Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 5 de marzo de 2015*

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

En el asunto C-502/13,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 18 de septiembre de 2013,

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

parte demandante,

apoyada por:

Consejo de la Unión Europea, representado por la Sra. E. Chatziioakeimidou y el Sr. A. de Gregorio Merino, en calidad de agentes,

parte coadyuvante,

contra

Gran Ducado de Luxemburgo, representado por la Sra. D. Holderer, en calidad de agente,

parte demandada,

apoyado por:

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

parte coadyuvante,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

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

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

* Lengua de procedimiento: francés.

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Gran Ducado de Luxemburgo ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 a 99, 110 y 114 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), modificada por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010, (DO L 326, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»), en relación con los anexos II y III de la misma Directiva y con el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DO L 77, p. 1), al aplicar un tipo de gravamen del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») del 3 % al suministro de libros electrónicos.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

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

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

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

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

4 El artículo 96 de dicha Directiva establece:

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

5 Con arreglo al artículo 97 de la Directiva IVA:

«Desde el 1 de enero de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2015, el tipo normal [general] no podrá ser inferior al 15 %».

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

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

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

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

7 El artículo 99, apartado 1, de la Directiva dispone lo siguiente:

«Los tipos reducidos serán fijados como un porcentaje de la base imponible que no puede ser inferior al 5 %.»

8 A tenor del artículo 110 de esta misma Directiva:

«Los Estados miembros que, el 1 de enero de 1991, concedían exenciones con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior o aplicaban tipos impositivos reducidos inferiores al mínimo establecido por el artículo 99, podrán mantenerlos.

Las exenciones y tipos reducidos contemplados en el primer párrafo se ajustarán al Derecho comunitario y se concederán por razones de interés social bien definidas y en favor de los consumidores finales.»

9 El artículo 114, apartado 1, de la Directiva IVA dispone:

«Los Estados miembros que, el 1 de enero de 1993 se vieron obligados a aumentar en más del 2 % su tipo normal [general] vigente el 1 de enero de 1991, podrán aplicar un tipo reducido inferior al mínimo que se establece en el artículo 99 a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.

[...]»

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

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

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

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

12 La Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009 (DO L 116, p. 18), modificó la Directiva 2006/112. El considerando 4 de la Directiva 2009/47 dispone lo siguiente:

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

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

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

14 El apartado 9 del anexo III de la Directiva IVA incluye entre las prestaciones de servicios que pueden ser objeto de tipos reducidos las «prestaciones de servicios por escritores, compositores y artistas intérpretes, y derechos de autor adeudados a los mismos».

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

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

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

[...]

f) los servicios enumerados en el anexo I».

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

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

[...]

c) contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas;

[...]».

Derecho luxemburgués

17 La Ley de 12 de febrero de 1979 del impuesto sobre el valor añadido, en su versión vigente en la fecha de expiración del plazo fijado en el dictamen motivado remitido el 25 de octubre de 2012 al Gran Ducado de Luxemburgo (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone, en su artículo 39, apartado 3:

«El tipo impositivo general del [IVA] aplicable a las operaciones sujetas al impuesto se fija en el quince por ciento de la base imponible [...].

El tipo impositivo reducido del impuesto se fija en el seis por ciento de la base imponible.

El tipo impositivo superreducido se fija en el tres por ciento de la base imponible».

18 Con arreglo al artículo 40 de la Ley del IVA:

«1. Dentro de los límites y en las condiciones que se determinen mediante Reglamento granducal, se aplicará:

[...]

2º El tipo superreducido del tres por ciento [del IVA], a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, así como a las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes, de conformidad con lo establecido en el anexo B de la presente Ley en relación con dichos bienes y servicios;

[...]

2. Se aplicará el tipo impositivo general [del IVA] del quince por ciento a las operaciones sujetas al impuesto distintas de las mencionadas en el apartado 1.

[...]»

19 El apartado 5 del anexo B de la Ley del IVA, bajo la rúbrica «Lista de bienes y servicios sujetos al tipo superreducido», establece lo siguiente:

«Libros (incluidos asimismo folletos, prospectos y material impreso similar, álbumes y libros de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, mapas, planos y mapas hidrográficos y similares), periódicos y revistas. Se excluye el material íntegra o predominantemente publicitario, así como los libros, periódicos y publicaciones pornográficos».

20 El Reglamento granducal de 21 de diciembre de 1991 por el que se fijan los límites y se establecen los requisitos para la aplicación de los tipos impositivos reducido, superreducido e intermedio del impuesto sobre el valor añadido, en su versión en vigor en la fecha de expiración fijada en el dictamen motivado (en lo sucesivo, «Reglamento granducal de 21 de diciembre de 1991»), establece en su artículo 2:

«Los bienes enumerados en los apartados 1 a 7 del anexo B de la Ley [del IVA] se definen de manera más detallada por referencia a sus respectivas partidas de los derechos de importación (DI) contemplados en el artículo 1 del presente Reglamento.

[...]

5° Libros, periódicos y publicaciones periódicas:

a)

— Libros, folletos e impresos similares, incluso en hojas sueltas, con excepción del material íntegra o predominantemente publicitario y de los libros pornográficos (ex Nº 49.01 DI).

— Incunables y otros libros que sean antigüedades de más de cien años (ex Nº 97.06 DI).

[...]»

21 La Circular nº 756 de 12 de diciembre de 2011 de la direction de l'Enregistrement et des Domaines (Administración Tributaria competente en materia de imposición indirecta) dispone lo siguiente:

«Habida cuenta de que el concepto de "libros" no es objeto de interpretación unánime en los Estados miembros de la [Unión Europea], el Gobierno ha decidido, por razones de neutralidad, que procede acoger una acepción amplia del término, al que se hace referencia en el apartado 5 del anexo B de la Ley del [IVA] y en el artículo 2, apartado 5, letra a) del [Reglamento granducal de 21 de diciembre de 1991], en cuanto que al existir identidad de funciones no es necesario establecer una distinción entre soporte físico y soporte digital.

Esta interpretación es corroborada implícitamente por la Comunicación de 6 de diciembre de 2011 de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre el futuro del IVA [COM(2011) 851 final], en la que se señala […] que "el problema del trato equitativo de los productos disponibles en ambos formatos, convencional y electrónico, ha provocado numerosas reacciones durante la consulta pública. Es preciso dar una respuesta adecuada a estas cuestiones".

La presente disposición se aplicará a partir del 1 de enero de 2012».

Procedimiento administrativo previo y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

22 La Comisión consideró que la aplicación, a partir del 1 de enero de 2012, de un tipo «superreducido» del IVA del 3 % (en lo sucesivo, «tipo reducido del IVA del 3 %») al suministro de libros electrónicos era contraria a la Directiva IVA. En consecuencia, remitió un escrito de requerimiento al Gran Ducado de Luxemburgo con fecha de 4 de julio de 2012. Este Estado miembro respondió mediante escrito de 31 de julio de 2012.

23 El 25 de octubre de 2012, la Comisión emitió un dictamen motivado en el que instaba al Gran Ducado de Luxemburgo a adoptar las medidas necesarias para atenerse al mismo en el plazo de un mes a partir de su recepción. Este Estado miembro respondió mediante escrito de 29 de noviembre de 2012.

24 Al considerar satisfactorias las explicaciones proporcionadas por el Gran Ducado de Luxemburgo, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

25 Mediante autos del Presidente del Tribunal de Justicia de 14 de enero y de 3 de febrero de 2014, se admitieron las intervenciones del Consejo de la Unión Europea y del Reino de Bélgica en apoyo, respectivamente, de las pretensiones de la Comisión y del Gran Ducado de Luxemburgo.

Sobre el recurso

Observaciones preliminares

26 La Comisión precisa que, por suministro de libros electrónicos debe entenderse el suministro, a título oneroso, mediante descarga digital o visionado en línea («streaming») desde un sitio de Internet, de libros en formato electrónico que pueden consultarse en un ordenador, un teléfono inteligente, un lector de libros electrónicos o cualquier otro sistema de lectura (en lo sucesivo, «suministro de libros electrónicos»).

27 El Gran Ducado de Luxemburgo cuestiona el alcance del objeto del recurso. En su opinión, el tipo reducido del IVA del 3 % únicamente es aplicable al suministro de libros mediante descarga digital, con exclusión del suministro de libros mediante visionado directo.

28 A este respecto, es preciso señalar que, como fundadamente sostiene la Comisión, del Derecho luxemburgués aplicable en la materia, al que hacen referencia los apartados 17 a 21 de la presente sentencia, no resulta que el suministro de libros mediante visionado en línea se excluya de los supuestos de aplicación del tipo reducido del IVA del 3 %, a diferencia del suministro de libros mediante descarga digital.

29 Teniendo en cuenta lo expuesto, el examen del recurso no debe circunscribirse a una categoría de libros electrónicos más restringida que la contemplada por la Comisión en su escrito de recurso.

Sobre el fondo

30 La Comisión alega que la aplicación, por parte del Gran Ducado de Luxemburgo, de un tipo reducido del IVA del 3 % al suministro de libros electrónicos es incompatible con los artículos 96 a 99, 110 y 114 de la Directiva IVA, en relación con los anexos II y III de la misma y con el Reglamento de Ejecución nº 282/2011.

31 Dicha institución señala que, en virtud del artículo 98, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva IVA, los tipos reducidos del IVA se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III de esta Directiva. Ahora bien, el suministro de libros electrónicos no está incluido en el ámbito de aplicación de dicho anexo y, por consiguiente, no puede acogerse a un tipo reducido del IVA. A su juicio, esta interpretación se ve confirmada por el artículo 98, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA, que excluye de los supuestos de aplicación de un tipo reducido del IVA a los servicios suministrados por vía electrónica. Por consiguiente, los artículos 110 y 114 de la Directiva IVA tampoco permiten aplicar un tipo reducido del IVA del 3 % al suministro de libros electrónicos.

32 El Gran Ducado de Luxemburgo, apoyado por el Reino de Bélgica, se opone a la interpretación de las disposiciones controvertidas de la Directiva IVA defendida por la Comisión. Según estos Estados miembros, el suministro de libros electrónicos está comprendido en el ámbito de aplicación del apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA y, tal como alega a título subsidiario el Gran Ducado de Luxemburgo, en el del apartado 9 de dicho anexo. Aducen, asimismo, que los artículos 110 y 114 de la Directiva IVA autorizan, en cualquier caso, la aplicación por parte de este último Estado miembro de un tipo reducido del IVA del 3 % al mencionado suministro de libros electrónicos.

33 A este respecto, procede recordar que el artículo 96 de la Directiva IVA establece que se aplicará el mismo tipo del IVA, a saber, el tipo impositivo general, tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios. Como excepción a este principio, el artículo 98, apartado 1, de la misma directiva reconoce a los Estados miembros la facultad de aplicar uno o dos tipos reducidos del IVA. A tenor del apartado 2, párrafo primero, de este artículo, los tipos reducidos del IVA se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III de la Directiva IVA (sentencia K, C-219/13, EU:C:2014:2207, apartados 21 y 22).

34 En relación con el argumento, defendido por el Gran Ducado de Luxemburgo y el Reino de Bélgica, conforme al cual el suministro de libros electrónicos se incluye en el ámbito de aplicación del apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA, debe recordarse que para determinar el alcance de una disposición del Derecho de la Unión hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y su finalidad (véase, en particular, la sentencia NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, apartado 23 y jurisprudencia citada).

35 Cabe señalar que el referido anexo III menciona expresamente, en su apartado 6, en la categoría de las prestaciones a las que son aplicables los tipos reducidos del IVA, el «suministro de libros, en cualquier medio de soporte físico». Así pues, del tenor de este apartado se desprende que el tipo reducido del

IVA será aplicable a la operación consistente en el suministro de un libro que se encuentre en un soporte físico. Como acertadamente observa la Comisión, cualquier otra interpretación privaría de sentido a la expresión «en cualquier medio de soporte físico» que figura en dicho apartado.

36 Si bien es cierto que el libro electrónico necesita para poder leerse un soporte físico, como un ordenador, no lo es menos que dicho soporte no está incluido en el suministro de libros electrónicos.

37 De ello resulta que, habida cuenta del tenor literal del apartado 6, esta disposición no incluye en su ámbito de aplicación el suministro de libros electrónicos.

38 Esta interpretación se ve confirmada por el contexto de la referida disposición. De hecho, ésta constituye una excepción al principio según el cual los Estados miembros aplican un tipo general del IVA a las operaciones sujetas a este impuesto y, por tanto, debe interpretarse en sentido estricto (véase, en particular, la sentencia Comisión/España, C-360/11, EU:C:2013:17, apartado 18 y jurisprudencia citada).

39 Es cierto, como fundadamente señalan el Gran Ducado de Luxemburgo y el Reino de Bélgica, que mediante la ampliación, como consecuencia de la modificación introducida por la Directiva 2009/47, del ámbito de aplicación del apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA al «suministro de libros en cualquier medio de soporte físico», el legislador de la Unión tenía como objetivo, como se desprende del considerando 4 de la Directiva 2009/47, precisar y adaptar a la evolución tecnológica la referencia al concepto de «libros» que figura en dicho apartado.

40 No es menos cierto, sin embargo, que, tal como se desprende del artículo 98, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA, el legislador de la Unión también decidió excluir cualquier posibilidad de aplicar un tipo reducido del IVA a los «servicios prestados por vía electrónica».

41 Pues bien, el suministro de libros electrónicos constituye un «servicio prestado por vía electrónica», en el sentido del artículo 98, apartado 2, párrafo segundo.

42 En efecto, por una parte, a tenor del artículo 24, apartado 1, de la Directiva IVA, serán consideradas «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes, mientras que, según el artículo 14, apartado 1, de la misma Directiva, se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Ahora bien, el suministro de libros electrónicos no puede considerarse una «entrega de bienes», en el sentido de esta última disposición, porque el libro electrónico no puede ser calificado como bien corporal. En efecto, tal como se desprende del apartado 36 de la presente sentencia, el soporte físico que permite la lectura de esta clase de libros, que podría calificarse como «bien corporal», no se incluye en el suministro. De ello se deduce que, de conformidad con el referido artículo 24, apartado 1, el suministro de libros electrónicos debe calificarse como prestación de servicios.

43 Por otra parte, con arreglo al artículo 7, apartado 1, del Reglamento de Ejecución nº 282/2011, se considerarán prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, a efectos de la Directiva IVA, «los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información». Procede señalar que el suministro de libros electrónicos responde a esta definición.

44 Esta interpretación se ve confirmada por el apartado 3 del anexo II de la Directiva IVA, leído conjuntamente con el artículo 7, apartados 1 y 2, del mencionado Reglamento de Ejecución y con el punto 3 del anexo I del mismo, del que resulta que el suministro del contenido digitalizado de libros constituye un servicio de este tipo.

45 A ello no obsta, contrariamente a lo que alega el Gran Ducado de Luxemburgo, que el anexo II de la Directiva IVA incluya una lista indicativa de los servicios prestados por vía electrónica a que se refieren el artículo 58 y el artículo 59, párrafo primero, letra k), de la misma Directiva. El hecho de que este anexo enumere únicamente los servicios prestados por vía electrónica a los que son aplicables las dos últimas disposiciones mencionadas no afecta a la naturaleza misma de dichos servicios.

46 Por otra parte, tal como se desprende del tenor del artículo 7, apartado 1, del Reglamento de Ejecución nº 282/2011, la referencia efectuada, en el contexto de esta disposición, a los servicios enumerados en el apartado 3 del anexo II de la Directiva IVA, permite determinar los servicios prestados por vía electrónica contemplados en la Directiva IVA con carácter general y no únicamente en determinadas disposiciones de la misma.

47 Por consiguiente, dado que el suministro de libros electrónicos es un «servicio prestado por vía electrónica», a efectos del artículo 98, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA, y que esta disposición excluye toda posibilidad de aplicar un tipo reducido del IVA a tales servicios, el apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA no puede interpretarse en el sentido de que incluye en su ámbito de aplicación el suministro de libros electrónicos, si se quiere tener en cuenta la voluntad del legislador de la Unión de no aplicar a dichos servicios un tipo reducido de IVA.

48 Tampoco procede acoger la alegación del Gran Ducado de Luxemburgo según la cual la Directiva 2009/47 introdujo una modificación, a este respecto, en el ámbito de aplicación del artículo 98, apartado 2, párrafo segundo, ya que tal interpretación está en contradicción con los propios términos de esta última disposición, que excluyen, sin excepción, a todos los servicios prestados por vía electrónica del beneficio de un tipo reducido del IVA.

49 De lo anterior se deduce que, tomando en consideración tanto los propios términos del apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA como su contexto y la finalidad perseguida por la normativa en que dicha disposición se inscribe, este apartado no puede interpretarse en el sentido de que incluye en su ámbito de aplicación el suministro de libros electrónicos.

50 En contra de lo que sostienen el Gran Ducado de Luxemburgo y el Reino de Bélgica, esta interpretación no se ve desvirtuada por el principio de neutralidad fiscal, principio en virtud del cual el legislador de la Unión plasma, en materia de IVA, del principio general de igualdad de trato (sentencia NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, apartado 41 y jurisprudencia citada).

51 En efecto, el principio de neutralidad fiscal no permite ampliar el ámbito de aplicación de un tipo reducido del IVA si no se ha dispuesto así en términos inequívocos (véase, en este sentido, la sentencia Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 50 y jurisprudencia citada). Pues bien, el apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA no es una disposición que amplíe el ámbito de aplicación de los tipos reducidos del IVA al suministro de libros electrónicos de manera inequívoca. Por el contrario, como se desprende del apartado 49 de la presente sentencia, el suministro de libros electrónicos no se incluye entre los supuestos contemplados en dicha disposición.

52 La interpretación propugnada en el apartado 49 de la presente sentencia tampoco se cuestiona, como sostiene el Gran Ducado de Luxemburgo, en los trabajos preparatorios de la Directiva 2009/47. Este Estado miembro se refiere, en particular, al texto del apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA propuesto por la Comisión, de acuerdo con el cual se incluiría en dicho anexo el «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».

53 En efecto, todo indica, como observa la Comisión, que la versión finalmente adoptada del apartado 6 no es sino una redacción simplificada del texto propuesto inicialmente.

54 Tampoco cabe acoger el argumento del Gran Ducado de Luxemburgo conforme al cual el apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que incluye el suministro de libros electrónicos, si se tiene en cuenta el objetivo de esta disposición, dado que ya no existen libros electrónicos entregados materialmente al cliente. De hecho, a este respecto basta con señalar que, según se desprende de las circunstancias que concurren en el asunto que dio lugar a la sentencia K (EU:C:2014:2207), dicho argumento se basa en una premisa errónea.

55 Es preciso añadir que, en la medida en que el Gran Ducado de Luxemburgo cuestiona la validez de la Directiva IVA y, en particular, del apartado 6 de su anexo III desde el punto de vista del principio de igualdad de trato, no procede examinar la cuestión relativa a la validez en el marco del presente recurso por incumplimiento.

56 En efecto, un Estado miembro no puede, si una disposición del TFUE no lo autoriza de forma expresa, invocar eficazmente la ilegalidad de una directiva de la que es destinatario como motivo de oposición frente a un recurso por incumplimiento basado en la inejecución de dicha directiva. Sólo podría ser de otro modo si el acto de que se trata adoleciera de vicios especialmente graves y evidentes hasta el extremo de poder ser calificado de acto inexistente, vicios cuya existencia no alega el Gran Ducado de Luxemburgo (véase sentencia Comisión/Austria, C-189/09, EU:C:2010:455, apartados 15 a 17 y jurisprudencia citada).

57 Por la misma razón, este Estado miembro no puede invocar eficazmente un argumento basado en la invalidez de la Directiva 2009/47 alegando que no se respetó el papel que correspondía desempeñar al Parlamento Europeo en la adopción de la misma.

58 El Gran Ducado de Luxemburgo también hace referencia al artículo 110 TFUE, que, a su juicio, demuestra que los autores del Tratado no pretendieron otorgar a las instituciones de la Unión el derecho a instaurar tributos discriminatorios.

59 No obstante, esta alegación coincide sustancialmente con la argumentación esgrimida por este Estado miembro en relación con el principio de igualdad de trato. Por consiguiente, dicha alegación debe desestimarse por motivos idénticos a los expuestos en los apartados 50 y 51 y 55 y 56 de la presente sentencia.

60 Con carácter subsidiario, si el suministro de libros electrónicos no se incluye en el ámbito de aplicación del apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA, el Gran Ducado de Luxemburgo sostiene que sí está comprendido en los supuestos del apartado 9 de dicho anexo.

61 No obstante, esta alegación no puede ser acogida. De hecho, esta interpretación del mencionado apartado 9, relativo a las prestaciones de servicios realizadas por escritores, compositores y artistas intérpretes y a los derechos de autor adeudados a los mismos, no encuentra apoyo alguno en el texto de dicha disposición y supone una ampliación del ámbito de aplicación de la misma, siendo así que, de acuerdo con el apartado 38 de la presente sentencia, se impone una interpretación estricta de dicha disposición.

62 Además, como señala fundadamente la Comisión, el hecho de considerar que el suministro de libros está incluido en el ámbito de aplicación del apartado 9 del anexo III de la Directiva IVA privaría de sentido al apartado 6 de dicho anexo.

63 De las anteriores consideraciones se desprende que el suministro de libros electrónicos no está incluido ni en el ámbito de aplicación del apartado 6 ni en el del apartado 9 del anexo III de la Directiva IVA. Por otra parte, consta que dicho suministro no está comprendido en ninguna otra categoría de

prestaciones de servicios de las mencionadas en dicho anexo. En consecuencia, la aplicación de un tipo reducido del IVA al suministro de libros electrónicos no es conforme con el artículo 98, apartado 2, de la Directiva IVA.

64 La Comisión también reprocha al Estado miembro demandado haber aplicado el tipo reducido del IVA del 3 % en infracción de los artículos 99, 110 y 114 de la Directiva IVA.

65 El Gran Ducado de Luxemburgo, apoyado por el Reino de Bélgica, sostiene, en cambio, que los artículos 110 y 114 de la Directiva IVA le autorizan, en cualquier caso, a aplicar este tipo impositivo del IVA al suministro de libros electrónicos.

66 Con respecto al artículo 110 de la Directiva IVA, es preciso recordar que, de acuerdo con el tenor de esta disposición, para que un Estado miembro pueda aplicar tipos reducidos inferiores al mínimo fijado en el artículo 99 de la Directiva IVA deben concurrir cuatro requisitos acumulativos y, en particular, el relativo a la adecuación de los tipos reducidos a la legislación de la Unión (sentencia Comisión/Francia, C-596/10, EU:C:2012:130, citada en el apartado 75).

67 Pues bien, tal como se desprende del apartado 63 de la presente sentencia, la aplicación de un tipo reducido del IVA al suministro de libros electrónicos no se ajusta a lo dispuesto en el artículo 98, apartado 2, de la Directiva IVA. Por consiguiente, sin que sea necesario examinar si concurren los demás requisitos establecidos en el artículo 110 de dicha Directiva, la excepción prevista en esta última disposición no puede justificar la aplicación por parte del gran Ducado de Luxemburgo de un tipo reducido del IVA del 3 % al suministro de libros electrónicos (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Francia, EU:C:2012:130, citada en los apartados 76 y 77).

68 En relación con el artículo 114 de la Directiva IVA, baste señalar que esta disposición exige de forma explícita que la entrega de bienes o la prestación de servicios de que se trate esté comprendida en una de las categorías que figuran en el anexo III de la Directiva IVA. Pues bien, ha quedado acreditado que no ocurre así en el caso del suministro de libros electrónicos.

69 En consecuencia, la aplicación por parte del Gran Ducado de Luxemburgo de un tipo reducido del IVA del 3 % al suministro de libros electrónicos no está amparada ni por el artículo 110 de la Directiva IVA ni por el artículo 114 de la misma.

70 De las consideraciones anteriores se desprende que el recurso de la Comisión es procedente.

71 Por consiguiente, procede declarar que el Gran Ducado de Luxemburgo ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de lo dispuesto en los artículos 96 a 99, 110 y 114 de la Directiva IVA, en relación con los anexos II y III de la misma Directiva y con el Reglamento de Ejecución nº 282/2011, al aplicar un tipo reducido del IVA del 3 % al suministro de libros electrónicos.

Costas

72 A tenor del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber solicitado la Comisión que se condene en costas al Gran Ducado de Luxemburgo y al haber sido desestimadas las pretensiones formuladas por éste, procede condenarlo a cargar con sus propias costas y con aquellas costas en que haya incurrido la Comisión Europea.

73 Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 140, apartado 1, del mismo Reglamento, los Estados miembros y las instituciones que han intervenido en el litigio soportarán sus propias costas. Por consiguiente, el Reino de Bélgica y el Consejo cargarán con sus propias costas.

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

1) Declarar que el Gran Ducado de Luxemburgo, al aplicar un tipo reducido del IVA del 3 % al suministro de libros electrónicos, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 a 99, 110 y 114 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010, en relación con los anexos II y III de la misma Directiva y con el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se aplica la Directiva 2006/112/CE.

2) El Gran Ducado de Luxemburgo cargará con sus propias costas y con aquellas costas en que haya incurrido la Comisión Europea.

3) El Reino de Bélgica y el Consejo de la Unión Europea cargarán con sus propias costas.

Firmas