

ARTÍCULO

La sujeción al IVA de las bibliotecas virtuales

Lorenzo Gil Macià

Fecha de presentación: diciembre de 2010

Fecha de aceptación: junio de 2011

Fecha de publicación: julio de 2011

Resumen

Durante los últimos años, las bibliotecas virtuales han irrumpido con fuerza en el panorama educativo y cultural español y, en este sentido, deben reconocerse las medidas impulsoras que se han adoptado tanto en el ámbito nacional como en el ámbito comunitario. Desde fundaciones hasta sociedades mercantiles, cada vez son más las instituciones y entidades que a través de Internet ofrecen servicios de biblioteca virtual. En un plano estrictamente tributario, y centrandó nuestra atención en el IVA, no puede desconocerse que, en la mayor parte de los casos, dichos servicios se ofrecen de forma totalmente altruista; en otros casos, en cambio, puede comprobarse que la gratuidad de su prestación es precisamente la que sirve de apoyo a las principales vías de obtención de recursos económicos -como inserción de publicidad, asesoramiento científico y técnico o elaboración de informes-; y en ciertos casos sencillamente se exige contraprestación directa a sus usuarios. En este estudio, atendiendo a la casuística descrita, vamos a analizar la sujeción al IVA de las distintas formas en las que se vienen prestando los servicios de biblioteca virtual.

Palabras clave

fiscalidad, IVA, bibliotecas virtuales, prestaciones de servicios, autoconsumo de servicios, servicios prestados por vía electrónica

Tema

Fiscalidad y TIC

Virtual libraries subject to VAT

Abstract

In the last few years, virtual libraries have taken off in the field of Spanish education and culture, and so the driving forces which have been adopted, both at the national and EU level, should be recognised. From foundations to mercantile societies, institutions and entities which offer online libraries are continually on the increase. From the point of view strictly of tax, and focussing on VAT, it is clear that in most cases, these services are offered totally altruistically. However, in other cases, it is clear that offering the service free is precisely what acts as the principle way of obtaining economic resources - advertising, scientific and technical assistance, report writing, etc.; in some cases a fee is simply required directly from the user. In this study, looking at the particular instances described, we analyse the application of VAT to the different forms of offering online library services.

Keywords

taxation, VAT, virtual libraries, service providing, self-supply of services, electronically supplied services

Topic

Taxation and ICT

1. Planteamiento normativo y ámbito de estudio

El artículo 20.1.14 LIVA contempla diversas exenciones para ciertas actividades llevadas a cabo por entidades de derecho público y por determinadas entidades y establecimientos, entre las que se incluyen, en su letra a),

«Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación».

La exención referida exige de una condición subjetiva, en la medida en que únicamente resulta de aplicación para entidades de derecho público y para entidades o establecimientos que hubieran solicitado a la AEAT el reconocimiento de centros culturales privados de carácter social. Dicho reconocimiento, regulado en el artículo 20.3 LIVA, requiere de las entidades solicitantes el cumplimiento de los siguientes requisitos: que tengan una finalidad lucrativa y se dediquen los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza; que los cargos de presidente, patrono o representante legal sean gratuitos y carezcan de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta, y por último que los socios, comuneros o partícipes de las mismas y

sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no sean destinatarios principales de las operaciones exentas ni gocen de condiciones especiales en la prestación de los servicios.¹

En el caso de no haber solicitado dicho reconocimiento o de que éste se hubiera denegado al incumplirse los requisitos descritos, no resultaría aplicable la exención que comentamos, si bien en estos casos cabría acudir al artículo 91.1.2.7 LIVA que, para los servicios de biblioteca que no pudieran gozar de la exención, establece la aplicación del tipo de gravamen reducido del 8%

Debe advertirse que la LIVA se refiere genéricamente a bibliotecas, tanto en lo que respecta a la posible aplicación de la exención -art. 20.1.14.º- como al tipo de gravamen reducido -art. 91.1.2.7.º. Es evidente que los efectos de la exención cabe extenderlos a las denominadas *bibliotecas virtuales*, y no sólo porque comulgan con la definición legal de «biblioteca» que recoge la Ley 10/2007² y los principios inspiradores de la misma, sino porque además, en el plano estrictamente fiscal, así se confirma a través del criterio administrativo sentido en la consulta V0578-07.³ Sin embargo, en lo referente al tipo de gravamen reducido, debe precisarse que la Directiva 2006/112/CE⁴ no consiente su aplicación a ninguno de los servicios prestados a través de vía

1. Precisa el artículo 6 RIVA que su reconocimiento debe solicitarse en la delegación o administración de la AEAT en cuya circunscripción territorial esté situado en su domicilio fiscal y surte efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud. Su eficacia queda condicionada a la subsistencia de los requisitos que hayan fundamentado el reconocimiento del carácter social de las entidades o establecimientos.
2. El art. 2.g) de la «Ley 10/2007, de 22 de junio, de la lectura, del libro y de las bibliotecas», *Boletín Oficial del Estado*, n.º 150, de 23 de junio de 2007, páginas 27140 a 27150, define la biblioteca como: «[...] estructura organizativa que, mediante los procesos y servicios técnicamente apropiados, tiene como misión facilitar el acceso en igualdad de oportunidades de toda la ciudadanía a documentos publicados o difundidos en cualquier soporte.»
3. A propósito de las prestaciones de servicios efectuadas por medios electrónicos, la DGT ha considerado procedente la aplicación de la exención educativa del art. 20.1.9.º LIVA a unos servicios de formación en línea de diplomados universitarios, al considerar que «a estos efectos, el hecho de que el servicio se preste por medios electrónicos es irrelevante».
4. «Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido». *Diario Oficial de la Unión Europea*, l. 347, 11 de diciembre de 2006, páginas 1 a 118.

electrónica,⁵ entre los que sin duda encajan los de biblioteca virtual, que en consecuencia resultarán gravados al tipo de gravamen general del 18%.⁶

De acuerdo con lo expuesto, parece claro el tratamiento fiscal que a efectos de este impuesto merecen los servicios de biblioteca virtual que mediante precio se ofrecen a sus usuarios: si la entidad prestadora ostenta la condición de derecho público o cuenta con el reconocimiento de su carácter social, los referidos servicios se facturarán sin IVA al resultar exentos; en caso contrario, se deberá repercutir el impuesto a sus usuarios, resultado de aplicar el tipo general del 18% sobre la contraprestación exigida.

Ahora bien, en la mayor parte de los casos suele ocurrir que dichos servicios se prestan de forma abierta y sin exigir contraprestación, de tal suerte que cualquier usuario de Internet puede leer o descargar con libertad los ejemplares disponibles a través de la correspondiente página web de la biblioteca virtual sin pagar por ello precio alguno. Sin embargo, su gratuidad no impide una posible sujeción al IVA con la consiguiente obligación de ingreso por parte de las entidades prestadoras, lo que ocurrirá en cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos exigidos por el artículo 4 LIVA:

«Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen».

En este estudio, vamos a examinar los requisitos de sujeción al impuesto cuya concurrencia podría suscitar más controversia en el supuesto de las bibliotecas virtuales que ofrecen sus servicios de forma gratuita, a saber:

- Que los servicios se presten «por empresarios o profesionales [...] en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional», lo que nos obligará a plantearnos, en un primer nivel, el posible carácter empresarial o profesional de las entidades que ofrecen gratis los servicios de biblioteca virtual y, en un segundo nivel, si la propia actividad de biblioteca virtual desarrollada de esta forma puede revestir carácter empresarial o profesional.
- Que los servicios se presten «a título oneroso», pues a pesar de no exigirse contraprestación alguna a los usuarios, comprobaremos que determinadas operaciones gratuitas se asimilan por la LIVA a las operaciones realizadas a título oneroso y, en consecuencia, de cumplirse los restantes requisitos, quedarían plenamente sujetos al impuesto.

La concurrencia simultánea de los requisitos antedichos motivaría el nacimiento de los denominados autoconsumos de servicios y, en tales supuestos, las entidades que ofrecen los servicios de biblioteca virtual, a pesar de su gratuidad, pasarían a convertirse por este impuesto en deudores de la Hacienda pública, por lo que directamente resultarían obligados a ingresar el IVA correspondiente.

2. Servicios de biblioteca virtual prestados por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional

2.1. La condición de empresario o profesional de las entidades que prestan servicios de biblioteca virtual

El primer párrafo del artículo 5.1.a) LIVA otorga la condición de empresarios o profesionales a:

5. El segundo párrafo del art. 98.2 de la Directiva 2006/112/CE deniega taxativamente la posibilidad de aplicar los tipos reducidos a los servicios mencionados en el art. 56.1.k), que se refiere a las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, y que se recogen en el anexo II, entre las que cabe destacar en el caso que nos ocupa el «Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos».
6. Precisamente por este mismo motivo la descarga a través de Internet de libros en formato digital debe tributar al tipo general del 18%, mientras que la adquisición de ese mismo libro en formato físico -papel, CD, memoria USB, etc.- tributa al tipo superreducido, y en este sentido puede verse la consulta V0598-10. Huelga decir que todas las críticas referidas a esta falta de igualdad de trato pueden asimismo extenderse al ámbito de las bibliotecas tradicionales y virtuales.

«Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo».

El concepto de empresario o profesional se define de forma condicional en el IVA, en la medida en que únicamente se otorga esta condición a quienes realicen actividades empresariales o profesionales conforme se definen en el artículo 5.2 LIVA. Ahora bien, el segundo párrafo del artículo 5.1.a) LIVA, de forma excluyente, deniega taxativamente esta condición a quienes realicen en exclusiva entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito:

«No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente».

Puesto que parte importante de las bibliotecas virtuales que operan en nuestro país jurídicamente se constituyen como fundaciones, asociaciones y, en general, como entidades sin ánimo de lucro, resulta conveniente aproximarnos al reiterado criterio que ha sostenido la DGT a propósito del carácter empresarial o profesional de este tipo de entidades en lo que respecta a la prestación de servicios a título gratuito. Así, en las recientes consultas vinculantes V0634-10, V0366-09, V0372-09, V0628-09, V2173-08, V1447-08, V0694-07, V1960-07, V0168-06, V0959-06, V0221-05 y V1389-05, entre muchas otras, el centro directivo se ha pronunciado en los siguientes términos:

«[...] en la medida en que la entidad consultante, **que no tiene naturaleza mercantil, no recibiera ninguna contraprestación por los servicios que presta**, la misma no tendría la condición de empresario o profesional a los efectos de dicho tributo, y por tanto no podría deducir cuota alguna soportada por dicho impuesto sino que actuaría como un consumidor final respecto del mismo».

La DGT se preocupa por enfatizar que no procede la calificación de empresario o profesional en aquellos casos en los que la entidad «[...] que no tiene naturaleza mercantil,

no recibiera ninguna contraprestación por los servicios que presta».

Sin embargo, la realidad es que las bibliotecas virtuales, al margen de que puedan ostentar o no naturaleza mercantil –a ello nos referiremos más adelante–, por lo general suelen desarrollar para el cumplimiento de sus fines específicos ciertas actividades que sí llevan a cabo mediante contraprestación –como la elaboración de informes, el asesoramiento técnico, la investigación aplicada o la inserción de publicidad– y por las se encuentran obligadas a repercutir IVA. Partiendo de esta hipótesis, es evidente que no realizarían «exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito» contraviniendo la literalidad del segundo párrafo del artículo 5.1.a) LIVA, por lo que de forma inevitable adquirirían la condición de empresarios o profesionales en el IVA.

Éste es el criterio, mantenido en el tiempo, que ya sostuvo la DGT en temprana consulta 2465-97, en la que una fundación tenía la intención de producir y distribuir gratis libros, folletos, murales y casetes, así como la organización de sesiones y conferencias. La DGT consideró que las actividades descritas por la consultante le atribuirían la condición de empresario o profesional, si bien apostillaba seguidamente:

«[...] salvo en el caso de que todas las operaciones realizadas por la fundación lo fueran a título gratuito, en cuyo caso dicha fundación no tendría la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto ni las operaciones por ella efectuadas estarían sujetas al tributo mencionado».⁷

La estricta interpretación que realiza la DGT del segundo párrafo del artículo 5.1.a) LIVA nos lleva a concluir que una sola actividad desarrollada por las bibliotecas virtuales a título oneroso bastaría para otorgarles la condición de empresario o profesional, ya que en ese caso no todas las actividades se habrían desarrollado a título gratuito.⁸ Esta interpretación, que en el fondo se asienta en una concepción global y única de la condición empresarial del

7. Y en este mismo sentido pueden verse las posteriores consultas 0080-04, 1761-03, 1081-03, 1498-03 y 0651-02: «En el caso de que todas las operaciones efectuadas por la fundación consultante lo sean a título gratuito, esta no tendrá la consideración de empresario o profesional ni tales operaciones estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido».

8. Nótese que el centro directivo se esfuerza por enfatizar que todas las actividades se desarrollen a título gratuito, lo que equivale a que no se perciba ninguna contraprestación por los servicios prestados, pues en caso contrario las fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro serían consideradas, en cumplimiento de los restantes requisitos, como empresarios o profesionales.

sujeto, se refuerza por lo dispuesto en las consultas 0142-04, 0897-03, 0456-03 y 0651-02:

«En el caso de que todas las operaciones efectuadas por la fundación consultante lo sean a título gratuito, esta no tendrá la consideración de empresario o profesional ni tales operaciones estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido [...]. En el supuesto de que algunas de las operaciones efectuadas por la sociedad consultante lo sean a título gratuito y otras se efectúen mediante contraprestación, la fundación tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Y de igual forma, este mismo criterio se deduce en las más recientes consultas vinculantes V1036-10, V0634-10, V1920-09, V1398-09, V0372-09, V0151-08, V1182-08, V1306-08, V1447-08 y V1856-08, en las que la DGT se pronuncia en los siguientes términos:

«Asimismo, tampoco puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.»

Nótese que la DGT no parece consentir que un mismo sujeto que desempeñe varias actividades sea considerado como empresario para unas operaciones (las realizadas a título oneroso) y como no empresario para otras operaciones (las realizadas a título gratuito). En tales circunstancias, y partiendo de la obligada premisa de considerar que las entidades que ofrecen sus servicios de biblioteca virtual ejecutasen otro tipo de actividades accesorias por las que sí percibieran contraprestación, cabría atribuirles, a los efectos de este impuesto, la plena condición de empresario o profesional.

2.2. El carácter empresarial o profesional de la actividad gratuita de biblioteca virtual

Partiendo del caso más frecuente de que, además de la prestación de los servicios gratuitos de biblioteca virtual se desarrollen otro tipo de actividades mediante contraprestación, ello otorgaría, como acaba de exponerse, la

condición de empresario o profesional a las entidades prestadoras de los servicios de biblioteca virtual. Ahora bien, el hecho de que se les atribuya la condición de empresario o profesional, en modo alguno implica que todas las actividades desarrolladas se consideren efectuadas «en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional». En efecto, una vez verificada en un primer nivel la condición de empresario o profesional de un determinado sujeto, será en un segundo nivel donde deberemos determinar qué actividades concretas pueden considerarse realizadas con carácter empresarial y cuáles no y, en función de ello, si deben o no someterse a gravamen por este impuesto. En este sentido, se ha pronunciado la DGT en las consultas V2155-10, V0366-09, V0458-07 y V2360-06, en las que argumenta:

«[...] hay que tener en cuenta que la sujeción al impuesto de las operaciones desarrolladas por determinadas entidades no puede predicarse tomando como referencia el total de las mismas, sino que es necesario separar aquellas de marcado carácter empresarial, incluidas por tanto en el ámbito de aplicación del impuesto, de aquellas otras que se sitúan al margen del mismo».⁹

Por lo tanto, la cuestión que a continuación debe abordarse pasa por resolver si la prestación de servicios de biblioteca virtual efectuada a título gratuito puede revestir, en algún caso, carácter empresarial o profesional. A tales efectos, el artículo 5.2 LIVA dispone lo siguiente:

«Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.»

Este precepto es de aplicación general y, por lo tanto, no sólo opera para entidades mercantiles, sino también para fundaciones, asociaciones y entidades sin ánimo de lucro cuando, como señala reiteradamente la DGT, ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, entre otras, mediante la realización continua de entregas de bienes

9. Este mismo criterio se sostiene en consulta V0493-05, en la que, después de atribuir a una entidad sin fines lucrativos la condición de empresario o profesional, es la propia DGT la que expresamente se pronuncia sobre el carácter empresarial y no empresarial de las varias actividades desarrolladas por la consultante.

o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.¹⁰

Es evidente, por lo tanto, que las actividades de biblioteca virtual reúnen los requisitos exigidos para poder otorgarles un carácter empresarial o profesional, si bien, en lo que respecta a las actividades gratuitas desarrolladas por fundaciones, asociaciones y entidades sin ánimo de lucro, la DGT ha matizado que, si las actividades gratuitas son acordes a los fines fundacionales de este tipo de entidades, tales actividades carecerían en ese caso de carácter empresarial o profesional y, por lo tanto, no se encontrarían sujetas a este impuesto.

Así, en la consulta V2155-10, la entidad consultante es un club ciclista sin ánimo de lucro dedicado al fomento, desarrollo y práctica de la actividad física y deportiva. Una vez que la DGT declara su condición de empresario o profesional, precisa a continuación:

«La actividad de organización de eventos deportivos realizada por la entidad consultante en cumplimiento de los fines del club se efectúa, **por ser intrínseco a los fines de esta entidad, de modo gratuito, sin carácter empresarial por tanto, conservando por ello la naturaleza de operaciones no sujetas al impuesto**, al no concurrir para ellas la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 4.º de la Ley 37/1992».

En la consulta V0366-09, se declara a la fundación consultante como empresario o profesional, ya que, entre otras operaciones, va a promover la construcción de un edificio, del que cederá una parte a cambio de contraprestación. Ahora bien, respecto de las actividades de investigación desarrolladas por la fundación, se matiza lo siguiente:

«La actividad de investigación básica realizada por la consultante en cumplimiento de los fines fundacionales se efectúa, **por ser intrínseco a los fines de esta entidad, de modo gratuito, sin carácter empresarial por tanto, conservando por ello la naturaleza de operaciones no sujetas al impuesto**, al no concurrir para ellas la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 4.º de la Ley 37/1992».

En la consulta V0458-07, se aborda el caso de una asociación sin fines lucrativos declarada de utilidad pública y considerada a efectos del IVA como empresario o profesional.

La asociación consultante se plantea ejecutar, entre otras actividades, una campaña especial de concienciación a través de la cual solicitará a los ciudadanos la donación de un euro y, a cambio, como muestra de gratitud, se entregará al donante una pulsera con el color representativo de la asociación. La DGT responde lo siguiente:

«La campaña de concienciación que desarrolla la Asociación consultante se efectúa, **por ser intrínseco a los fines de esta entidad, de modo gratuito, sin carácter empresarial por su naturaleza, conservando por ello la naturaleza de operaciones no sujetas al Impuesto**, al no concurrir para ellas la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 4.º de la Ley 37/1992».

Y por último, en la consulta V2360-06, se trata el asunto planteado por una entidad sin ánimo de lucro que desempeña actividades de carácter asistencial y de difusión de la cultura exclusivamente a título gratuito. Sin embargo, la citada entidad informa de que va a proceder próximamente a la adquisición de inmuebles para dedicarlos, previa su adaptación, a usos artísticos y culturales a través de su cesión a cambio de precio. Responde la DGT que:

«[...] las actividades que ha venido desarrollando la consultante hasta este momento **con carácter gratuito, sin carácter empresarial por su naturaleza, conserven la naturaleza de operaciones no sujetas al Impuesto**, al no concurrir para ellas la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 4.º de la Ley 37/1992».

Una vez expuesto el criterio interpretativo reiterado por la DGT en las referidas consultas V2155-10, V0366-09, V0458-07 y V2360-06, puede comprobarse que se ha declarado la no sujeción al IVA de las actividades desarrolladas a título gratuito por fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro de acuerdo con sus respectivos fines fundacionales, considerando que los servicios prestados de forma gratuita en tales circunstancias no revestirían carácter empresarial o profesional.

Pero distintos serían aquellos supuestos en los que las bibliotecas virtuales, a pesar de la gratuidad de los servicios prestados, tuvieran una reconocida naturaleza mercantil, toda vez que la esencia misma de su naturaleza jurídica mal se aviene con la supuesta gratuidad de los servicios prestados. Así, aunque ciertamente no se cobrase precio alguno

10. Pueden verse, entre muchas otras, las consultas V0636-10, V0372-09, V2271-08, V1639-07, V2282-06 y V0221-05.

a sus usuarios, la explotación de la biblioteca virtual, siquiera de forma indirecta, necesariamente habría de procurar ingresos por otras vías; no de otro modo podría llegar a entenderse la subsistencia de las mismas.

En tales supuestos en los que, como decimos, la entidad prestadora tuviera naturaleza mercantil, entendemos que no cabría alegar los motivos de no sujeción que apuntaba la DGT en las consultas anteriores –recuérdese que versaban todas ellas sobre fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro–, pues ciertamente cabe presuponer el carácter empresarial o profesional de las actividades desarrolladas por entidades mercantiles, toda vez que la explotación económica de la biblioteca virtual, si bien puede no llevarse a cabo mediante la exigencia directa de un precio a sus usuarios, necesariamente constituiría la plataforma a través de la cual se generarán ingresos de diversa índole, como inserción de publicidad, asesoramiento técnico o elaboración de informes. En estos términos, consideramos que la aparente gratuidad de los servicios ofrecidos en modo alguno puede ensombrecer su marcado carácter empresarial o profesional.

3. La sujeción al IVA de operaciones realizadas a título gratuito

Descartada la sujeción al IVA de los servicios gratuitos que resultaban acordes a los fines fundacionales de fundaciones, asociaciones y entidades sin ánimo de lucro, distinta conclusión alcanzábamos cuando la entidad prestadora revestía carácter mercantil, toda vez que la gratuidad de los servicios prestados no suponía que su realización pudiera quedar al margen de una actividad empresarial o profesional, por lo que en principio, y a pesar de su gratuidad, quedaban plenamente sometidos al impuesto.

Por lo tanto, con referencia a las entidades de naturaleza mercantil, y en lo que respecta a la sujeción de los servicios gratuitos prestados, debe destacarse que la LIVA asimila ciertas prestaciones gratuitas de servicios a las efectuadas a título oneroso; son los denominados en este impuesto como autoconsumos de servicios. La existencia de un autoconsumo implica, a grandes rasgos, que el propio ente que ejecuta las operaciones a título gratuito se convierte en deudor directo de la Hacienda pública, toda vez que deberá autorrepercutirse el IVA e ingresar su importe, que en nuestro caso se corresponderá con la

aplicación del tipo de gravamen general sobre la base imponible determinada según lo dispuesto en el artículo 79.3 LIVA.

Nos centraremos en los dos aspectos fundamentales sobre los que gravitará la sujeción de los servicios gratuitos de biblioteca virtual: la posible existencia de un autoconsumo conforme a lo dispuesto por el artículo 12 LIVA y la posible incidencia de la percepción de subvenciones vinculadas al precio en la supuesta gratuidad de los servicios prestados.

3.1. La posible existencia de un autoconsumo de servicios

Centrándonos, como se ha dicho, en las entidades de naturaleza mercantil, cabe razonar si podrían incurrir en alguno de los supuestos de autoconsumo previstos en el artículo 12 LIVA como consecuencia de las prestaciones gratuitas de los servicios de biblioteca virtual. Rechazada de plano la posibilidad de ubicar el posible autoconsumo por los dos primeros apartados del artículo citado, la cuestión más controvertida se plantearía ante el supuesto recogido en su tercer apartado:

«Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

[...]

3. Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional».

Las prestaciones de servicios efectuadas en apariencia a título gratuito por empresarios o profesionales fue objeto de análisis detallado por la DGT en su conocida Resolución 5/2004, de 23 de diciembre, en la que si bien se abordaba el tratamiento de las cesiones efectuadas por productores, fabricantes y distribuidores de bebidas y productos de alimentación a las empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones relacionados con la venta o distribución de dichos productos o bebidas,

la argumentación contenida en la misma puede extenderse al supuesto que nos ocupa.¹¹

Así, siguiendo el razonamiento de la DGT en la referida Resolución, cabe reconocer que el principio de generalidad en la aplicación del impuesto impera en las operaciones llevadas a cabo a título oneroso, que no encuentra más excepciones que las expresamente señaladas por la norma, pero sin embargo –prosigue la Resolución– no cabe extender la aplicación de dicho principio a las operaciones realizadas a título gratuito, puesto que su gravamen sólo habría de producirse en aquellos casos en los que el incumplimiento del principio de neutralidad sea tal que la normativa vigente obligue a su corrección a través de la extensión del hecho imponible a las operaciones realizadas sin contraprestación.

A estos principios, responde la existencia de un requisito que, oportunamente añadido por la Ley 36/2006 al tercer apartado del artículo 12.3 LIVA, condiciona su gravamen a la finalidad con la que se desempeñan tales prestaciones gratuitas y aclara de esta forma que los autoconsumos citados únicamente resultarán gravados «[...] siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional». Por lo tanto, cuando las referidas operaciones, a pesar de su gratuidad, se lleven a cabo para servir a los fines empresariales propios de la empresa, las mismas no se encontrarán sujetas a gravamen por este impuesto.

En este contexto, parece evidente que los servicios gratuitos de biblioteca virtual prestados por una entidad mercantil difícilmente podrían considerarse realizados para el hipotético cumplimiento de unos fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional, por cuanto que gran parte –si no la totalidad– de los ingresos que puedan generar estas entidades precisamente se sustenta en la gratuidad de la plataforma virtual disponible en abierto para cualquier usuario de Internet y cuya explotación mediata, dado el elevado número de visitantes, suele llevarse a cabo a través de distintos servicios ofrecidos a empresas y particulares como serían los de inserción de publicidad, elaboración de informes o consultoría y asesoramiento, entre otros, todos ellos mediante contraprestación.

En definitiva, a pesar de su aparente gratuidad, resulta patente la plena afectación a la actividad empresarial de los servicios de biblioteca virtual ofrecidos por entidades mercantiles y, en consecuencia, con ello consideramos que no cabría su inclusión en el supuesto de autoconsumo previsto en el artículo 12.3 LIVA.

3.2. La incidencia de la percepción de subvenciones sobre el carácter gratuito de la prestación

Resulta conveniente conocer el criterio de la DGT sobre la incidencia que tiene la percepción de subvenciones a propósito de considerar si, a los efectos del IVA, los servicios de biblioteca virtual podrían considerarse efectivamente prestados a título gratuito o, por el contrario, a título oneroso. Y es que en las consultas V0694-07, V1323-07, V2406-07, V0168-06, V1386-06, V2523-06 y V2602-06 se abordan varios casos planteados por fundaciones, universidades, asociaciones sin ánimo de lucro y entidades similares, en las que los consultantes desarrollan una serie de actividades sin exigir ninguna contraprestación a los destinatarios de los servicios prestados, de tal forma que en principio cabría entender que dichos servicios se prestan a título gratuito. Sin embargo, la DGT viene a matizar lo siguiente:

«[...] no cabe afirmar que unos determinados servicios se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una **subvención vinculada al precio** de los servicios prestados».

En este mismo sentido, las consultas V1978-07 y V0221-05 apuntan, como novedad, la posibilidad de que la subvención percibida constituya por sí misma una contraprestación de los servicios prestados, así:

«Hay que precisar que no cabe afirmar que unos determinados servicios se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una **subvención vinculada al precio** de los servicios prestados o que por sí misma constituya la contraprestación de dichos servicios».

11. Aunque la Resolución se refiere a un sector económico y a unas operaciones concretas, la DGT no ha dudado en extender sus efectos a otros ámbitos distintos del referido en la misma. Pueden verse las consultas V0961-10, V2330-10 y V2396-09, entre muchas otras.

Y ya por último, en las consultas más recientes V0628-09, V0372-09, V0151-08, V1182-08, V1306-08 V1447-08, V1856-08 y V2173-08, el centro directivo introduce en sus respuestas la irrelevancia de la denominación que las partes intervinientes otorguen a la subvención:

«Hay que precisar que no cabe afirmar que unos determinados servicios se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una **subvención vinculada al precio** de los servicios prestados o cualquier contraprestación, con independencia de la denominación que se dé a la misma».

Cabe destacar que todos estos casos vienen referidos a subvenciones vinculadas al precio de las operaciones. Por lo tanto, de verificarse la existencia de dicha vinculación, se diluiría la supuesta gratuidad de los servicios prestados que, en ese caso, pasarían a considerarse prestados a título oneroso a efectos de este impuesto y, en consecuencia, plenamente sujetos.¹² A tales efectos, el artículo 78.2.3 LIVA establece en su segundo párrafo lo siguiente:

«Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación».

Como recuerda la DGT en sus múltiples consultas,¹³ el citado artículo 78.2.3 LIVA constituye la transposición al derecho interno del artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE y, basándose en ello, debe atenderse al informe de 27 de abril del 2007 emitido por los servicios de la Comisión Europea, del que resultan los cinco aspectos necesarios para determinar la vinculación de la subvención al precio de las operaciones.¹⁴ En primer lugar, tenemos el número de intervinientes, que necesariamente requiere de tres

sujetos según el siguiente esquema: el empresario o profesional que realiza las operaciones subvencionadas, los clientes o destinatarios de dichas operaciones y el ente que concede la subvención. En segundo lugar, está la incidencia en el precio de la concesión de la subvención, de tal forma que, cuando el precio no se vea alterado por la concesión de la subvención, no cabe entenderla vinculada a su precio. En tercer lugar, se requiere que la subvención sea proporcional a la cantidad de bienes entregados o de servicios prestados, si bien esta exigencia cabe entenderla con cierta flexibilidad.¹⁵ En cuarto lugar, se requiere que el importe de la subvención, o su fórmula de cálculo, se determine con carácter previo a la ejecución de las operaciones y se genera, de acuerdo con los términos establecidos al efecto, el derecho a su percepción por parte del empresario o profesional que las efectúe. Y en quinto lugar, se hace referencia a ciertos aspectos formales en cuanto a la concesión de la subvención.¹⁶

En cumplimiento de los aspectos reseñados, las referidas subvenciones atribuirían carácter oneroso a las operaciones por cuya causa se percibe, puesto que tales subvenciones precisamente constituirían la contraprestación de las operaciones supuestamente efectuadas a título gratuito y por eso su importe constituiría la base imponible sobre la que repercutir el tipo de gravamen del 18% salvo, claro está, que resultase aplicable la exención que el artículo 20.1.14 LIVA reserva para entidades de derecho público y entidades LIVA y establecimientos de carácter social.

Conclusiones

1. Si los servicios de biblioteca virtual se prestan a título oneroso, ya sea por la exigencia directa de precio a sus usuarios o por la percepción de subvenciones vinculadas al

12. En caso contrario, no afectarían al régimen antes expuesto, pues como bien apunta la DGT en las últimas consultas V0801-09, V1015-08 y V1986-08: «En caso de que las subvenciones recibidas no se puedan considerar vinculadas al precio de las operaciones, su percepción carecerá de efectos en el Impuesto sobre el Valor Añadido».
13. Pueden verse las consultas V0801-09, V0139-09, V1182-08, V2238-08, V1015-08, V1306-08, V2252-08 y V2255-08, entre otras.
14. Los servicios de la Comisión basan su análisis en la jurisprudencia comunitaria, en particular en la STJCE de 22 de noviembre de 2001, recaída en el Asunto C-184/00, ASBL Office des produits wallons, y en la STJCE de 15 de julio de 2004, correspondiente a los asuntos C-144/02, Comisión contra Alemania; C-381/01, Comisión contra Italia; C-463/02, Comisión contra Suecia, y C-495/01, Comisión contra Finlandia, todos ellos con idénticos argumentos.
15. La jurisprudencia del TJCE ha llegado a admitir la vinculación cuando la concesión de las mismas estaba condicionada a la existencia de operaciones gravadas de forma global.
16. Según la doctrina de la DGT, lo relevante son los criterios anteriores a los que ya se ha hecho referencia, con independencia de la forma que se dé a la subvención o ayuda de la que se trate en cada caso.

precio, tales servicios se encontrarán plenamente sujetos al impuesto, en cuyo caso pueden darse dos circunstancias:

1.1. Si la entidad prestadora ostenta la condición de derecho público o cuenta con el reconocimiento de su carácter social, los referidos servicios se facturarán sin IVA al resultar exentos.

1.2. En caso contrario, se deberá repercutir el impuesto a sus usuarios, resultado de aplicar el tipo general del 18% sobre la contraprestación exigida.

2. Si los servicios de biblioteca virtual se prestan a título gratuito, pueden darse las siguientes circunstancias:

2.1. Que los presten fundaciones, asociaciones o, en general, entidades sin ánimo de lucro que no tengan naturaleza mercantil.

a) Si todas las operaciones se ejecutan de forma gratuita, la entidad prestadora no tendrá la consideración de empresario o profesional en atención al segundo párrafo del artículo 5.1.a) LIVA, por lo que se incumpliría uno de los requisitos del artículo 4.1 LIVA para que proceda su sujeción al impuesto: que se presten por empresarios o profesionales.

b) Si alguna de las operaciones fuese realizada mediante contraprestación, la entidad prestadora adquiriría automáticamente la consideración de empresario o profesional, pero si la propia actividad de biblioteca virtual se desarrollase gratuitamente de acuerdo a los fines fundacionales, no se consideraría, en ese caso, que la actividad se realiza con carácter empresarial o profesional, por lo que se incumpliría uno de los requi-

sitos del artículo 4.1 LIVA para que proceda su sujeción al impuesto: que se presten por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

2.1. Que se presten por entidades de naturaleza mercantil.

La entidad mercantil, que normativamente se presume empresario o profesional, prestaría unos servicios de biblioteca virtual que, a pesar de su gratuidad, revestirían carácter empresarial o profesional en tanto que contribuirían a la generación de ingresos. Pero la sujeción al impuesto de tales servicios gratuitos, conforme a lo dispuesto por el artículo 4.1 LIVA, adicionalmente precisaría de la exigencia de onerosidad. El análisis de esta exigencia ha de efectuarse a la luz del artículo 12 LIVA, que asimila ciertas prestaciones gratuitas de servicios a las operaciones efectuadas a título oneroso y, con especial referencia al caso que nos ocupa, debería atenderse a lo dispuesto en su tercer apartado, que ordena la sujeción al impuesto de dichas prestaciones gratuitas cuando se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional. Pero difícilmente puede entenderse que así sucede, por cuanto que resulta patente que el servicio de biblioteca virtual, a través del número de visitantes, constituye el verdadero sustrato sobre el que se generan las distintas fuentes de ingresos, como servicios publicitarios o asesoramiento científico y técnico, entre otros. En consecuencia, la prestación gratuita del servicio de biblioteca virtual no podría asimilarse por el artículo 12 LIVA a una operación efectuada a título oneroso, por lo que se incumpliría uno de los requisitos del artículo 4.1 LIVA para que proceda su sujeción al impuesto: que se presten por empresarios o profesionales a título oneroso en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Cita recomendada

GIL MACIÀ, Lorenzo (2011). «La sujeción al IVA de las bibliotecas virtuales» [artículo en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. N.º 12, pág. 6-16. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa].

<<http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n12-gil/n12-gil-esp>>

ISSN 1699-8154



Los textos publicados en esta revista están –si no se indica lo contrario– bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite su autor y la revista y la institución que los publica (*IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

Sobre el autor

Lorenzo Gil Macià
lorenzo.gil@ua.es

Profesor ayudante doctor de la Universidad de Alicante. Departamento de Análisis Económico Aplicado.

Universidad de Alicante
Carretera de Sant Vicent del Raspeig, s/n
03690 Sant Vicent del Raspeig, Alicante
España