



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 8 de septiembre de 2016¹

Asunto C-390/15

Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional, Polonia)]

«Derecho tributario — Impuesto sobre el valor añadido — Tipo reducido para el suministro de libros, periódicos y revistas — Validez del punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE en la versión resultante de la Directiva 2009/47/CE — Artículo 113 TFUE — Participación del Parlamento Europeo — Principio de igualdad de trato — Diferencia de trato de las publicaciones en papel y otros soportes físicos en comparación con las publicaciones transmitidas electrónicamente»

Introd

I. ucción

1. La vigente legislación de la Unión en materia del impuesto sobre el valor añadido permite a los Estados miembros favorecer fiscalmente la venta de libros y la de periódicos y revistas. Sin embargo, esto sólo se aplica sin limitaciones a las ediciones impresas. Para su venta, los Estados miembros pueden establecer un tipo reducido del impuesto que, en su mayor parte, sigue prohibido para las ediciones digitales.
2. En la petición de decisión prejudicial planteada, el Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional, Polonia) duda de la validez del tipo reducido de impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») para los libros y demás publicaciones, tal como está regulado en el Derecho de la Unión. En el examen que ha de realizar el Tribunal de Justicia estarán en primer plano las cuestiones relativas a las obligaciones que el principio de igualdad de trato impone al legislador de la Unión en materia del IVA y en qué medida se cumplieron dichas exigencias en el caso de los tipos reducidos para los libros, periódicos y revistas.

¹ — Lengua original: alemán.

II. Marco jurídico

3. El artículo 93 CE² (actualmente, artículo 113 TFUE) regulaba la siguiente competencia legislativa de la Comunidad:

«El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 14.»

4. Sobre esa base se adoptó la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido³ (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

5. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, estarán sujetas al IVA «las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal». Lo mismo sucede, con arreglo a la letra c) de la disposición, con las «prestaciones de servicios».

6. Acerca del tipo del impuesto, el artículo 96 de la Directiva del IVA dispone que los Estados miembros regularán un «tipo impositivo normal», que no podrá ser inferior a un determinado tipo mínimo establecido por el artículo 97. A título complementario, el artículo 98 de la Directiva del IVA, en su versión resultante de la Directiva 2008/8/CE,⁴ dispone:

«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.

3. [...]»

7. El anexo III de la Directiva del IVA, al que remite el artículo 98, apartado 2, párrafo primero, contiene la «lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere el artículo 98». Su punto 6, en la versión resultante de la Directiva 2009/47/CE,⁵ que constituye el objeto del litigio principal, es del siguiente tenor:

«6) 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 íntegra o predominantemente publicitario.»

2 — Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, en la versión resultante del Tratado de Ámsterdam (DO 1997, C 340, p. 173).

3 — DO 2006, L 347, p. 1.

4 — Véase el artículo 2, punto 2, de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO 2008, L 44, p. 11).

5 — Véase el artículo 1, punto 13, en relación con el punto 1, del anexo de la Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido (DO 2009, L 116, p. 18).

8. Antes de su modificación por la Directiva 2009/47, dicha disposición presentaba el siguiente tenor:

«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.»

9. En la propuesta de la Comisión a la que se remonta la Directiva 2009/47 se preveía la siguiente versión de la mencionada disposición:⁶

«6) Suministro de libros, comprendido su préstamo por bibliotecas (incluidos folletos, prospectos y material impreso similar, álbumes y libros de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, planos y mapas hidrográficos y similares, así como audiolibros, CD, CD-ROM o cualesquiera soportes físicos similares que reproduzcan fundamentalmente el mismo contenido informativo que los libros impresos), periódicos y revistas, que no sean íntegra o predominantemente material publicitario.»

10. La República de Polonia ha hecho uso de la facultad que confiere el artículo 98, en relación con el anexo III, punto 6, de la Directiva del IVA, por medio del artículo 41, apartados 2 y 2a, en relación con el anexo 3, partidas 72 a 75, y con el anexo 10, partidas 32 a 35, de la Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley de 11 de marzo de 2004, del impuesto sobre bienes y servicios; en lo sucesivo, «Ley del IVA»). Con arreglo a dichas disposiciones, los tipos impositivos reducidos actuales, del 8 % o del 5 %, se aplican a los libros, periódicos y revistas en forma impresa o en otros soportes (en particular, CD o casetes). Los libros, periódicos y revistas publicados electrónicamente se someten al tipo normal del 23 %.

III. Procedimiento principal y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

11. En opinión del Rzecznik Praw Obywatelskich (Defensor del Pueblo, Polonia), el tratamiento fiscal diferenciado de publicaciones idénticas que se aprecia en la legislación polaca viola el principio de igualdad de trato fiscal en los términos que resultan de la Constitución polaca. Por este motivo, ha solicitado al Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional) que examine la constitucionalidad de las disposiciones polacas relativas al tipo impositivo reducido para las publicaciones.

12. El Tribunal Constitucional polaco entiende que la República de Polonia se halla obligada, en virtud de las disposiciones de la Directiva del IVA, a aplicar el tipo normal a los libros transmitidos electrónicamente y a las demás publicaciones electrónicas. No obstante, alberga dudas acerca de la validez de las correspondientes disposiciones de la Directiva del IVA. Por un lado, alega que en el procedimiento legislativo de la Directiva 2009/47, en la que se basa la actual versión del punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA, el texto de la misma fue modificado sustancialmente tras la consulta al Parlamento Europeo. Por otro, considera que la exclusión de la aplicación de un tipo impositivo reducido a las publicaciones electrónicas cargadas en Internet en forma de datos o suministradas mediante el denominado «streaming» es incompatible con el principio de neutralidad fiscal, que es expresión del principio de igualdad de trato en materia del IVA.

13. Por todo ello, el 20 de julio de 2015 el Tribunal Constitucional polaco planteó las siguientes cuestiones conforme al artículo 267 TFUE:

«1) ¿Es nulo el punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA, por no haberse respetado en el procedimiento legislativo el requisito formal esencial de consulta al Parlamento Europeo?

6 — Véase la página 16, punto 3, de la propuesta de la Comisión de 7 de julio de 2008 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].

2) ¿Es nulo el artículo 98, apartado 2, en relación con el anexo III, punto 6, de la Directiva del IVA, por violar el principio de neutralidad fiscal en la medida en que excluye la aplicación de los tipos reducidos del IVA a los libros editados en formato digital y a otras publicaciones electrónicas?»

14. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones por escrito acerca de dichas cuestiones el Defensor del Pueblo polaco, el Prokurator Generalny (Fiscal General, Polonia), la República Helénica, la República de Polonia, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea. En la vista oral celebrada el 14 de junio de 2016 intervinieron el Defensor del Pueblo polaco, la República de Polonia, el Consejo y la Comisión.

IV. Valoración jurídica

15. Con sus cuestiones prejudiciales, el Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional) desea saber, en esencia, si es válida desde un doble punto de vista, el formal y el material, la actual versión del punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA, resultante del artículo 1, punto 13, en relación con el punto 1, del anexo de la Directiva 2009/47.

A. Sobre la primera cuestión prejudicial: validez formal

16. Con la primera cuestión prejudicial se pretende aclarar si el procedimiento legislativo de la Directiva 2009/47, que dio su actual versión al punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA, transcurrió en debida forma, ya que considera que el Parlamento no pudo participar suficientemente en dicha reforma.

17. La Directiva modificatoria 2009/47 se adoptó en virtud del artículo 93 CE, con arreglo al cual el Consejo adoptará disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas, entre otros, a los impuestos sobre el volumen de negocios, siempre previa consulta al Parlamento.

18. La consulta al Parlamento en debida forma dentro del procedimiento legislativo constituye, de acuerdo con reiterada jurisprudencia, una formalidad sustancial cuyo incumplimiento implica la nulidad del acto afectado.⁷

19. En el presente caso, el Parlamento fue consultado sobre la propuesta original de Directiva de la Comisión y presentó observaciones escritas al respecto.⁸ La propuesta original preveía completar el punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA de manera que a la relación de clases de «libros» a las que se podía aplicar un tipo reducido del impuesto se añadiesen otros ejemplos; concretamente, «audiolibros, CD, CD-ROM o cualesquiera soportes físicos similares que reproduzcan fundamentalmente el mismo contenido informativo que los libros impresos».⁹

7 — Véanse, en particular, las sentencias de 4 de febrero de 1982, Buyl y otros/Comisión (817/79, EU:C:1982:36), apartado 16; de 11 de noviembre de 1997, Eurotunnel y otros (C-408/95, EU:C:1997:532), apartado 45, y de 10 de septiembre de 2015, Parlamento/Consejo (C-363/14, EU:C:2015:579), apartado 82.

8 — Véase la Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 19 de febrero de 2009, sobre la 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 — C6-0299/2008 — 2008/0143(CNS)] (DO 2010, C 76 E, p. 110).

9 — Véase el punto 9 de las presentes conclusiones.

20. Pero en el curso ulterior del procedimiento legislativo el Consejo se apartó de dicha propuesta y la Directiva 2009/47 finalmente adoptada únicamente modificó el hasta entonces vigente punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA añadiendo al párrafo introductorio «suministro de libros» la expresión «en cualquier medio de soporte físico».¹⁰ En cambio, se suprimieron los ejemplos que contenía la propuesta original de Directiva.

21. Sobre esta versión del punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA, adoptada por el Consejo, ya no se consultó al Parlamento. Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, es obligatorio consultar nuevamente al Parlamento siempre que el texto finalmente adoptado, «considerado en su conjunto», difiera «en su contenido material» del texto sobre el cual ya se haya consultado al Parlamento, salvo en los casos en que las enmiendas respondan, en lo fundamental, al deseo expresado por el propio Parlamento.¹¹

22. Dado que en el presente caso no cabe reconocer tal deseo del Parlamento, se plantea la cuestión de si el Consejo, tras consultar al Parlamento, modificó el tenor de la Directiva 2009/47 finalmente adoptada, «considerado en su conjunto», en relación con la propuesta de la Comisión.

23. En primer lugar, se ha de dar la razón al Tribunal Constitucional polaco cuando aprecia una modificación de contenido en la reformulación de la nueva versión del punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA propuesta por el Consejo.

24. Bien es cierto que no está claro que el tenor de la nueva versión ya no comprenda los audiolibros, sí incluidos en la propuesta de la Comisión, de lo cual está convencido el Tribunal Constitucional polaco, pues los audiolibros también podrían seguirse considerando como libros en soporte físico.¹²

25. Sin embargo, sí implica una modificación del contenido del texto el hecho de que la versión finalmente adoptada del punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA omita la condición adicional que contenía la propuesta de Directiva, según la cual el soporte debe «reproducir fundamentalmente el mismo contenido informativo que los libros impresos». Además, tanto en la versión inglesa como en la francesa de la propuesta de Directiva, el tipo impositivo reducido en principio sólo debía poder extenderse a soportes físicos *similares* como audiolibros, CD y CD-ROM,¹³ mientras que el punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA habla ahora de *cualquier* medio de soporte físico. Con estos dos cambios, el ámbito de aplicación del tipo reducido del impuesto se amplió en cierta medida respecto a la propuesta de la Comisión.¹⁴

10 — Además, en la versión alemana del punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA se cambió el ejemplo «Notenhefte oder -manuskripte» por «Notenhefte oder Manuskripte». Pero es evidente que con ello sólo se pretendía modificar la redacción de la versión alemana, no su contenido, tal como muestran las versiones inglesa y francesa, que no se alteraron en este punto (antes y después de la reforma de la Directiva 2009/47 rezan como sigue: «music printed or in manuscript form» o «les partitions imprimées ou en manuscrit», respectivamente).

11 — Véanse, en particular, las sentencias de 16 de julio de 1992, Parlamento/Consejo (C-65/90, EU:C:1992:325), apartado 16; de 5 de julio de 1995, Parlamento/Consejo (C-21/94, EU:C:1995:220), apartado 18; de 11 de noviembre de 1997, Eurotunnel y otros (C-408/95, EU:C:1997:532); apartado 46, y de 25 de septiembre de 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), apartado 100; véase también la sentencia de 15 de julio de 1970, ACF Chemiefarma/Comisión (41/69, EU:C:1970:71), apartados 69, 178 y 179.

12 — Nada cambia a este respecto el hecho de que el considerando 6 de la propuesta, que se refiere explícitamente a los «audiolibros», no se reproduzca en la Directiva 2009/47.

13 — Véanse, respectivamente, la página 13, punto 3 («audio books, CD, CD-ROMs or any similar physical support»), y la página 15, punto 3 («de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d'autres supports physiques similaires») de la propuesta de la Comisión citada en la nota 6.

14 — Es cierto que el Tribunal de Justicia, en su sentencia de 5 de marzo de 2015, Comisión/Luxemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143), apartado 53, aclaró que «todo indica» que el texto adoptado por el Consejo sólo es una «redacción simplificada» de la propuesta de la Comisión. No obstante, a falta de motivación y habida cuenta de los antecedentes que llevaron a esa apreciación, en el presente asunto no se puede ni se debe profundizar más en la misma.

26. Sin embargo, con ella no se efectuaba una modificación tan acusada de la propuesta de Directiva que fuera necesaria una nueva consulta al Parlamento, y, conforme a la jurisprudencia, sólo deben considerarse sustanciales las modificaciones que afecten a la propia esencia del dispositivo establecido.¹⁵

27. El propósito esencial de la propuesta de Directiva era otorgar a los Estados miembros de forma duradera la posibilidad de aplicar un tipo impositivo reducido a determinados servicios de ámbito local.¹⁶ En cambio, la ampliación a los libros del ámbito de aplicación del tipo reducido ocupa tan sólo un lugar secundario en la propuesta y se califica como mera «adaptación técnica de la redacción».¹⁷

28. Aun aceptando que se debe observar el criterio de la materialidad respecto a cualquier disposición autónoma de una propuesta legislativa, la supresión de la limitación relativa al contenido informativo de un medio de soporte y el cambio de medios de soporte «similares» por «cualquier» medio de soporte no afectan a la esencia del dispositivo relativo a la modificación del tipo impositivo reducido para los libros, pues dicho dispositivo se caracteriza primordialmente por la ampliación del ámbito de aplicación del tipo impositivo reducido aplicado a los libros a otros soportes distintos del papel, y dentro de esa ampliación fundamental las mencionadas extensiones del ámbito de aplicación constituyen meros aspectos accesorios.

29. Por lo demás, el Parlamento tuvo ocasión de expresarse, en todo caso, acerca de dichos aspectos, con motivo de la consulta que se le hizo, ya que las limitaciones posteriormente desechadas del ámbito de aplicación ya se incluyeron en la propuesta original de la Comisión.¹⁸

30. Dado que, por tanto, en el procedimiento legislativo que dio lugar a la adopción de la Directiva 2009/47 el Parlamento participó en debida forma, hasta aquí nada obsta a la validez de la actual versión del punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA.

B. Sobre la segunda cuestión prejudicial: la validez material

31. Con su segunda cuestión prejudicial, el Tribunal Constitucional polaco desea saber si el punto 6 del anexo III, en relación con el artículo 98, apartado 2, de la Directiva del IVA, es nulo por excluir la aplicación de un tipo impositivo reducido a los libros transmitidos de forma electrónica y a otras publicaciones electrónicas.

32. Aunque el órgano jurisdiccional remitente, al redactar la cuestión prejudicial, alude a la violación del principio de neutralidad fiscal, de la motivación de la resolución de remisión se deduce claramente que lo que desea es un examen a la luz del principio de igualdad de trato.¹⁹

15 — Sentencias de 16 de julio de 1992, Parlamento/Consejo (C-65/90, EU:C:1992:325), apartado 19; de 5 de julio de 1995, Parlamento/Consejo (C-21/94, EU:C:1995:220), apartado 22, y de 10 de junio de 1997, Parlamento/Consejo (C-392/95, EU:C:1997:289), apartado 20.

16 — Véase en la propuesta de la Comisión COM(2008) 428 final, citada en la nota 6, la exposición de motivos, apartado 3.1.

17 — Véase en la propuesta de la Comisión COM(2008) 428 final, citada en la nota 6, la exposición de motivos, apartado 5.3 sobre el artículo 1 y considerando 6 del texto de la Directiva; véase también el resumen de la evaluación de impacto en el documento de trabajo de los servicios de la Comisión [SEC(2008) 2191], que ni siquiera se ocupa de la modificación relativa a los libros.

18 — Sobre la relevancia de tal posibilidad de presentar observaciones, véase la sentencia de 11 de noviembre de 1997, Eurotunnel y otros (C-408/95, EU:C:1997:532), apartado 58.

19 — Véase la resolución de remisión, punto 3.2.22.

33. Y además, ese examen es el único posible, pues la nulidad del punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA sólo puede derivarse de una infracción del Derecho primario. Pero, *por sí mismo*, el principio de neutralidad fiscal es únicamente un instrumento interpretativo de la Directiva del IVA sin rango de Derecho primario.²⁰ Esto también es válido en la medida en que el principio de neutralidad fiscal en su acepción de neutralidad competitiva,²¹ *deriva* del principio de igualdad de trato,²² ya que, pese a todo, el examen de la validez de una disposición sólo puede orientarse por el principio de igualdad de trato, el único que goza de carácter de Derecho primario y que, según la jurisprudencia, impone también otras exigencias específicas aparte del principio de neutralidad fiscal.

34. De la cuestión prejudicial se deduce, habida cuenta de su motivación en la resolución de remisión, que son varias las diferencias de trato cuya compatibilidad con el principio de igualdad de trato se han de examinar. En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente critica el hecho de que los libros digitales reciban un trato diferente en función de si se ponen a disposición del comprador por medio de un soporte físico (como un CD-ROM) o de forma electrónica (por ejemplo, mediante descarga desde Internet)²³ (véase, a continuación, la sección 1). Además, con la cuestión prejudicial se cuestiona también la diferencia de trato de otras publicaciones distintas de los libros (es decir, periódicos y revistas) comprendidas en el supuesto de hecho del tipo reducido. En primer lugar, nos ocuparemos del hecho de que dichas publicaciones, incluso en formato digital, están excluidas de la aplicación del tipo reducido cuando se suministran en soporte físico (sección 2) para, por último, analizar la diferencia de trato de todas las publicaciones suministradas electrónicamente frente a las publicaciones impresas (sección 3).

35. Hasta la fecha, el Tribunal de Justicia no se ha pronunciado sobre todas estas cuestiones. Incluso en un procedimiento por incumplimiento recientemente resuelto y relativo a la aplicación del punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA a los libros digitales transmitidos electrónicamente, el Tribunal de Justicia también ha renunciado expresamente a tratar la cuestión de si dicha disposición es compatible con el principio de igualdad de trato.²⁴

1. Trato diferenciado de los libros digitales en función del medio de transmisión

36. En primer lugar, procede aclarar si el punto 6 del anexo III, en relación con el artículo 98, apartado 2, de la Directiva del IVA viola el principio de igualdad de trato al permitir a los Estados miembros disponer un tipo impositivo reducido para los libros (y audiolibros) únicamente cuando se suministran en un medio de soporte físico, pero no cuando lo son de forma electrónica.²⁵

20 — Véanse las sentencias de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669), apartado 42; de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), apartado 45; de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 50; de 13 de marzo de 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143), apartado 40, y de 2 de julio de 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437), apartado 37.

21 — Sobre los distintos significados de este principio, véanse la sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartados 46 a 48, y, a título complementario, las sentencias de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, EU:C:2001:280), apartado 76, y de 2 de julio de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), apartado 40.

22 — Véanse al respecto las sentencias de 8 de junio de 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380), apartado 48; de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), apartado 49; de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669), apartado 41; de 10 de junio de 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328), apartado 64; de 19 de julio de 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496), apartado 45, y de 28 de noviembre de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778), apartado 38.

23 — Véase la resolución de remisión, apartados 3.2.30 y 3.2.31.

24 — Sentencia de 5 de marzo de 2015, Comisión/Luxemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143), apartados 55 y 56.

25 — Sobre este contenido de la normativa, véanse las sentencias de 5 de marzo de 2015, Comisión/Francia (C-479/13, EU:C:2015:141), apartados 17, 40 y 41, y de 5 de marzo de 2015, Comisión/Luxemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143), apartados 26, 47 y 49; véanse también las Directrices resultantes de la XCII sesión del Comité Consultivo del Impuesto sobre el valor añadido, de 7 y 8 de diciembre de 2010, documento A — taxud.c.1(2011)157667 — 684, y, sobre el significado de las Directrices, mis conclusiones presentadas en el asunto RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57), puntos 47 a 50.

37. Según reiterada jurisprudencia, el principio de igualdad de trato exige al legislador de la Unión que no se traten de manera diferente situaciones que son comparables, a no ser que dicho trato esté justificado objetivamente.²⁶ Entretanto, este principio general de igualdad de trato se consagra en el artículo 20 de la Carta.²⁷

a) Situaciones comparables

38. En primer lugar, se plantea la cuestión de si el suministro de libros digitales en un medio de soporte físico, por un lado, y su suministro electrónico, por otro, son situaciones comparables.

39. De acuerdo con una jurisprudencia asentada entretanto, la naturaleza comparable de dos situaciones debe apreciarse a la luz de la finalidad de la normativa examinada y de los principios y objetivos del ámbito al que pertenece el acto en cuestión en su conjunto.²⁸ Por lo tanto, para negar la naturaleza comparable de dos situaciones no basta ni con señalar sencillamente diferencias objetivas sin exponer su relevancia en relación con los objetivos de la norma,²⁹ ni con seguir ciegamente la valoración del legislador de la Unión.³⁰

i) Objetivos del ámbito normativo

40. El sistema común del IVA, del que forma parte la presente normativa sobre el tipo reducido del impuesto, según se desprende del considerando 4 de la Directiva del IVA tiene por objeto la realización del mercado interior. A tal fin, mediante una armonización en toda la Unión se pretenden evitar las distorsiones de la competencia debidas a la percepción de impuestos sobre el volumen de negocios por los Estados miembros, tanto en el plano transfronterizo como dentro de cada Estado miembro.

41. Asimismo, según el considerando 8 de la Directiva del IVA, la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios persigue establecer una base imponible uniforme en toda la Unión en lo que respecta a los recursos propios. Sin embargo, esta finalidad del ámbito normativo carece de relevancia en el presente caso, ya que las disposiciones de la Directiva del IVA aquí controvertidas tienen por objeto el tipo impositivo y no la formación de la base imponible.

42. Por lo que respecta al objetivo de evitar distorsiones de la competencia, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que, en materia del IVA, la violación del principio de igualdad de trato se pueden plantear no sólo entre operadores económicos competidores.³¹ Sin embargo, en aquellas situaciones de competencia que puedan verse distorsionadas por distintas disposiciones en materia de IVA, debe

26 — Véanse, en particular, las sentencias de 19 de octubre de 1977, Ruckdeschel y otros (117/76 y 16/77, EU:C:1977:160), apartado 7; de 12 de marzo de 1987, Raiffeisen Hauptgenossenschaft (215/85, EU:C:1987:127), apartado 23; de 17 de septiembre de 1998, Pontillo (C-372/96, EU:C:1998:412), apartado 41; de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine y otros (C-127/07, EU:C:2008:728), apartado 23, y de 4 de mayo de 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324), apartado 35; por lo que respecta a un planteamiento distinto basado en el artículo 52, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta», véase la sentencia de 29 de abril de 2015, Léger (C-528/13, EU:C:2015:288), apartados 50 a 52.

27 — En su versión adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo (DO 2016, C 202, p. 389).

28 — Sentencias de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine y otros (C-127/07, EU:C:2008:728), apartado 26; de 12 de mayo de 2011, Luxemburgo/Parlamento y Consejo (C-176/09, EU:C:2011:290); de 18 de julio de 2013, Sky Italia (C-234/12, EU:C:2013:496), apartado 16; de 26 de septiembre de 2013, IBV & Cie (C-195/12 (EU:C:2013:598), apartado 52, y de 6 de noviembre de 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343), apartado 51; sobre el principio de no discriminación en el ámbito de las libertades fundamentales, véanse igualmente, en particular, las sentencias de 27 de noviembre de 2008, Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), apartado 27, y de 2 de junio de 2016, Pensioenfond Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402), apartado 48.

29 — Véase, no obstante, en particular, la sentencia de 13 de diciembre de 1994, SMW Winzersekt (C-306/93, EU:C:1994:407), apartado 31.

30 — Véase, no obstante, precisamente sobre el IVA, la sentencia de 13 de marzo de 2014, Jetair y BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144), apartado 55.

31 — Véanse las sentencias de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, (C-309/06, EU:C:2008:211), apartado 49, y de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia (C-480/10, EU:C:2013:263), apartado 17.

deducirse la existencia de situaciones comparables en relación con el objetivo fundamental del sistema común del IVA.³² Por otro lado, la postura que atiende a la situación de competencia de dos productos se corresponde con un planteamiento que ya siguió el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia en la época en que desarrolló el principio de igualdad de trato.³³

43. En el presente caso, los libros digitales distribuidos mediante un soporte físico y los libros digitales distribuidos electrónicamente se hallan en competencia recíproca, pues para el consumidor, cuyas necesidades son las que realmente crean una situación de competencia, en ambos casos se trata del mismo producto, es decir, el archivo de un libro digital, que tanto en uno como en otro caso precisa de un dispositivo de lectura para poderse utilizar. Lo único que cambia es el medio de transmisión al consumidor. Por eso, en función de las condiciones de la oferta, el consumidor se decidirá por una u otra opción para adquirir el mismo producto.

44. Y esto mismo suele suceder también cuando el consumidor (como afirmó la Comisión en la vista oral), en el caso de un libro digital adquirido de forma electrónica y a diferencia del adquirido en soporte físico, no adquiere el derecho a transferir el archivo a un tercero.³⁴ En efecto, por lo general, el consumidor adquiere los libros digitales para su propio uso, de manera que la posibilidad de transferir un fichero (aunque dependa realmente del tipo de transmisión) carece de influencia decisiva en la situación de competencia. Procede añadir que el Tribunal de Justicia, con ocasión de la protección de los derechos de autor, ya señaló que la venta de contenidos en CD-ROM y mediante descarga de Internet son «similares desde un punto de vista económico».³⁵

45. Por lo tanto, ambas formas de presentación del libro digital son comparables en cuanto al objetivo fundamental del sistema común del IVA de evitar las distorsiones de la competencia.

ii) Principios del ámbito normativo

46. No se opone a su naturaleza comparable el hecho de que, conforme a las normas del sistema común del IVA, el suministro de un libro digital en un medio de soporte físico constituya la entrega de un bien (artículo 14, apartado 1) y, en el caso de su transmisión electrónica, en cambio, se trate de una prestación de servicios (artículo 24, apartado 1, de la Directiva del IVA).³⁶

47. Con arreglo al considerando 5 de la Directiva del IVA, el impuesto debe recaudarse «con la mayor generalidad posible», es decir, sobre todos los productos. Así lo confirma el artículo 1, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA, conforme al cual con el sistema común del IVA se pretende aplicar un impuesto *general* sobre el consumo. Por ese motivo, los dos hechos imponibles de la entrega de bienes [artículo 2, apartado 1, letra a)] y de la prestación de servicios [artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA] contienen idénticos requisitos. Por lo tanto, el IVA pretende gravar por igual, en principio, el consumo de bienes y de servicios.

48. Si las normas del sistema común del IVA diferencian excepcionalmente entre la entrega de bienes y la prestación de servicios es porque en cada caso existe una razón especial. Por ejemplo, en cuanto a la determinación del lugar de una operación gravada (artículos 31 y siguientes de la Directiva del IVA), sólo en el caso de una entrega de bienes cabe remitirse al transporte físico.

32 — Véanse al respecto también las sentencias de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669), apartado 44, y de 19 de julio de 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496), apartado 45.

33 — Véanse las sentencias de 19 de octubre de 1977, Ruckdeschel y otros (117/76 y 16/77, EU:C:1977:160), apartado 8; de 19 de octubre de 1977, Moulins et huileries de Pont-à-Mousson y Providence agricole de la Champagne (124/76 y 20/77, EU:C:1977:161), apartado 18, y de 25 de octubre de 1978, Royal Scholten-Honig y Tunnel Refineries (103/77 y 145/77, EU:C:1978:186), apartado 28/32.

34 — Sin embargo, podría suscitar dudas al respecto el fallo de la sentencia de 3 de julio de 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407).

35 — Sentencia de 3 de julio de 2012, UsedSoft (C-128/11, EU:C:2012:407), apartado 61.

36 — Véanse las sentencias de 5 de marzo de 2015, Comisión/Francia (C-479/13, EU:C:2015:141), apartados 17 y 35, y de 5 de marzo de 2015, Comisión/Luxemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143), apartados 26 y 42.

49. Sin embargo, en el presente caso de determinación del importe del tipo impositivo, esta diferenciación según la presencia física de los productos es irrelevante. En principio, la Directiva del IVA no distingue con respecto a la determinación de los tipos impositivos entre entregas de bienes y prestaciones de servicios. Por el contrario, el artículo 96 de la Directiva del IVA dispone expresamente que el tipo normal ha de ser el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios. Además, con arreglo al artículo 98, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA, los tipos reducidos se establecen tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.

iii) Objetivo de la normativa examinada

50. Por último, la naturaleza comparable de los suministros «físico» y electrónico de los libros digitales se debe apreciar atendiendo al objetivo perseguido por la propia normativa examinada.

51. El punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros conceder un tipo reducido para los libros, periódicos y revistas. No obstante, ni del tenor de la Directiva 92/77/CEE, con la que se introdujo por primera vez la norma,³⁷ ni de sus antecedentes cabe deducir la finalidad perseguida con la concesión de este beneficio fiscal.

52. Tampoco en el marco del presente procedimiento ni el Consejo ni la Comisión han podido dar una respuesta satisfactoria a esta pregunta. De una Comunicación de la Comisión relativa a los tipos impositivos reducidos, del año 2007, se desprende también que las disposiciones correspondientes de la Directiva del IVA no siguen «un enfoque bien estructurado o lógico», sino que reflejan «la situación que existía en los Estados miembros al principio de los años noventa».³⁸ Por lo tanto, la estructura de la Directiva del IVA no responde a una lógica clara.³⁹

53. En consecuencia, al ser interrogada al respecto en la vista oral, la Comisión alegó análogamente, en particular, que el tipo impositivo reducido para los libros, periódicos y revistas sólo se introdujo en el Derecho de la Unión porque al menos algunos Estados miembros aplicaban entonces tal tipo reducido y no se les quiso privar de esa posibilidad mediante el Derecho de la Unión.

54. No es en absoluto descabellada la idea de que una norma de la Unión no persiga otro fin autónomo distinto del de dejar al albur de los Estados miembros ciertas normas. Sin embargo, no es éste el caso. La Directiva del IVA no deja simplemente a los Estados miembros la regulación de los tipos reducidos, sino que, con arreglo a su artículo 98, en relación con el anexo III, permite sólo aquellos tipos reducidos que se apliquen a determinadas prestaciones taxativamente enumeradas y ningún otro. A este respecto, el Derecho de la Unión asume la propia responsabilidad en cuanto a los requisitos de aplicación de los tipos reducidos del impuesto por los Estados miembros. Por lo tanto, los objetivos de la facultad que el Derecho de la Unión concede a los Estados miembros para poder aplicar tipos reducidos precisamente a los libros, periódicos y revistas también se han de determinar autónomamente en la Unión.

37 — Directiva del Consejo de 19 de octubre de 1992 por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA) (DO 1992, L 316, p. 1).

38 — Comunicación de la Comisión de 5 de julio de 2007 al Consejo y al Parlamento Europeo sobre los tipos del IVA distintos del tipo normal [COM(2007) 380 final], apartado 3.1.

39 — Comunicación de la Comisión, citada en la nota 38, apartado 4.2.

55. Aunque tanto el Consejo como la Comisión han alegado en el presente procedimiento que la Directiva del IVA no persigue ningún objetivo de promoción, es evidente que, precisamente con la opción de aplicar un tipo reducido, se permite a los Estados miembros promover la venta de determinados productos y se persiguen con ello determinados fines políticos,⁴⁰ pues el tipo reducido hace que los sujetos pasivos puedan ofrecer sus productos y servicios a precios inferiores. Y esta promoción de las ventas redundará, por lo demás, en beneficio de los consumidores, pues sólo ellos son quienes en último término deben soportar el gravamen del IVA.⁴¹

56. También me parece obvio el sentido y finalidad de este estímulo fiscal. El tipo reducido para libros, periódicos y revistas persigue un objetivo cultural: persigue la promoción, en el sentido más amplio, de la formación de los ciudadanos de la Unión mediante la lectura, ya sea literatura de entretenimiento o de divulgación, ya se trate de prensa política, científica o de entretenimiento. En el tenor del punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA se halla una referencia a este objetivo, cuando excluye la promoción de las publicaciones que «sean íntegra o predominantemente material publicitario». En efecto, tales publicaciones no persiguen ningún fin educativo. Además, este mismo objetivo se encuentra también en otro lugar del sistema del IVA, concretamente en forma del amplio beneficio fiscal que se concede a las prestaciones educativas mediante el artículo 132, apartado 1, letras i) y j), de la Directiva del IVA.

57. Pero el cumplimiento de este objetivo educativo depende ahora únicamente del contenido y no de la forma de transmisión de un libro digital. Por lo tanto, entre los libros digitales distribuidos en un medio de soporte físico y los libros digitales transmitidos electrónicamente, en principio, no existe diferencia alguna en cuanto a la finalidad de fomento que se persigue con el punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA. En consecuencia, ambos tipos de prestación son también comparables desde el punto de vista del objetivo de la normativa examinada.

iv) Conclusión parcial

58. En resumen, procede declarar que el suministro de libros digitales en un medio de soporte físico, por un lado, y su suministro electrónico, por otro, son comparables tanto desde el punto de vista de la finalidad de la normativa examinada como desde el punto de vista de los objetivos y principios del ámbito normativo.

b) Justificación

59. No obstante, una diferencia de trato de situaciones comparables puede estar justificada, concretamente cuando persigue un fin legalmente admisible y es proporcionada al objetivo perseguido.⁴²

40 — Véase también el dictamen de la Comisión de Mercado Interior y Protección del Consumidor, de 22 de enero de 2009, para la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios, sobre la 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] (documento de sesión plenaria del Parlamento Europeo de 11 de febrero de 2009, A6-0047/2009, p. 6).

41 — Sentencias de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), apartado 25, y de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 34.

42 — Véanse, en particular, las sentencias de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine y otros (C-127/07, EU:C:2008:728), apartado 47; de 17 de octubre de 2013, Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661), apartado 77, y de 22 de mayo de 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350), apartado 43.

60. Estos requisitos deben respetarse con independencia del ámbito normativo en que se aprecie la diferencia de trato y rigen incluso en los casos en que el Tribunal de Justicia ha atribuido expresamente al legislador de la Unión una amplia facultad de apreciación,⁴³ como sucede, en particular, en materia de política agrícola común.⁴⁴

61. No obstante, la intensidad del examen de la justificación de una diferencia de trato varía en función del grado de discrecionalidad de que goza el legislador de la Unión en cada caso. Si el legislador de la Unión basa la distinción en un criterio de diferenciación prohibido por el artículo 21 de la Carta, como por ejemplo el sexo o la raza,⁴⁵ la justificación de la diferencia de trato está sujeta a un control estricto por parte del Tribunal de Justicia.⁴⁶ En cambio, si la diferencia se basa en un criterio diferente, el control del Tribunal de Justicia no será tan estricto, a fin de evitar que el juez de la Unión sustituya la apreciación del legislador de la Unión por la suya.⁴⁷ De acuerdo con la jurisprudencia, así ocurre especialmente en el caso de normativas que tratan de apreciaciones complejas de naturaleza política, económica, social o médica.⁴⁸ No obstante, también en ese caso el principio de proporcionalidad exige un examen más riguroso por parte del Tribunal de Justicia cuanto más graves sean las consecuencias de la diferencia de trato para cada ciudadano de la Unión.⁴⁹

i) Objetivo de la diferencia de trato

62. Con el trasfondo de este criterio limitado de examen, en primer lugar procede identificar la finalidad perseguida por el legislador de la Unión con la diferencia de trato entre el suministro de libros digitales en medio de soporte físico y su suministro electrónico.

63. La diferencia de trato se introdujo con la Directiva 2009/47. La ampliación con ella efectuada del supuesto de estímulo fiscal del punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA de los libros digitales suministrados en un medio de soporte físico, según se desprende del considerando 4 de la Directiva 2009/47, persigue «aportar aclaraciones y actualizar conforme al progreso técnico la referencia a los libros de su anexo III». Sin embargo, la Directiva 2009/47 deja inalterada, en particular, la disposición del artículo 98, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, con arreglo a la cual los tipos reducidos no serán aplicables en ningún caso a los servicios prestados electrónicamente. Por lo tanto, como tales, no cabe aplicar a los libros digitales transmitidos electrónicamente un tipo impositivo reducido.⁵⁰

43 — Véase la sentencia de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine y otros (C-127/07, EU:C:2008:728), apartados 57 y 58.

44 — Véase la sentencia de 6 de noviembre de 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343), apartado 56.

45 — Los principios de no discriminación no son sino expresiones particulares del principio general de igualdad de trato; véase, en particular, la sentencia de 27 de enero de 2005, Europe Chemi-Con (Deutschland)/Consejo (C-422/02 P, EU:C:2005:56), apartado 33.

46 — Véanse también las conclusiones presentadas por el Abogado General Poiares Maduro en el asunto Arcelor Atlantique et Lorraine y otros (C-127/07, EU:C:2008:292), punto 32.

47 — Véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de mayo de 2011, Luxemburgo/Parlamento y Consejo (C-176/09, EU:C:2011:290), apartado 35, y de 22 de mayo de 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350), apartado 64.

48 — Véanse las sentencias de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine y otros (C-127/07, EU:C:2008:728), apartado 57, y de 22 de mayo de 2014, Glatzel (C-356/12, EU:C:2014:350), apartado 52; en particular, sobre la política agrícola común, véanse, entre otras, las sentencias de 29 de octubre de 1980, Roquette Frères/Consejo (138/79, EU:C:1980:249), apartado 25; de 5 de octubre de 1994, Alemania/Consejo (C-280/93, EU:C:1994:367), apartados 89 y 90, y de 30 de junio de 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498), apartado 47; véanse también, sobre las vinculaciones generales del principio de proporcionalidad, en particular, las sentencias de 12 de noviembre de 1996, Reino Unido/Consejo (C-84/94, EU:C:1996:431), apartado 58; de 1 de marzo de 2016, National Iranian Oil Company/Consejo (C-440/14 P, EU:C:2016:128), apartado 77, y de 4 de mayo de 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324), apartado 49.

49 — Véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine y otros (C-127/07, EU:C:2008:728), apartado 59; véase, en especial en caso de injerencias en los derechos fundamentales, la sentencia de 8 de abril de 2014, Digital Rights Ireland y otros (C-293/12 y C-594/12, EU:C:2014:238), apartado 47.

50 — Véanse las sentencias de 5 de marzo de 2015, Comisión/Francia (C-479/13, EU:C:2015:141), apartados 17 y 40, y de 5 de marzo de 2015, Comisión/Luxemburgo (C-502/13, EU:C:2015:143), apartados 26 y 47.

64. Por lo tanto, no se tuvo en cuenta plenamente el «progreso técnico». Precisamente, la vía «natural» de transmisión de los libros digitales, que es el suministro electrónico, no podía acogerse a un tipo reducido del impuesto. La razón para ello se encuentra, en último término, en la disposición del artículo 98, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, que excluye la aplicación de un tipo reducido para todas las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica,⁵¹ es decir, no sólo para los libros digitales transmitidos electrónicamente. Por lo tanto, el objetivo de esta norma aplicable en general al mercado de servicios electrónicos es determinante para la justificación de la presente diferencia de trato.

65. El artículo 98, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA se retrotrae a la disposición del artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo cuarto, en relación con el artículo 9, apartado 2, letra e), último guión, de la Sexta Directiva,⁵² que fue introducida mediante la Directiva 2002/38/CE.⁵³ Respecto al propósito perseguido con dicha disposición, los considerandos de la Directiva 2002/38 no contienen referencia alguna.

66. No obstante, la correspondiente propuesta de la Comisión se refiere a la inseguridad que podría afectar a los prestadores de servicios electrónicos en cuanto al tipo impositivo aplicable.⁵⁴ En efecto, con la Directiva 2002/38 se impuso a los prestadores de servicios electrónicos establecidos fuera de la Unión la obligación de tributar por sus prestaciones de servicios a consumidores situados dentro de la Unión en el Estado miembro en que resida el consumidor.⁵⁵ Con ello se quiso evitar las distorsiones de la competencia⁵⁶ que pudiera causar la política tributaria de terceros países. La consecuencia de esta norma es que los servicios electrónicos se someten al tipo impositivo del Estado miembro en que se encuentra el consumidor en cada caso.

67. Pero, al mismo tiempo, se quiso facilitar a los sujetos pasivos establecidos fuera de la Unión el cumplimiento de sus nuevas obligaciones tributarias dentro de la Unión, y probablemente también propiciar su cumplimiento.⁵⁷ Y las simplificaciones también habrían de beneficiar a las administraciones fiscales de los Estados miembros y mejorar sus posibilidades de control.⁵⁸ En primer lugar, se quiso lograr este efecto permitiendo que los sujetos pasivos cumplieren sus obligaciones mediante declaraciones electrónicas realizadas en un único Estado miembro para toda la Unión.⁵⁹ Además, la norma precedente del artículo 98, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA aseguró que se aplicase a los consumidores locales siempre el tipo normal del impuesto de cada Estado miembro por los servicios electrónicos.

51 — Véase la enumeración no exhaustiva de servicios electrónicos que contiene el anexo II, en relación con el artículo 58, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, así como la definición complementaria del artículo 7 y del anexo I del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (refundición) (DO 2011, L 77, p. 1).

52 — Sexta Directiva 77/388/CEE 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), que era aplicable hasta el 31 de diciembre de 2006, con arreglo al artículo 411, apartado 1, y al artículo 413 de la Directiva del IVA.

53 — Véase el artículo 1, punto 2, de la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica (DO 2002, L 128, p. 41).

54 — Propuesta de la Comisión de 7 de junio de 2000 de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica [COM(2000) 349 final], apartados 3.1 y 5.2 sobre el artículo 1, punto 2.

55 — Véanse el artículo 9, apartado 2, letra f), de la Sexta Directiva y, actualmente, el artículo 58, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

56 — Véase, actualmente, el considerando 23 de la Directiva del IVA.

57 — Véase la propuesta de la Comisión COM(2000) 349 final, citada en la nota 54, apartados 3.1 y 3.2.

58 — Véase la propuesta de la Comisión COM(2000) 349 final, citada en la nota 54, apartado 5, *in initio*.

59 — Véase el considerando 5 de la Directiva 2002/38; véanse actualmente los artículos 358 *bis* y *ss.* de la Directiva del IVA.

68. En cambio, los prestadores de servicios electrónicos establecidos dentro de la Unión se encontraban en una situación diferente, pues para ellos nada había de cambiar con la Directiva 2000/38. Debían seguir tributando por sus prestaciones de servicios electrónicos en el Estado miembro de su sede, independientemente de dónde residiese el consumidor,⁶⁰ por lo que, a lo sumo, estarían sujetos en sus prestaciones únicamente a tres tipos impositivos diferentes en ese Estado miembro.

69. Sin embargo, en el presente caso la Comisión ha alegado, de forma análoga, que la prohibición de tipos reducidos para los servicios prestados electrónicamente afecta también a los sujetos pasivos que operan dentro de la Unión, en la medida en que evitó una nociva competencia fiscal entre los Estados miembros. Dado que, precisamente para esos sujetos pasivos lo único decisivo para su carga tributaria por los servicios electrónicos seguía siendo su lugar de establecimiento, cualquier Estado miembro podría haber intentado atraer a su territorio a ese operador económico introduciendo el correspondiente tipo reducido. En efecto, trasladar la cabeza de una red de distribución electrónica puede resultar comparativamente sencillo.

70. No obstante, la situación legal ha cambiado sustancialmente desde el 1 de enero de 2015. Con arreglo al vigente artículo 58, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA,⁶¹ ahora los sujetos pasivos establecidos dentro de la Unión se someten a la misma normativa que los establecidos fuera de la Unión, y los servicios prestados electrónicamente siempre tributan en el Estado miembro de cada consumidor. Desde entonces, todos los operadores pueden cumplir con sus obligaciones fiscales frente a todos los Estados miembros con una declaración presentada en un solo Estado miembro.⁶²

71. Por lo tanto, en conclusión, debemos ocuparnos de dos finalidades diferentes del artículo 98, apartado 2, párrafo segundo de la Directiva del IVA y de sus disposiciones precedentes, que además deben diferenciarse temporalmente: la prohibición de tipos reducidos para los servicios electrónicos sirvió, hasta el 31 de diciembre de 2014, por un lado, para simplificar las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos establecidos fuera de la Unión y, por otro, para evitar la nociva competencia fiscal entre los Estados miembros; a partir del 1 de enero de 2015, la prohibición sirve sólo para simplificar las obligaciones fiscales, pero ahora para todo el mercado de servicios electrónicos.

ii) Adecuado seguimiento de los objetivos

72. El legislador de la Unión también está obligado a perseguir esos fines de forma adecuada. A tal fin, deben sopesarse las consecuencias de la diferencia de trato y los beneficios resultantes del seguimiento de objetivos, y a este respecto ha de tenerse en cuenta que, en materia tributaria, el legislador de la Unión debe realizar complejas consideraciones económicas y financieras y que a este respecto goza de cierto margen de apreciación y de decisión.⁶³

73. Por lo que respecta al objetivo de simplificar las obligaciones fiscales como consecuencia del menor número de tipos del IVA aplicables, es preciso hacer una distinción, pues la prohibición de tipos impositivos reducidos para los servicios prestados electrónicamente beneficia al respecto tanto a los sujetos pasivos como a las administraciones fiscales de los Estados miembros.⁶⁴

60 — Así se deducía de la norma básica del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva; véase la propuesta de la Comisión, citada en la nota 54, apartado 2.

61 — La disposición fue modificada por el artículo 5, punto 1, de la Directiva 2008/8 con efectos a partir del 1 de enero de 2015.

62 — Véanse los artículos 358 a 369 *duodecies* de la Directiva del IVA.

63 — Véase el punto 61 de las presentes conclusiones.

64 — Véase el punto 67 de las presentes conclusiones.

74. Cabe señalar que la simplificación que existe a favor de los sujetos pasivos no guarda una adecuada proporcionalidad con los perjuicios que para ellos supone la prohibición del tipo reducido para los libros digitales transmitidos electrónicamente, ya que han de pagar un precio excesivamente alto por su protección frente a una mayor diversidad de tipos impositivos, al ver sometidas sus prestaciones a un tipo más alto, lo que representa para ellos una desventaja competitiva. Obviamente, el disfrute de todo beneficio fiscal hace más complicada la aplicación de la legislación tributaria al beneficiario, pero ese coste no puede significar que el legislador fiscal tenga carta blanca para tratar de forma diferente situaciones comparables.

75. En cuanto a la simplificación del trabajo para las administraciones fiscales de los Estados miembros, en contra del adecuado seguimiento de los objetivos podría aducirse una vieja máxima del Tribunal de Justicia según la cual las dificultades prácticas no pueden justificar la imposición de una carga manifiestamente injusta (en este caso, a la distribución de libros digitales transmitidos electrónicamente).⁶⁵ No obstante, en materia del principio de no discriminación en relación con las libertades fundamentales, el Tribunal de Justicia ha reconocido recientemente con claridad que las administraciones fiscales tienen un interés legítimo en contar con normas que puedan aplicar y controlar sin dificultad.⁶⁶

76. Por ese motivo, en principio, corresponde al margen de apreciación del legislador de la Unión establecer un régimen fiscal especial para la tributación de todos los servicios electrónicos en función del lugar de consumo. La posibilidad de que sea necesario tal régimen especial se deduce de las condiciones específicas 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.

77. Por otro lado, el Tribunal de Justicia ya ha reconocido que, en caso de sistemas complejos, el legislador de la Unión puede recurrir a un enfoque por etapas.⁶⁷ En este sentido, es comprensible que el legislador configure de la forma más simple posible un nuevo procedimiento de tributación, especialmente en un momento en que los proveedores de servicios electrónicos sacan continuamente nuevos productos cuya clasificación en las categorías existentes de tipos reducidos pueda plantear dudas.

78. No obstante, para que tal enfoque por etapas sea adecuado es necesaria la revisión periódica del sistema normativo.⁶⁸ Hasta ahora, la actuación de las instituciones competentes de la Unión ha satisfecho esta exigencia. El Consejo ya ha previsto, con la introducción de las disposiciones correspondientes, que el régimen fiscal especial para los servicios electrónicos sea revisado tras un cierto tiempo a la luz de la experiencia acumulada al respecto.⁶⁹ Además, la Comisión ha anunciado recientemente que va a elaborar una propuesta de Directiva para modificar la Directiva del IVA a fin de equiparar los libros digitales transmitidos electrónicamente.⁷⁰

65 — Véase la sentencia de 25 de octubre de 1978, *Royal Scholten-Honig y Tunnel Refineries* (103/77 y 145/77, EU:C:1978:186), apartados 81 a 83.

66 — Véase la sentencia de 24 de febrero de 2015, *Sopora* (C-512/13, EU:C:2015:108), apartado 33.

67 — Véanse, en particular, las sentencias de 16 de diciembre de 2008, *Arcelor Atlantique et Lorraine y otros* (C-127/07, EU:C:2008:728), apartado 57, y de 17 de octubre de 2013, *Schaible* (C-101/12, EU:C:2013:661), apartado 91.

68 — Véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 2008, *Arcelor Atlantique et Lorraine y otros* (C-127/07, EU:C:2008:728), apartado 62.

69 — Véanse los artículos 4 y 5 de la Directiva 2002/38 y el artículo 6 de la Directiva 2008/8.

70 — Véase la 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], apartado 5.

79. Ciertamente, las anteriores consideraciones tienen una relevancia relativamente limitada, habida cuenta de que el objetivo de simplificación del régimen tributario hasta el 31 de diciembre de 2014 únicamente afectaba a los sujetos pasivos establecidos fuera de la Unión. Sin embargo, en dicho período esto se ve compensado por el objetivo legítimo de evitar una nociva competencia fiscal entre los Estados miembros.⁷¹

80. En cambio, el otro lado de la balanza no tiene tanta importancia.

81. En efecto, las distorsiones de la competencia entre los proveedores de libros digitales que los suministran en soporte físico y los que los suministran electrónicamente podrían mantenerse en unos límites razonables, pues, tal y como acertadamente ha señalado la República de Polonia en la vista oral, los costes de la distribución electrónica son muy inferiores a los de la distribución tradicional de bienes, de manera que, por lo general, los libros digitales transmitidos electrónicamente pueden seguir ofreciéndose incluso a un precio inferior al de los libros en soporte físico, aunque estén sometidos a un tipo del IVA más elevado.

82. En consecuencia, no se aprecian graves perjuicios para el acceso transfronterizo a los libros, que es objeto de protección por las libertades fundamentales, o (como bien señaló el Defensor del Pueblo polaco) para el acceso de las personas discapacitadas a los libros.⁷²

83. Por lo tanto, los objetivos buscados por el legislador de la Unión con el artículo 98, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA son perseguidos también de forma adecuada.

c) Conclusión parcial

84. Por consiguiente, está justificada la diferencia de trato de los libros digitales en función de su forma de transmisión, que se deduce del punto 6 del anexo III, en relación con el artículo 98, apartado 2, de la Directiva del IVA, por lo que respecta al tipo impositivo reducido, y, en consecuencia, no es contraria al principio de igualdad de trato.

2. La exclusión de los periódicos y revistas digitales en medio de soporte físico

85. En segundo lugar, procede analizar ahora si el hecho de que el punto 6 del anexo III, en relación con el artículo 98, apartado 2, de la Directiva del IVA no permita tipos reducidos para los periódicos y revistas digitales en medio de soporte físico es compatible con el principio de igualdad de trato. A este respecto, deben tenerse en cuenta dos posibles diferencias de trato.

a) En relación con los libros digitales

86. Por un lado, los periódicos y revistas digitales reciben un trato diferente que los libros digitales, ya que éstos pueden someterse a un tipo reducido si se suministran en un medio de soporte físico.

87. Para que dicha diferencia de trato violase el principio de igualdad de trato sería necesario, en principio, que los periódicos y revistas, por un lado, y los libros, por otro, constituyesen situaciones comparables.⁷³

71 — Véase el punto 69 de las presentes conclusiones.

72 — Véase, en este sentido, el artículo 26 de la Carta.

73 — En relación con este requisito, véase el punto 37 de las presentes conclusiones.

88. Pero no es así. Las situaciones no son comparables ni en cuanto a la finalidad del ámbito normativo ni en cuanto al objetivo de la normativa examinada.⁷⁴

89. En primer lugar, los periódicos y revistas generalmente no compiten con los libros. 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. Por lo tanto, no son comparables en cuanto a la finalidad del sistema común del IVA de evitar las distorsiones de la competencia.⁷⁵

90. En segundo lugar, tampoco respecto al objetivo de la normativa examinada son comparables los periódicos y revistas, de una parte, y los libros, de otra. La finalidad educativa que persigue el punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA⁷⁶ se diferencia claramente, por lo general, en esos dos tipos de publicaciones. Mientras que los periódicos y revistas presentan una mayor orientación práctica y actual, con los libros frecuentemente se trata de la transmisión de un conocimiento más trascendente y duradero o de una expresión artística. Por lo 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.

91. Por lo tanto, la diferencia de trato de los periódicos y revistas en soporte físico y de los libros digitales en soporte físico no viola el principio de igualdad de trato.

b) En relación con los periódicos y revistas en papel

92. Por otro lado, los periódicos y revistas digitales en soporte físico también reciben un trato diferente al de los periódicos y revistas publicados en papel.

93. Aunque la conclusión en este caso no es tan clara como la anterior, soy del parecer de que los periódicos y revistas en papel y los periódicos y revistas digitales en medio de soporte físico no son objetivamente comparables.

94. Ciertamente, en relación con el objetivo de estímulo fiscal del punto 6 del anexo III de la Directiva del IVA, en principio se ha de reconocer que los periódicos y revistas digitales e impresos son comparables, pues a este respecto solamente es relevante el contenido.⁷⁷

95. Sin embargo, no sucede lo mismo con la finalidad del ámbito normativo de evitar las distorsiones de la competencia.⁷⁸ En su sentencia K, el Tribunal de Justicia ya declaró, en cuanto a los libros, que entre su versión digital en soporte físico y su versión en papel no existe necesariamente competencia, pues ésta depende de múltiples circunstancias que no sólo varían de un Estado miembro a otro, sino que también pueden cambiar a lo largo del tiempo.⁷⁹ Por lo tanto, 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.⁸⁰

74 — Sobre estos requisitos, véase el punto 39 de las presentes conclusiones.

75 — Véanse los puntos 40 y 42 de las presentes conclusiones.

76 — Véanse los puntos 55 y 56 de las presentes conclusiones.

77 — Véanse los puntos 56 y 57 de las presentes conclusiones.

78 — Véase el punto 40 de las presentes conclusiones.

79 — Véase la sentencia de 11 de septiembre de 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207), apartados 24 a 32.

80 — Véase el punto 61 de las presentes conclusiones.

96. Por lo tanto, tampoco se ve violado el principio de igualdad de trato por el hecho de que, con arreglo al punto 6 del anexo III, en relación con el artículo 98, apartado 2, de la Directiva del IVA, los periódicos y revistas digitales en soporte físico, a diferencia de los publicados en papel, no puedan estar sometidos a un tipo reducido del impuesto.

3. Diferencia de trato de las publicaciones transmitidas electrónicamente frente a las impresas

97. Por último, queda por ocuparse de la cuestión de si la diferencia de trato entre todas las publicaciones digitales transmitidas electrónicamente y las publicaciones impresas, que se deriva del punto 6 del anexo III, en relación con el artículo 98, apartado 2, de la Directiva del IVA, puede violar el principio de igualdad de trato.

98. Sin embargo, habida cuenta de lo anterior, no existe tal infracción.

99. Queda por ver, en último término, si las publicaciones digitales y las impresas son o no suficientemente comparables en el sentido de la jurisprudencia. En relación con el objetivo de la normativa aquí examinada, la respuesta podría ser afirmativa, ya que 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.⁸¹ A esto se añade la consideración de la discrecionalidad del legislador de la Unión al apreciar la situación de competencia.⁸²

100. No obstante, aunque se admitiese su naturaleza comparable, la diferencia de trato de las publicaciones digitales transmitidas electrónicamente y las publicaciones impresas estaría justificada en el presente caso. Como ya hemos visto, dicha justificación se deduce, en particular, de la legítima finalidad legislativa de establecer un régimen fiscal especial para los servicios electrónicos.⁸³ A este respecto, la diferencia de trato entre las publicaciones transmitidas electrónicamente y las publicaciones impresas es precisamente más adecuada habida cuenta de que la situación de competencia resulta aún menos clara que entre publicaciones digitales idénticas.⁸⁴

101. Por lo tanto, tampoco se ve violado el principio de igualdad de trato, en la medida en que, el punto 6 del anexo III, en relación con el artículo 98, apartado 2, de la Directiva del IVA, excluye las publicaciones transmitidas electrónicamente, a diferencia de las impresas, del ámbito de aplicación del tipo reducido del impuesto.

V. Conclusión

102. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que se pronuncie del modo siguiente:

«Del examen de las cuestiones prejudiciales no se ha extraído ninguna conclusión 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, en la versión resultante de la Directiva 2009/47/CE.»

81 — Véase el punto 81 de las presentes conclusiones.

82 — Véase el punto 95 de las presentes conclusiones.

83 — Véanse los puntos 66 y ss. de las presentes conclusiones.

84 — Véase el punto 81 de las presentes conclusiones.