

# La subjecció a l'IVA de les biblioteques virtuals

Lorenzo Gil Macià

Data de presentació: desembre de 2010

Data d'acceptació: juny de 2011

Data de publicació: juliol de 2011

## Resum

Durant els últims anys les biblioteques virtuals han irromput amb força en el panorama educatiu i cultural espanyol i, en aquest sentit, s'han de reconèixer les mesures impulsores que s'han adoptat tant en l'àmbit nacional com en l'àmbit comunitari. Des de fundacions fins a societats mercantils, cada vegada són més les institucions i entitats que a través d'Internet ofereixen serveis de biblioteca virtual. En un terreny estrictament tributari, i centrant la nostra atenció en l'IVA, no es pot desconèixer que, en la major part dels casos, aquests serveis s'ofereixen d'una manera totalment altruista; en altres casos, en canvi, és possible comprovar que la gratuïtat de la seva prestació és precisament el que serveix de suport a les principals vies d'obtenció de recursos econòmics -inserció de publicitat, assessorament científic i tècnic, elaboració d'informes, etc.-; i en certs casos senzillament se n'exigeix la contraprestació directa als usuaris. En aquest estudi, atenent la casuística descrita, analitzarem la subjecció a l'IVA de les diverses maneres de prestar els serveis de biblioteca virtual.

## Paraules clau

fiscalitat, IVA, biblioteques virtuals, prestacions de serveis, autoconsum de serveis, serveis prestats per via electrònica

## Tema

Fiscalitat i 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. Plantejament normatiu i àmbit d'estudi

L'article 20.U.14è. de la Llei sobre l'impost del valor afegit (LIVA) preveu diverses exempcions per a certes activitats realitzades per entitats de dret públic i per determinades entitats i establiments, entre les quals s'inclouen, en la lletra a):

«Les pròpies de biblioteques, arxius i centres de documentació.»

L'exempció referida exigeix una condició subjectiva, en la mesura que únicament és aplicable per a entitats de dret públic i per a entitats o establiments que hagin sol·licitat a l'Agència Estatal d'Administració Tributària (AEAT) el reconeixement de centres culturals privats de caràcter social. Aquest reconeixement, regulat en l'article 20.3 de la LIVA, requereix de les entitats sol·licitants el compliment dels següents requisits: que tinguin una finalitat lucrativa i es dediquin els beneficis eventualment obtinguts al desenvolupament d'activitats exemptes d'idèntica naturalesa; que els càrrecs de president, patró o representant legal siguin gratuïts i manquin d'interès en els resultats econòmics de l'explotació per si mateixos o a través de persona interposada; i finalment, que els socis,

comuners o partícips de les entitats en qüestió i els seus cònjuges o parents consanguinis, fins al segon grau inclusivament, no siguin destinataris principals de les operacions exemptes ni tinguin unes condicions especials en la prestació dels serveis.<sup>1</sup>

En el cas de no haver sol·licitat aquest reconeixement o que s'hagi denegat per incompliment dels requisits que s'han descrit, l'exempció que comentem no seria aplicable, si bé en aquests casos cal considerar l'article 91.U.2.7è. de la LIVA, que, per als serveis de biblioteca que no puguin tenir l'exempció, estableix l'aplicació del tipus de gravamen reduït del 8%.

S'ha d'advertir que la LIVA es refereix genèricament a *biblioteques*, tant pel que fa a la possible aplicació de l'exempció -art. 20.1.14è.- com al tipus de gravamen reduït -art. 91.1.2.7è. És evident que els efectes de l'exempció cal estendre'ls a les denominades *biblioteques virtuals*, i no solament perquè combreguen amb la definició legal de *biblioteca* que recull la Llei 10/2007<sup>2</sup> i els principis inspiradors d'aquesta llei, sinó perquè a més, en el pla estrictament fiscal, així es confirma a través del criteri administratiu establert en la consulta V0578-07.<sup>3</sup> Tanmateix, quant al tipus de gravamen reduït, cal precisar que la Directiva 2006/112/CE<sup>4</sup> no consent aplicar-lo a cap dels serveis prestats per via

1. L'article 6 de la LIVA precisa que se n'ha de sol·licitar el reconeixement en la delegació o administració de l'AEAT que sigui en la circumscripció territorial on està situat el seu domicili fiscal, i té efectes respecte de les operacions la meritació de les quals es produeix a partir de la data de la sol·licitud. La seva eficàcia queda condicionada a la subsistència dels requisits que hagin fonamentat el reconeixement del caràcter social de les entitats o establiments.
2. L'art. 2.g) de la Llei 10/2007, de 22 de juny, de la lectura, del llibre i de les biblioteques, *Butlletí Oficial de l'Estat*, núm. 150, de 23 de juny de 2007, pàgines 27140 a 27150, defineix la biblioteca de la manera següent: «[...] estructura organitzativa que, mitjançant els processos i serveis tècnicament apropiats, té com a missió facilitar l'accés en igualtat d'oportunitats de tota la ciutadania a documents publicats o difosos en qualsevol suport».
3. A propòsit de les prestacions de serveis per mitjans electrònics, la DGT ha considerat procedent aplicar l'exempció educativa de l'art. 20.1.9è. LIVA a uns serveis de formació en línia de diplomats universitaris, en considerar que «a aquests efectes, el fet que el servei es presti per mitjans electrònics és irrellevant».
4. Directiva 2006/112/CE del Consell, de 28 de novembre de 2006, relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit. *Diari Oficial de la Unió Europea*, l. 347, 11 de desembre de 2006, pàgines 1 a 118.

electrònica,<sup>5</sup> entre els quals sens dubte encaixen els de biblioteca virtual, que en conseqüència resultaran gravats al tipus de gravamen general del 18%.<sup>6</sup>

D'acord amb el que acabem d'exposar, sembla clar el tractament fiscal que als efectes d'aquest impost mereixen els serveis de biblioteca virtual que s'ofereixen als seus usuaris mitjançant un preu: si l'entitat prestadora té la condició de dret públic o és reconegut el seu caràcter social, els serveis referits s'han de facturar sense IVA perquè n'estan exempts; en cas contrari s'ha de repercutir l'impost als seus usuaris, resultat d'aplicar el tipus general del 18% sobre la contraprestació exigida.

Ara bé, en la major part dels casos sol passar que els serveis esmentats es presten de manera oberta i sense exigir contraprestació, amb la qual cosa qualsevol usuari d'Internet pot llegir o baixar lliurement els exemplars disponibles a través de la corresponent pàgina web de la biblioteca virtual sense pagar-ne cap preu. Tanmateix, la gratuïtat no impedeix la possible subjecció a l'IVA amb la consegüent obligació d'ingrés per part de les entitats prestadores, cosa que succeirà en compliment de tots i cada un dels requisits exigits per l'article 4 de la LIVA:

«Estan subjectes a l'impost els lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzades en l'àmbit espacial de l'impost per empresaris o professionals a títol oneros, amb caràcter habitual o ocasional, en el desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional, fins i tot si s'efectuen en favor dels mateixos socis, associats, membres o partícips de les entitats que les efectuen.»

En aquest estudi examinarem els requisits de subjecció a l'impost la concurrència dels quals pot suscitar més controvèrsia en el supòsit de les biblioteques virtuals que ofereixen els seus serveis de manera gratuïta, a saber:

Que els serveis siguin prestats «per empresaris o professionals [...] en el desenvolupament de la seva activitat

empresarial o professional», cosa que ens obligarà a plantejar-nos, en un primer nivell, el possible caràcter empresarial o professional de les entitats que ofereixen gratuïtament els serveis de biblioteca virtual i, en un segon nivell, si la mateixa activitat de biblioteca virtual desenvolupada d'aquesta manera pot tenir caràcter empresarial o professional.

Que els serveis es prestin «a títol oneros», malgrat que no s'exigeixi cap contraprestació als usuaris. Comprovarem que determinades operacions gratuïtes s'assimilen per la LIVA a les operacions realitzades a títol oneros i, en conseqüència, si es compleixen els altres requisits, quedaran plenament subjectes a l'impost.

La concurrència simultània dels requisits mencionats motivarà el naixement dels denominats *autoconsums de serveis*, i en aquests supòsits, les entitats que ofereixen els serveis de biblioteca virtual, malgrat la gratuïtat, esdevindrien per aquest impost deutors de la Hisenda pública, i estarien directament obligats a ingressar l'IVA corresponent.

## 2. Serveis de biblioteca virtual prestats per empresaris o professionals en el desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional

### 2.1. La condició d'empresari o professional de les entitats que presten serveis de biblioteca virtual

El primer paràgraf de l'article 5.1.a) de la LIVA atorga la condició d'empresaris o professionals a:

«Les persones o entitats que realitzen les activitats empresarials o professionals definides en l'apartat següent d'aquest article.»

5. El segon paràgraf de l'art. 98.2 de la Directiva 2006/112/CE denega taxativament la possibilitat d'aplicar els tipus reduïts als serveis esmentats en l'art. 56.1.k), que es refereix a les prestacions de serveis per via electrònica, i que es recullen en l'annex II, entre les quals cal destacar el cas que ens ocupa: el «Subministrament d'imatges, text i informació i la posada a disposició de bases de dades».

6. Precisament per aquest mateix motiu la descàrrega a través d'Internet de llibres en *format digital* ha de tributar al tipus general del 18%, mentre que l'adquisició d'aquest mateix llibre en *format físic* -paper, CD, memòria USB, etc.- tributa al tipus superreduït, i en aquest sentit podeu veure la consulta V0598-10. No cal dir que totes les crítiques referides a aquesta falta d'igualtat de tracte poden així mateix estendre's a l'àmbit de les biblioteques *tradicionals i virtuals*.

El concepte d'empresari o professional es defineix de manera condicional en l'IVA, en la mesura en què únicament s'atorga aquesta condició als que duen a terme activitats empresarials o professionals, tal com es defineixen en l'article 5.2 de la LIVA. Ara bé, el segon paràgraf de l'article 5.1.a) de la LIVA, de manera excloent, denega taxativament aquesta condició als que realitzen exclusivament lliuraments de béns o prestacions de serveis a títol gratuït:

«No obstant això, no tenen la consideració d'empresaris o professionals els que realitzen exclusivament lliuraments de béns o prestacions de serveis a títol gratuït, sense perjudici del que s'estableix en la lletra següent.»

Atès que una part important de les biblioteques virtuals que operen en el nostre país jurídicament es constitueixen com a fundacions, associacions i, en general, com a entitats sense ànim de lucre, convé aproximar-se al reiterat criteri que ha sostingut la DGT a propòsit del caràcter empresarial o professional d'aquest tipus d'entitats respecte a la prestació de serveis a títol gratuït. Així, en les recents consultes vinculants, V0634-10, V0366-09, V0372-09, V0628-09, V2173-08, V1447-08, V0694-07, V1960-07, V0168-06, V0959-06, V1389-05 i V0221-05, entre moltes altres, el centre directiu s'ha pronunciat en els termes següents:

«[...] en la mesura en què l'entitat consultant, **que no té naturalesa mercantil, no rebí cap contraprestació pels serveis que presta**, no tindrà la condició d'empresari o professional als efectes d'aquest tribut i, per tant, no podrà deduir cap quota suportada per l'impost en qüestió sinó que actuarà com un consumidor final respecte d'aquest tribut.»

La DGT es preocupa d'emfatitzar que no és procedent la qualificació d'empresari o professional en aquells casos en què l'entitat «[...] que no té naturalesa mercantil, no rebí cap contraprestació pels serveis que presta».

Tanmateix, la realitat és que les biblioteques virtuals, al marge que puguin tenir o no naturalesa mercantil -ens hi

referirem més endavant-, generalment per al compliment de les seves finalitats específiques solen desenvolupar certes activitats que sí que realitzen mitjançant contraprestació -elaboració d'informes, assessorament tècnic, investigació aplicada, inserció de publicitat, etc.- i per les quals estan obligades a repercutir l'IVA. Partint d'aquesta hipòtesi, és evident que no realitzaran «exclusivament lliuraments de béns o prestacions de serveis a títol gratuït» contravenint la literalitat del segon paràgraf de l'article 5.1.a) de la LIVA, per la qual cosa inevitablement adquiriran la condició d'empresaris o professionals en l'IVA.

Aquest criteri, mantingut en el temps, és el que ja va sostenir la DGT en la primerenca consulta 2465-97, en què una fundació tenia la intenció de produir i distribuir gratuïtament llibres, fullets, murals i cassets, així com organitzar sessions i conferències. La DGT va considerar que les activitats que havia descrit la consultant li atribuirien la condició d'empresari o professional, si bé postil·lava seguidament:

«[...] llevat del cas en què totes les operacions realitzades per la fundació ho siguin a títol gratuït, cas en què aquesta fundació no tindrà la consideració d'empresari o professional als efectes de l'impost ni les operacions efectuades per la fundació en qüestió estaran subjectes al tribut esmentat.»<sup>7</sup>

La interpretació estricta que realitza la DGT del segon paràgraf de l'article 5.1.a) de la LIVA ens porta a concloure que amb una sola activitat desenvolupada per les biblioteques virtuals a títol oneros n'hi ha prou per a atorgar-los la condició d'empresari o professional, ja que en aquest cas «no totes» les activitats s'han desenvolupat a títol gratuït.<sup>8</sup> Aquesta interpretació, que en el fons s'estableix en una concepció global i única de la condició empresarial del subjecte, és reforçada pel que disposen les consultes 0142-04, 0897-03, 0456-03 i 0651-02:

«En el cas en què totes les operacions efectuades per la fundació consultant ho siguin a títol gratuït, aquesta fundació no tindrà la consideració d'empresari o professional

7. En aquest mateix sentit, es poden veure les consultes posteriors 0080-04, 1761-03, 1081-03, 1498-03 i 0651-02: «En el cas en què totes les operacions efectuades per la fundació consultant ho siguin a títol gratuït, aquesta no tindrà la consideració d'empresari o professional ni aquestes operacions estaran subjectes a l'impost sobre el valor afegit».

8. Noteu que el centre directiu s'esforça a emfatitzar que «totes» les activitats es desenvolupin a títol gratuït, la qual cosa equival que no es percebi «cap contraprestació» pels serveis prestats, ja que en cas contrari les fundacions i les associacions sense ànim de lucre seran considerades, en compliment dels altres requisits, com a empresaris o professionals.

ni les operacions realitzades estaran subjectes a l'impost sobre el valor afegit [...]. En el supòsit en què algunes de les operacions efectuades per la societat consultant ho siguin a títol gratuït i d'altres s'efectuïn mitjançant contraprestació, la fundació tindrà la consideració d'empresari o professional a l'efecte de l'impost sobre el valor afegit.»

I, de la mateixa manera, aquest mateix criteri es dedueix en les consultes vinculants més recents V1036-10, V0634-10, V1920-09, V0372-09V1398-09, V0151-08, V1182-08, V1306-08, V1447-08 i V1856-08, en què la DGT es pronuncia en els termes següents:

«Així mateix, tampoc no pot dir-se que una persona o entitat té la consideració, o no, d'empresari o professional als efectes de l'impost sobre el valor afegit i, per tant, de subjecte passiu d'aquest impost, de manera intermitent en el temps, depenent del tipus d'operacions que realitzi, tant si són a títol gratuït com onerosos.»

Observeu que la DGT sembla que no consent que un mateix subjecte que realitza diverses activitats sigui considerat empresari per a unes operacions -les efectuades a títol oneros- i no empresari per a altres operacions -les realitzades a títol gratuït. En aquestes circumstàncies, i partint de la premissa obligada de considerar que les entitats que ofereixen els serveis de biblioteca virtual duiguin a terme un altre tipus d'activitats accessòries per les quals sí que perceben contraprestació, se'ls pot atribuir, a l'efecte d'aquest impost, la plena condició d'empresari o professional.

## 2.2. El caràcter empresarial o professional de l'activitat gratuïta de biblioteca virtual

Partint del cas més freqüent que, a més de la prestació dels serveis gratuïts de biblioteca virtual, es desenvolupin un altre tipus d'activitats mitjançant contraprestació, això atorgarà, com acaba d'exposar-se, la condició d'empresari o professional a les entitats prestadores dels serveis de biblioteca virtual. Ara bé, el fet que se'ls atribueixi la condició d'empresari o professional, de cap manera no

implica que totes les activitats desenvolupades es considerin efectuades «en el desenvolupament d'una activitat empresarial o professional». En efecte, una vegada verificat en un primer nivell la condició d'empresari o professional d'un subjecte determinat, en un segon nivell haurem de determinar quines activitats concretes poden considerar-se realitzades amb caràcter empresarial i quines no, i segons això, si s'han de sotmetre o no a gravamen per aquest impost. La DGT s'ha pronunciat en aquest sentit en les consultes V2155-10, V0366-09, V0458-07 i V2360-06, en les quals argumenta:

«[...] s'ha de tenir en compte que la subjecció a l'impost de les operacions desenvolupades per determinades entitats no pot efectuar-se prenent com a referència el total d'aquestes, sinó que cal separar les de caràcter marcadament empresarial, incloses per tant en l'àmbit d'aplicació de l'impost, d'aquelles altres que se situen al marge d'aquest caràcter.»<sup>9</sup>

Per tant, la qüestió que seguidament s'ha de tractar passa per resoldre si la prestació de serveis de biblioteca virtual efectuada a títol gratuït pot tenir, en algun cas, caràcter empresarial o professional. A aquests efectes, l'article 5.2 de la LIVA disposa el següent:

«Són activitats empresarials o professionals les que impliquen l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'un d'aquests, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis.»

Aquest precepte és d'aplicació general i, per tant, no solament opera per a entitats mercantils, sinó també per a fundacions, associacions i entitats sense ànim de lucre quan, com assenyala reiteradament la DGT, ordenin un conjunt de mitjans personals i materials, amb independència i sota la seva responsabilitat, per desenvolupar una activitat empresarial o professional, tant si és de fabricació, comerç, de prestació de serveis, etc., mitjançant la realització continuada de lliuraments de béns o prestacions de serveis, assumint el risc i ventura que pugui produir-se en el desenvolupament de l'activitat.<sup>10</sup>

9. Aquest mateix criteri se sosté en la consulta V0493-05, en què després d'atribuir a una entitat sense finalitats lucratives la condició d'empresari o professional, és la mateixa DGT la que expressament es pronuncia sobre el caràcter empresarial i no empresarial de les diverses activitats desenvolupades per la consultant.

10. Poden veure's les consultes V0636-10, V0372-09, V2271-08, V1639-07, V2282-06 i V0221-05, entre moltes d'altres.



És evident, per tant, que les activitats de biblioteca virtual reuneixen els requisits exigits per a poder atorgar-los un caràcter empresarial o professional, si bé, respecte a les activitats gratuïtes desenvolupades per fundacions, associacions i entitats sense ànim de lucre, la DGT ha matisat que si les activitats gratuïtes són d'acord amb les finalitats fundacionals d'aquest tipus d'entitats, les activitats en qüestió no tindran en aquest cas caràcter empresarial o professional, i per tant, no estaran subjectes a aquest impost.

Així, en la consulta V2155-10, l'entitat consultant és un club ciclista sense ànim de lucre dedicat al foment, el desenvolupament i la pràctica de l'activitat física i esportiva. Una vegada que la DGT declara la seva condició d'empresari o professional, precisa a continuació:

«L'activitat d'organització d'esdeveniments esportius realitzada per l'entitat consultant en compliment de les finalitats del club s'efectua, **pel fet de ser intrínsec a les finalitats d'aquesta entitat, de manera gratuïta, sense caràcter empresarial per tant, per la qual cosa conserva la naturalesa d'operacions no subjectes a l'impost**, ja que no hi concorren tots els requisits a què es refereix l'article 4.U de la Llei 37/1992.»

En la consulta V0366-09 es declara la fundació consultant com a empresari o professional, ja que, entre altres operacions, promourà la construcció d'un edifici, del qual cedirà una part a canvi de contraprestació. Ara bé, respecte de les activitats d'investigació desenvolupades per la fundació, es matisa:

«L'activitat d'investigació bàsica realitzada per la consultant en compliment de les finalitats fundacionals s'efectua, **pel fet de ser intrínsec a les finalitats d'aquesta entitat, de manera gratuïta, sense caràcter empresarial per tant, per la qual cosa conserva la naturalesa d'operacions no subjectes a l'impost**, ja que no hi concorren tots els requisits a què es refereix l'article 4.U de la Llei 37/1992.»

En la consulta V0458-07 s'aborda el cas d'una associació sense finalitats lucratives declarada d'utilitat pública i considerada empresari o professional als efectes de l'IVA. L'associació consultant es planteja realitzar, entre altres activitats, una campanya especial de conscienciació a través de la qual sol·licitarà als ciutadans la donació d'un euro, i a canvi, com a mostra de gratitud, es lliurarà al donant un braçalet amb el color representatiu de l'associació. La DGT respon:

«La campanya de conscienciació que duu a terme l'associació consultant s'efectua, **pel fet de ser intrínsec a les finalitats d'aquesta entitat, de manera gratuïta, sense caràcter empresarial per la naturalesa que té, per la qual cosa conserva la naturalesa d'operacions no subjectes a l'impost**, ja que no hi concorren tots els requisits a què es refereix l'article 4.U de la Llei 37/1992.»

I, finalment, en la consulta V2360-06 es tracta l'assumpte plantejat per una entitat sense ànim de lucre que realitza activitats de caràcter assistencial i de difusió de la cultura exclusivament a títol gratuït. Tanmateix, informa l'entitat esmentada que aviat procedirà a l'adquisició d'immobles per dedicar-los, després de l'adaptació prèvia, a usos artístics i culturals a través de la cessió d'aquests immobles a canvi de preu. La DGT respon que:

«[...] les activitats que ha desenvolupat la consultant fins aquest moment amb caràcter gratuït, sense caràcter empresarial per la naturalesa que tenen, conservin la naturalesa d'operacions no subjectes a l'impost, ja que no hi concorren tots els requisits a què es refereix l'article 4.U de la Llei 37/1992.»

Una vegada exposat el criteri interpretatiu reiterat per la DGT en les consultes referides V2155-10, V0366-09, V0458-07 i V2360-06, pot comprovar-se que s'ha declarat la no-subjecció a l'IVA de les activitats desenvolupades a títol gratuït per fundacions i associacions sense ànim de lucre d'acord amb les finalitats fundacionals respectives, considerant que els serveis prestats gratuïtament en aquestes circumstàncies no revestirien caràcter empresarial o professional.

Són diferents els supòsits en què les biblioteques virtuals, malgrat la gratuïtat dels serveis prestats, tinguin una naturalesa mercantil reconeguda, atès que l'essència mateixa de la seva naturalesa jurídica no s'avé amb la presumpta gratuïtat dels serveis prestats, ja que encara que certament no es cobri cap preu als usuaris, l'explotació de la biblioteca virtual, si més no d'una manera indirecta, necessàriament haurà de procurar ingressos per altres vies; no podria arribar a entendre's d'una altra manera la subsistència d'aquestes biblioteques.

En aquests supòsits en què, com diem, l'entitat prestadora té naturalesa mercantil, entenem que no es pot al·legar els motius de no-subjecció que apunta la DGT en les consultes anteriors -recordem que totes tracten

sobre fundacions i associacions sense ànim de lucre, ja que certament es pot pressuposar el caràcter empresarial o professional de les activitats desenvolupades per entitats mercantils, per tal com l'explotació econòmica de la biblioteca virtual, si bé pot ser que no es dugui a terme mitjançant l'exigència directa d'un preu als usuaris, necessàriament serà la plataforma a través de la qual es generaran ingressos de caràcter divers: inserció de publicitat, assessorament tècnic, elaboració d'informes, etc. En aquests termes, considerem que la gratuïtat aparent dels serveis oferts de cap manera no pot entenebrir el caràcter marcadament empresarial o professional que tenen.

### 3. La subjecció a l'IVA d'operacions realitzades a títol gratuït

Descartada la subjecció a l'IVA dels serveis gratuïts d'acord amb les finalitats fundacionals de fundacions, associacions i entitats sense ànim de lucre, arribàvem a una conclusió diferent quan l'entitat prestadora tenia caràcter mercantil, atès que la gratuïtat dels serveis prestats no pressuposava que la seva realització pogués quedar al marge d'una activitat empresarial o professional, per la qual cosa en principi, i malgrat la gratuïtat, queden plenament sotmesos a l'impost.

En referència, per tant, a les entitats de naturalesa mercantil, i respecte a la subjecció dels serveis gratuïts prestats, cal destacar que la LIVA assimila certes prestacions gratuïtes de serveis a les efectuades a títol oneros; en aquest impost són els anomenats *autoconsums de serveis*. L'existència d'un autoconsum implica, a grans trets, que el mateix ens que realitza les operacions a títol gratuït es converteix en deutor directe de la Hisenda pública, atès que ha d'autorepercutir-se l'IVA i ingressar-ne l'import, que en el nostre cas es correspondrà amb l'aplicació del tipus de gravamen general sobre la base imposable determinada segons el que disposa l'article 79.3 de la LIVA.

Ens centrarem en els dos aspectes fonamentals sobre els quals gravitarà la subjecció dels serveis gratuïts de biblio-

teca virtual: la possible existència d'un autoconsum d'acord amb el que disposa l'article 12 de la LIVA i la possible incidència de la percepció de subvencions vinculades al preu en la presumpta gratuïtat dels serveis prestats.

#### 3.1. La possible existència d'un autoconsum de serveis

Centrant-nos, com s'ha dit, en les entitats de naturalesa mercantil, es pot raonar si poden incórrer en algun dels supòsits d'autoconsum previstos en l'article 12 de la LIVA a conseqüència de les prestacions gratuïtes dels serveis de biblioteca virtual. Refusada de ple la possibilitat de situar el possible autoconsum pels dos primers apartats de l'article esmentat, la qüestió més controvertida es planteja davant del supòsit que es recull en el tercer apartat:

«Es consideren operacions assimilades a les prestacions de serveis a títol oneros els autoconsums de serveis.

Als efectes d'aquest impost són autoconsums de serveis les següents operacions realitzades sense contraprestació:

[...]

3. Les altres prestacions de serveis efectuades a títol gratuït pel subjecte passiu no esmentades en els números anteriors d'aquest article, sempre que es realitzin per a finalitats alienes a les de l'activitat empresarial o professional.»

Les prestacions de serveis efectuades aparentment a títol gratuït per empresaris o professionals va ser objecte d'anàlisi detallada per la DGT en la coneguda Resolució 5/2004, de 23 de desembre, en la qual si bé s'abordava el tractament de les cessions efectuades per productors, fabricants i distribuïdors de begudes i productes alimentaris a les empreses comercialitzadores, d'aparells o instal·lacions relacionats amb la venda o distribució dels productes o begudes en qüestió, l'argumentació continguda en la resolució pot estendre's al supòsit que ens ocupa.<sup>11</sup>

11. Encara que la Resolució es refereix a un sector econòmic i a unes operacions concretes, la DGT no ha dubtat d'estendre'n els efectes a altres àmbits diferents del que s'hi esmenta. Poden veure's, entre moltes altres, les consultes V0961-10, V2330-10 i V2396-09.

Així, seguint el raonament de la DGT en la resolució referida, es pot reconèixer que el principi de generalitat en l'aplicació de l'impost impera en les operacions realitzades a títol oneros, que no troba més excepcions que les expressament assenyalades per la norma, però tanmateix -prosegueix la resolució- no es pot estendre l'aplicació del principi esmentat a les operacions realitzades a títol gratuït, ja que el seu gravamen només ha de produir-se en els casos en què l'incompliment del principi de neutralitat sigui tal que la normativa vigent obliqui a efectuar-ne la correcció a través de l'extensió del fet imposable a les operacions realitzades sense contraprestació.

A aquests principis respon l'existència d'un requisit que, afegit oportunament per la Llei 36/2006 al tercer apartat de l'article 12.3 de la LIVA, en condiciona el gravamen a la finalitat amb què es realitzen aquestes prestacions gratuïtes, i aclareix d'aquesta manera que els autoconsums esmentats únicament seran gravats «[...] sempre que es realitzin per a finalitats alienes a les de l'activitat empresarial o professional». Per tant, quan les operacions referides, malgrat la gratuïtat, es duguin a terme per a servir les finalitats empresarials pròpies de l'empresa, no estaran subjectes a gravamen per aquest impost.

En aquest context, sembla evident que els serveis gratuïts de biblioteca virtual prestats per una entitat mercantil difícilment poden considerar-se realitzats per a l'hipotètic compliment d'unes finalitats alienes a les de l'activitat empresarial o professional, pel fet que una gran part -si no la totalitat- dels ingressos que puguin generar aquestes entitats precisament es fonamenten en la gratuïtat de la plataforma virtual disponible en obert per a qualsevol usuari d'Internet, i l'explotació mediata del qual, atès l'elevat nombre de visitants, sol dur-se a terme a través de diferents serveis oferts a empreses i particulars com ara els d'inserció de publicitat, elaboració d'informes, consultoria i assessorament, etc., tots ells mitjançant contraprestació.

En definitiva, malgrat la gratuïtat aparent, és clara la plena afectació a l'activitat empresarial dels serveis de biblioteca virtual oferts per entitats mercantils i, en conseqüència amb això, considerem que no pertoca la inclusió en el supòsit d'autoconsum previst en l'article 12.3 de la LIVA.

### 3.2. La incidència de la percepció de subvencions sobre el caràcter gratuït de la prestació

Convé conèixer el criteri de la DGT sobre la incidència que té la percepció de subvencions a propòsit de considerar si, a l'efecte de l'IVA, els serveis de biblioteca virtual poden considerar-se efectivament prestats a títol gratuït o, al contrari, a títol oneros. I és que en les consultes V0694-07, V1323-07, V2602-06, V2406-07, V0168-06, V1386-06 i V2523-06 s'aborden diversos casos plantejats per fundacions, universitats, associacions sense ànim de lucre i entitats similars, en les quals els consultants desenvolupen una sèrie d'activitats, sense exigir cap contraprestació als destinataris dels serveis prestats, de manera que en principi cal entendre que els serveis esmentats es presten a títol gratuït. Tanmateix, la DGT matisa:

«[...] no es pot afirmar que uns serveis determinats serveis es presten gratuïtament quan es percep per la realització i per a realitzar-los una **subvenció vinculada al preu** dels serveis prestats.»

En aquest mateix sentit, en les consultes V1978-07 i V0221-05, s'apunta, com a novetat, la possibilitat que la subvenció percebuda constitueixi per si mateixa una contraprestació dels serveis prestats:

«Cal precisar que no es pot afirmar que uns serveis determinats es presten gratuïtament quan es percep per la realització i per a realitzar-los una **subvenció vinculada al preu** dels serveis prestats o que per si mateixa constitueixi la contraprestació dels serveis esmentats.»

I ja per acabar, en les consultes més recents V0628-09, V0372-09, V0151-08, V1182-08, V1306-08, V1447-08, V1856-08 i V2173-08, el centre directiu introdueix en les respostes la irrellevància de la denominació que les parts intervinents atorguin a la subvenció:

«Cal precisar que no es pot afirmar que uns serveis determinats es presten gratuïtament quan es percep per la realització i per a realitzar-los una **subvenció vinculada al preu** dels serveis prestats o qualsevol contraprestació, amb independència de la denominació que es doni.»

S'ha de destacar que tots aquests casos es refereixen a subvencions vinculades al preu de les operacions. En



cas que es verifiqués, per tant, l'existència d'aquesta «vinculació», es diluiria la presumpta gratuïtat dels serveis prestats que, en aquest cas, es considerarien prestats a títol onerós a l'efecte d'aquest impost i, en conseqüència, plenament subjectes.<sup>12</sup> A aquests efectes, l'article 78.2.3è. de la LIVA estableix en el segon paràgraf:

«Es consideren vinculades directament al preu de les operacions subjectes a l'impost les subvencions establertes en funció del nombre d'unitats lliurades o del volum dels serveis prestats quan es determinin anteriorment a la realització de l'operació.»

Com recorda la DGT en les múltiples consultes,<sup>13</sup> el citat article 78.2.3è. de la LIVA constitueix la transposició al dret intern de l'article 73 de la Directiva 2006/112/CE i, partint d'això, s'ha d'atendre a l'informe de 27 d'abril de 2007 emès pels serveis de la Comissió Europea, del qual resulten els cinc aspectes necessaris per a determinar la vinculació de la subvenció al preu de les operacions.<sup>14</sup> En primer lloc, el nombre d'intervinents, que necessàriament requereix tres subjectes segons l'esquema següent: l'empresari o professional que realitza les operacions subvencionades, els clients o destinataris de les operacions esmentades i l'ens que concedeix la subvenció. En segon lloc, la incidència en el preu de la concessió de la subvenció, de manera que, quan el preu no es vegi alterat per la concessió de la subvenció, no es pot entendre vinculat al seu preu. En tercer lloc, es requereix que la subvenció sigui proporcional a la quantitat de béns lliurats o de serveis prestats, si bé cal entendre aquesta exigència amb una certa flexibilitat.<sup>15</sup> En quart lloc, es requereix que l'import de la subvenció, o la seva fórmula de càlcul, es

determini amb caràcter previ a la realització de les operacions, de manera que es generi, d'acord amb els termes establerts a aquest efecte, el dret a la seva percepció per part de l'empresari o professional que les efectua. I, en cinquè lloc, es fa referència a certs aspectes formals quant a la concessió de la subvenció.<sup>16</sup>

En compliment dels aspectes ressenyats, les subvencions referides atribuirien caràcter onerós a les operacions per causa de les quals es perceben, ja que aquestes subvencions precisament constituïrien la contraprestació de les operacions suposadament efectuades a títol gratuït; per això, el seu import constituïria la base imposable sobre la qual repercutir el tipus de gravamen del 18%, llevat, és clar, que fos aplicable l'exempció que l'article 20.U.14 de la LIVA reserva per a entitats de dret públic i entitats i establiments de caràcter social.

## Conclusions

1. Si els serveis de biblioteca virtual es presten a títol onerós, tant per l'exigència directa de preu als usuaris com per la percepció de subvencions vinculades al preu, aquests serveis estan plenament subjectes a l'impost, cas en què poden donar-se dues circumstàncies:

1.1. Si l'entitat prestadora té la condició de dret públic o té el reconeixement de caràcter social, els serveis referits es facturen sense IVA pel fet que en són exempts.

1.2. En cas contrari, s'ha de repercutir l'impost als usuaris, resultat d'aplicar el tipus general del 18% sobre la contraprestació exigida.

12. En cas contrari no afectarien al règim exposat anteriorment, ja que, com bé apunta la DGT en les últimes consultes V0801-09, V1015-08 i V1986-08, «en cas que les subvencions rebudes no es puguin considerar vinculades al preu de les operacions, la seva percepció no tindrà efectes en l'impost sobre el valor afegit».
13. Poden veure's les consultes V0801-09, V0139-09, V1182-08, V1015-08, V2238-08, V2255-08, V1306-08 i V2252-08, entre d'altres.
14. Els serveis de la Comissió basen la seva anàlisi en la jurisprudència comunitària, en particular, en la STJCE de 22 de novembre de 2001, sobre l'assumpte C-184/00, ASBL Office des produits wallons, i en la STJCE de 15 de juliol de 2004, corresponent als assumptes C-144/02, Comissió contra Alemanya, C-381/01, Comissió contra Itàlia, C-463/02, Comissió contra Suècia, i C-495/01, Comissió contra Finlàndia, totes elles amb arguments idèntics.
15. La jurisprudència del TJCE ha arribat a admetre la vinculació quan la concessió d'aquestes estava condicionada a l'existència d'operacions gravades de manera global.
16. Segons la doctrina de la DGT, el rellevant són els criteris anteriors a què ja s'ha fet referència, amb independència de la forma que es doni a la subvenció o ajuda de què es tracti en cada cas.

2. Si els serveis de biblioteca virtual es presten a títol gratuït, poden donar-se les circumstàncies següents:

2.1. Que siguin prestats per fundacions, associacions o en general per entitats sense ànim de lucre que no tinguin naturalesa mercantil.

a) Si totes les operacions es realitzen gratuïtament, l'entitat prestadora no té la consideració d'empresari o professional en consideració al segon paràgraf de l'article 5.1.a) de la LIVA, per la qual cosa s'incomplirà un dels requisits de l'article 4.1 de la LIVA perquè sigui procedent la subjecció a l'impost: que siguin prestats «per empresaris o professionals».

b) Si alguna de les operacions es realitza mitjançant contraprestació, l'entitat prestadora adquirirà automàticament la consideració d'empresari o professional, però si la mateixa activitat de biblioteca virtual es desenvolupa gratuïtament d'acord amb les finalitats fundacionals, no es considerarà, en aquest cas, que l'activitat s'efectua amb caràcter empresarial o professional, per la qual cosa s'incomplirà un dels requisits de l'article 4.1 de la LIVA perquè sigui procedent la seva subjecció a l'impost: que siguin prestats per empresaris o professionals «en el desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional».

2.2. Que siguin prestats per entitats de naturalesa mercantil.

L'entitat mercantil, que normativament es presumeix empresari o professional, presta uns serveis de biblioteca virtual que, malgrat la gratuïtat, tenen caràcter empresarial o professional en tant que contribueixin a la generació d'ingressos. Però la subjecció a l'impost d'aquests serveis gratuïts, segons el que disposa l'article 4.1 de la LIVA, addicionalment necessitarà l'exigència d'onerositat. L'anàlisi d'aquesta exigència ha d'efectuar-se amb vista de l'article 12 de la LIVA, que assimila certes prestacions gratuïtes de serveis a les operacions efectuades a títol oneros, i amb especial referència al cas que ens ocupa cal considerar el que disposa en el tercer apartat, que ordena la subjecció a l'impost de les esmentades prestacions gratuïtes quan es realitzin per a finalitats alienes a les de l'activitat empresarial o professional. Però difícilment pot entendre's que això així succeeix, per tal com resulta patent que el servei de biblioteca virtual, a través del nombre de visitants, constitueix el veritable substrat sobre el qual es generen les diverses fonts d'ingressos: serveis publicitaris, assessorament científic i tècnic, etc. En conseqüència, la prestació gratuïta del servei de biblioteca virtual no pot assimilar-se per l'article 12 de la LIVA a una operació efectuada a títol oneros, per la qual cosa s'incomplirà un dels requisits de l'article 4.1 de la LIVA perquè la subjecció a l'impost sigui procedent: que siguin prestats per empresaris o professionals «a títol oneros» en el desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional.

### Citació recomanada

GIL MACIÀ, Lorenzo (2011). «La subjecció a l'IVA de les biblioteques virtuals» [article en línia]. *IDP. Revista d'Internet, Dret i Política*. Núm. 12, pàg. 17-27. UOC. [Data de consulta: dd/mm/aa].

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

ISSN 1699-8154



Els textos publicats en aquesta revista estan subjectes -llevat que s'indiqui el contrari- a una llicència de Reconeixement-Sense obres derivades 3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que citeu l'autor, la revista i la institució que els publica (*IDP. Revista d'Internet, Dret i Política*; UOC), no en feu obres derivades. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.ca>.

---

## Sobre l'autor

Lorenzo Gil Macià  
lorenzo.gil@ua.es

Professor ajudant doctor de la Universitat d'Alacant. Departament d'Anàlisi Econòmica Aplicada.

Universitat d'Alacant  
Carretera de Sant Vicent del Raspeig, s/n  
03690 Sant Vicent del Raspeig, Alacant  
Espanya