia (EU:C:2010:253), relativa al transporte de cadáveres en vehículos realizado por empresas de pompas fúnebres, el Tribunal de Justicia rechazó la tesis de la Comisión según la cual el carácter «identificable, como tal» de una prestación debía apreciarse desde el punto de vista de las expectativas del consumidor medio y desde el punto de vista económico, y debía consistir en comprobar si una operación que incluía varios elementos era, en realidad, una prestación única sujeta a un único tratamiento fiscal, o una o varias prestaciones diferentes que pueden tributar de forma distinta.

32. El argumento de la Comisión se rechazó porque limita el ejercicio por los Estados miembros del margen de apreciación que les reconoce la Directiva del IVA en materia de aplicación de un tipo reducido del IVA, margen de apreciación que exige que se apliquen criterios generales y objetivos. (20) También es posible que un análisis económico del cumplimiento de dicho requisito tuviera por efecto confundir dicho análisis con el que permite comprobar si se ha respetado el principio de neutralidad fiscal.

33. En estas condiciones, el Tribunal de Justicia comprobó el carácter «identificable, como tal, separadamente de los demás servicios» de una prestación a la que un Estado miembro aplica un tipo reducido del IVA sobre la base de elementos formales y jurídicos, como la naturaleza particular de la actividad de que se trata con respecto a las demás prestaciones realizadas por las empresas y/o la existencia de una normativa particular aplicable a esa prestación o a los operadores que la realizan. (21)

34. Dichos elementos no son ni exhaustivos ni limitativos.

35. Diferencias técnicas de los productos o servicios de que se trata o diferencias objetivas en

el modo de utilización de dichos productos o servicios también pueden permitir identificar dentro de una misma categoría de entrega de bienes o de prestaciones de servicios «aspectos concretos y específicos» de dicha categoría que pueden justificar la aplicación selectiva del tipo reducido del IVA.

36. Así pues, en el presente asunto es perfectamente posible considerar, como hacen los Gobiernos alemán y finlandés, que, a diferencia de lo que sucede con los libros en soporte de papel, los libros almacenados en otros soportes precisan de un dispositivo técnico particular de lectura y, por lo tanto, pueden constituir «aspectos concretos y específicos» de la categoría de «suministro de libros en cualquier medio de soporte físico», por lo que se cumple el requisito exigido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

B. *Sobre el respeto del principio de neutralidad fiscal*

37. Según la jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal, inherente al sistema común del IVA, se opone, en concreto, a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA. (22) Por lo tanto, es la traducción, en materia del IVA, del principio general de igualdad de trato. (23)

38. De ello se desprende que si los bienes o servicios son similares, deben estar sujetos a un tipo del IVA uniforme. (24)

39. Para determinar si dos bienes o prestaciones de servicios son similares debe tenerse en cuenta principalmente el punto de vista del consumidor medio, para poder comprobar si dichos bienes o prestaciones de servicios satisfacen las mismas necesidades y evitar distinciones artificiales basadas en diferencias insignificantes. (25)

40. Así pues, el Tribunal de Justicia ha considerado que dos prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de dichas prestaciones. (26)

41. Como ya he señalado, en el presente asunto las partes interesadas han debatido ampliamente sobre si, al adoptar la Directiva 2009/47, que permitió incluir en el anexo III, número 6, de la Directiva del IVA, los libros «en cualquier medio de soporte físico», el legislador de la Unión pretendió garantizar el respeto del principio de neutralidad fiscal, basándose en la premisa de que, con independencia de su soporte, todos los libros mencionados en el citado número 6 eran parecidos y, en consecuencia, mantenían una relación de competencia recíproca.

42. Mientras que, en esencia, los Gobiernos que han presentado observaciones consideran que la intención del legislador de la Unión no era privar a los Estados miembros, incluidos los órganos jurisdiccionales nacionales, de su margen de apreciación obligándoles a ampliar automáticamente el tipo reducido del IVA que están facultados a aplicar al suministro de libros impresos a los libros editados en otros soportes físicos, la Comisión sostiene la postura contraria, aunque más matizada en la vista.

43. Como aducen los gobiernos que han intervenido en este procedimiento, ni del texto de la Directiva 2009/47 ni de sus considerandos se desprende que el objeto de la modificación realizada en el anexo III, número 6, de la Directiva del IVA consistiera en garantizar el respeto del principio de neutralidad fiscal dentro de la categoría mencionada en dicho punto.

44. En efecto, el cuarto considerando de la Directiva 2009/47 se limita a indicar que «es preciso

modificar la Directiva 2006/112[...] para [...] aportar aclaraciones y actualizar conforme al progreso técnico la referencia a los libros de su anexo III».

45. Es indudable que puede alegarse que la obligación de adaptar dicha referencia al progreso técnico puede entrañar implícitamente que el legislador de la Unión opinaba que los libros publicados en otros soportes distintos del papel competían necesariamente con los libros impresos y que procedía por tanto aplicarles el mismo tipo reducido del IVA.

46. Sin embargo, además de que la Comisión no ha sostenido ese argumento, no existe ningún indicio objetivo en este sentido en la Directiva 2009/47.

47. Por otro lado, como ha observado asimismo la Comisión, la comparación entre la Directiva 2009/47 y los trabajos preparatorios que llevaron a su adopción sólo refuerza, en definitiva, la tesis según la cual el principio de neutralidad fiscal no parece haber sido el objetivo perseguido por el legislador de la Unión, aunque servía de base, al menos parcialmente, de los motivos de la propuesta de la Comisión de 7 de julio de 2008, antes citada.

48. Así pues, aunque la exposición de motivos de dicha propuesta señalaba que «por motivos de neutralidad» era «necesario» extender el anexo III, número 6, de la Directiva del IVA a «los libros en CD, CD-ROM o cualquier soporte físico similar que reproducen básicamente el mismo contenido informativo que los libros impresos», (27) el tenor de la propuesta se limitaba a poner de manifiesto la necesidad de «introducir adaptaciones técnicas, a fin de [...] actualizar [las disposiciones] al progreso técnico», adaptaciones que «ofrece[n] la misma *posibilidad* de aplicar un tipo reducido [...] a los audiolibros, CD, CD-ROM o cualesquiera soportes físicos que reproduzcan fundamentalmente el mismo contenido informativo que los libros impresos». (28)

49. Por lo tanto, de la mera lectura de dicha propuesta resulta evidente que, aunque la Comisión reconoce la existencia de una cierta comparabilidad entre los distintos soportes físicos mencionados y los libros en soporte papel, no se trata sin embargo de una comparabilidad o similitud total.

50. En efecto, por un lado, dicha comparabilidad se circunscribía a los soportes distintos del papel «que reproduzcan fundamentalmente el mismo contenido informativo que los libros impresos», lo que implica necesariamente, como atestigua la exposición de motivos de la propia propuesta, que los libros almacenados en soportes que proporcionen funciones adicionales a las de los libros impresos, como motores de búsqueda o vínculos hacia otros materiales, quedarían excluidos. (29) Por otra parte, a diferencia de lo que, en principio, debería exigir el respeto de la neutralidad fiscal, dicho grado de comparabilidad o de similitud no entrañaba automáticamente ampliar a los libros almacenados en otros soportes físicos el tipo reducido anteriormente aplicable exclusivamente a los libros impresos, sino que simplemente llevaba a la Comisión a proponer la *posibilidad* de realizar dicha ampliación.

51. La circunstancia de que el legislador de la Unión no haya incluido el límite indicado en la propuesta de la Directiva de la Comisión según el cual la posibilidad de ampliar el tipo reducido del IVA sólo se refería a los soportes físicos «que reproduzcan fundamentalmente el mismo contenido informativo que los libros impresos», y que mencione de forma genérica los libros «en cualquier medio de soporte físico», me induce a pensar que su intención no era efectivamente admitir la similitud de todos los libros mencionados en el anexo III, número 6, de la Directiva del IVA, en su versión modificada por la Directiva 2009/47, al margen de su soporte físico, y obligar a los Estados miembros a aplicarles un tipo reducido del IVA idéntico al que están facultados a exigir con respecto a los libros impresos.

52. Por consiguiente, en mi opinión, el legislador de la Unión no pretendió privar a los Estados

miembros de su margen de apreciación en cuanto a la aplicación, eventualmente selectiva, del tipo reducido del IVA dentro de la categoría del suministro de libros en cualquier medio de soporte físico, contemplada en el anexo III, número 6, de la Directiva del IVA, en su versión modificada por la Directiva 2009/47. (30)

53. En estas circunstancias, según la jurisprudencia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si los libros impresos y los libros publicados en otros soportes físicos son similares desde el punto de vista del consumidor medio, en la medida en que satisfacen las mismas necesidades.

54. Como observaron acertadamente las partes interesadas en la vista, se trata de tomar como referencia al consumidor medio de cada Estado miembro, lo cual resulta comprensible, en efecto, porque 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.

55. Conforme a la jurisprudencia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, a la luz de todos los elementos de que dispone, si los libros impresos y los libros almacenados en soportes distintos del papel poseen propiedades análogas y responden a las mismas necesidades del consumidor, en función del criterio de comparabilidad en el uso y de las diferencias existentes, con el fin de determinar si tales diferencias influyen o no de forma significativa o considerable en la decisión del consumidor medio de optar por uno u otro de dichos productos culturales.

56. A este respecto, los Gobiernos que han intervenido en el presente procedimiento señalaron que los libros almacenados en soportes distintos del papel son objetivamente diferentes de los libros impresos por sus propiedades, extremo que la Comisión no ha rebatido. Dicha diferencia no sólo se deriva de la necesidad previa de disponer de un dispositivo técnico de lectura, (31) sino también de que el consumidor medio de libros almacenados en soportes distintos del papel optará por este tipo de productos precisamente por las aplicaciones y funciones suplementarias que ofrecen con respecto a los libros impresos.

57. Por tanto, como ha señalado el Gobierno finlandés en la vista, la decisión de un consumidor medio de comprar un audiolibro difícilmente se basará exclusivamente en la lectura de un texto impreso, sino con mayor frecuencia en las prestaciones y/o la notoriedad del lector y en los efectos especiales o la música reproducidos en la versión audio. Asimismo, según los Gobiernos alemán y finlandés, en particular, en lo que respecta a los libros almacenados en CD, CD-ROM o memoria USB, el consumidor medio se verá inducido a adquirirlos por las funciones adicionales de búsqueda que ofrecen o por la incorporación de software u otros programas en tales libros, frente a lo que sucede con los libros impresos.

58. A la luz de los elementos de los que dispone, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar la pertinencia de dichas afirmaciones respecto al comportamiento del consumidor medio en Finlandia.

59. Sobre la base de las consideraciones anteriores, propongo que el artículo 98, apartado 2, párrafo primero, y el anexo III, número 6, de la Directiva del IVA, en su versión resultante de la Directiva 2009/47, se interpreten en el sentido de que no se oponen 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 los CD, los CD-ROM o las memorias USB se les aplica el tipo general, siempre que, desde el punto de vista del consumidor medio del Estado miembro de que se trate, los segundos no sean similares a los primeros en la medida en que no responden a las mismas necesidades del citado consumidor, extremo que corresponderá

comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

60. En aras de la exhaustividad, procede añadir que, en mi opinión, la respuesta que acabo de proponer no puede variar en función de las tres circunstancias mencionadas por el órgano jurisdiccional remitente en su cuestión prejudicial, a saber, en primer lugar, si el libro está destinado a ser leído o a ser escuchado (audiolibro); en segundo lugar, si del libro o audiolibro en forma de CD, CD-ROM, memoria USB o contenido en otro soporte físico similar existe un libro impreso de idéntico contenido, y, en tercer lugar, si pueden utilizarse las propiedades técnicas que confiere ese soporte distinto del papel, como las funciones de búsqueda.

61. En efecto, el órgano jurisdiccional remitente tiene que analizar precisamente la influencia eventualmente considerable o significativa de las propiedades de los libros almacenados en soportes distintos del papel en la decisión del consumidor medio finlandés de optar por adquirir dichos libros en lugar de libros impresos.

62. Si, como sostienen en particular los Gobiernos finlandés y alemán, dichas propiedades resultan determinantes desde el punto de vista del consumidor medio del Estado miembro de que se trata, está justificado que la normativa nacional no aplique al suministro de libros en soportes distintos del papel el tipo reducido del IVA aplicable al de los libros impresos. Por el contrario, cuando estas 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.

III. Conclusión

63. Habida cuenta de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Korkein hallinto-oikeus:

«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, en su versión resultante de la Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen 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 los CD, los CD-ROM o las memorias USB se les aplica el tipo general, siempre que, desde el punto de vista del consumidor medio del Estado miembro de que se trate, los segundos no sean similares a los primeros en la medida en que no responden a las mismas necesidades del citado consumidor, extremo que corresponderá comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Esta respuesta no varía en función de que el libro esté destinado a ser leído o a ser escuchado (audiolibro), de que exista un libro impreso de idéntico contenido al del libro o audiolibro en forma de CD, CD-ROM, memoria USB o contenido en otro soporte físico similar, o de que puedan utilizarse las propiedades técnicas que confiere ese soporte distinto del papel, como las funciones de búsqueda.»

1 — Lengua original: francés.

2 — DO L 347, p. 1.

3 — DO L 116, p. 18.

- 4 — El subrayado es mío. Como han señalado todas las partes interesadas, este asunto no versa pues sobre el tratamiento fiscal de los libros electrónicos, es decir, suministrados por medios electrónicos, sino únicamente de los que están disponibles en cualquier tipo de soporte físico.
- 5 — Según un documento de la Comisión en el que se recogen los tipos de IVA aplicados en los Estados miembros de la Unión Europea a 13 de enero de 2014, 26 de los 28 Estados miembros aplican un tipo reducido del IVA al suministro de libros impresos [véase el documento taxud.c.1(2014) 48867, p. 4].
- 6 — Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).
- 7 — Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido [COM(2008) 428 final].
- 8 — Véanse en particular las sentencias Comisión/Francia (C?94/09, EU:C:2010:253, apartado 25) y Pro Med Logistik y Pongratz (C?454/12 y C?455/12, EU:C:2014:111, apartado 43).
- 9 — Véanse, en este sentido, las sentencias Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C?442/05, EU:C:2008:184, apartado 43); Comisión/Francia (EU:C:2010:253, apartado 26) y Pro Med Logistik y Pongratz (apartado 44).
- 10 — Véanse en particular, en este sentido, las sentencias Comisión/Francia (EU:C:2010:253, apartado 30) y Pro Med Logistik y Pongratz (EU:C:2014:111, apartado 45).
- 11 — Véanse las sentencias Comisión/Francia (C?384/01, EU:C:2003:264, apartados 25 y 26) y Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau?Westelbien (EU:C:2008:184, apartado 43).
- 12 — Véanse las sentencias Comisión/Francia (EU:C:2010:253, apartado 30) y Pro Med Logistik y Pongratz (EU:C:2014:111, apartado 45).
- 13 — Véase, en ese sentido, la sentencia Pro Med Logistik y Pongratz (EU:C:2014:111, apartado 45).
- 14 — Véase la sentencia Comisión/Francia (EU:C:2003:264, apartados 28 y 29). Dicho asunto versaba sobre el artículo 12, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva. Con carácter general, procede recordar que el gas natural y la electricidad están comprendidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del tratado referentes a la libre circulación de bienes. Véase, a este respecto, en particular, la sentencia Comisión/Francia (C?159/94, EU:C:1997:501, apartados 43 a 50).
- 15 — Sentencia Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau?Westelbien (EU:C:2008:184, apartado 43).
- 16 — Sentencia Comisión/Francia (EU:C:2010:253, apartado 39).
- 17 — Sentencia Pro Med Logistik y Pongratz (apartado 50).

- 18 — Sentencia Comisión/Francia (EU:C:2010:253, apartado 35).
- 19 — Sentencia Pro Med Logistik y Pongratz (EU:C:2014:111, apartados 47 y 50).
- 20 — Sentencia Comisión/Francia (EU:C:2010:253, apartados 33 y 34).
- 21 — Véanse las sentencias Comisión/Francia (EU:C:2010:253, apartados 35 a 38) y Pro Med Logistik y Pongratz (EU:C:2014:111, apartados 48 y 49).
- 22 — Véanse, en particular, las sentencias The Rank Group (C?259/10 y C?260/10, EU:C:2011:719, apartado 32) y Pro Med Logistik y Pongratz (EU:C:2014:111, apartado 52).
- 23 — Véase, al respecto, la sentencia NCC Construction Danmark (C?174/08, EU:C:2009:669, apartado 41 y la jurisprudencia citada).
- 24 — Véase la sentencia Comisión/Francia (C?481/98, EU:C:2001:237, apartado 22).
- 25 — Véanse, en ese sentido, las sentencias The Rank Group (EU:C:2011:719, apartado 43) y Pro Med Logistik y Pongratz (EU:C:2014:111, apartado 53).
- 26 — Sentencia Pro Med Logistik y Pongratz (EU:C:2014:111, apartado 55 y la jurisprudencia citada).
- 27 — Apartado 5.3, p. 9 de la propuesta de Directiva citada en la nota 7.
- 28 — Sexto considerando de la propuesta de Directiva, antes citada (el subrayado es mío).
- 29 — Véase la propuesta de Directiva, antes citada, apartado 5.3, p. 9. Este extremo también queda corroborado por las directrices resultantes de la 92ª reunión del Comité del IVA, celebrada el 7 y el 8 de diciembre de 2010, doc A ? taxud.c.1(2011)157667-684, que reproducen prácticamente palabra por palabra la definición del concepto de «libros en cualquier medio de soporte físico» de la propuesta de Directiva. Como señala el propio documento, dichas directrices no son vinculantes ni para la Comisión ni para los Estados miembros.
- 30 — En mi opinión, la circunstancia de que la intención del legislador de la Unión no fuera obligar a los Estados miembros a ampliar a los libros almacenados en soportes físicos distintos del papel el tipo reducido del IVA que 26 de ellos aplican al suministro de libros impresos está reforzada por el hecho de que, entre dichos Estados miembros, 14 de ellos, es decir, la mayoría, han optado por mantener la aplicación del tipo normal del IVA al suministro de libros almacenados en otros soportes físicos. Véase, en relación con tales datos estadísticos, la tabla que consta en la página 4 del documento taxud.c.1(2014) 48867, citado en la nota 5, que realiza una exposición sobre la situación de los tipos de IVA que se aplicaban en los Estados miembros a 13 de enero de 2014.
- 31 — Como señalaron, en esencia, los Gobiernos alemán y estonio, el precio de adquisición de un dispositivo técnico de lectura (ordenador, tableta, etc.) también puede constituir un elemento importante en la elección del consumidor medio.