

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA de 9 de febrero de 2006

■ **Asunto:** C-305/03

■ **Partes:** : Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

■ **Síntesis:** Incumplimiento de Estado – Sexta Directiva IVA – Artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 16, apartado 1 – Operación en el interior del país – Subasta pública de objetos de arte importados en régimen de admisión temporal – Comisión de los subastadores

I. Comentario

Para entender la importancia de esta Sentencia en el Reino Unido se debe tener en cuenta que el comercio europeo de obras de arte tiene su principal centro en Londres. Por lo que muchas veces los objetos se importan con carácter temporal al Reino Unido para ser subastados en una de sus múltiples casas de subastas, para luego ser reexportados a terceros Estados.

La importación y la entrega de objetos de arte están exentas del IVA si tales objetos están sujetos al régimen aduanero especial para mercancías en régimen de importación temporal en la Comunidad. Sólo si los objetos son importados con carácter definitivo la Comunidad tras la subasta, se aplicará el IVA. La Base Imponible de esa operación es la base del precio obtenido en la venta en subasta pública, incluido el margen de beneficios del subastador; para luego se reduzca esta cantidad con arreglo al artículo 11, parte B, apartado 6, de la Sexta Directa, de forma que el tipo de gravamen efectivo sea igual al 5 % de la base imponible aplicable.

Sin embargo, el Reino Unido no somete al impuesto al tipo general el margen de beneficios de los subastadores por la venta en subasta pública de objetos de arte importados, por lo que la Comisión, tras el proceso administrativo previo, denunció esta aplicación del Reino Unido ante el Tribunal.

El Tribunal determina que existe una violación del artículo 16 de la Sexta Directiva por el Reino Unido, en el sentido de que en el caso de que un objeto de arte se venda en pública subasta en régimen de admisión temporal, y se importe posteriormente a esta operación en el territorio comunitario, debe distinguirse entre la venta en subasta pública y la importación, y gravar separadamente ambas operaciones. Por lo que el régimen fiscal establecido por el Reino Unido, donde no se considera que exista una operación gravable en el IVA en el caso de la transmisión de la propiedad de un objeto de arte importado para su reventa, que se produzca cuando ese objeto se halla aún incluido en el régimen de

admisión temporal con exención total de los derechos de importación, es contrario a la Sexta Directiva.

Finalmente es relevante considerar las argumentaciones del Tribunal ante una medida nacional que en contra del régimen fiscal establecido en la Sexta Directiva evita mejor uno de los fines de la misma, en este caso la doble imposición. En este caso el sistema establecido por el Reino Unido evita mejor al doble imposición en el IVA, ya que siguiendo el método establecido por la Comunidad el margen de beneficio del subastador se incluye tanto en la base imponible del IVA a la importación y en la de la entrega interna, mientras que el sistema británico sólo gravaba una vez dicho importe.

Desde el punto de vista del Tribunal la obligación de evitar la doble imposición del artículo 16 Sexta Directiva se cumple en este caso, ya que no se grava dos veces al mismo sujeto pasivo, por lo que el sistema establecido respeta dicha mención ya que no se grava dos veces a la misma persona. Esto es indudable, sin embargo la doble imposición puede ser jurídica (gravar dos veces al mismo sujeto), o económica (gravar dos veces la misma renta), como es el caso, sin que el artículo 16 señale exactamente que tipo de doble imposición trata de evitar. Por lo que podemos concluir que el Tribunal señala que la doble imposición que trata de evitar es la doble imposición jurídica, es decir, la doble imposición en sede del sujeto pasivo.

Además debemos tener en cuenta lo que el Tribunal ha señalado, por ejemplo en su Sentencia de 6 de octubre de 2005, en el asunto *Comisión-España*, C-204/03, que los Estados miembros deben aplicar la Sexta Directiva aunque la consideren mejorable en el ámbito de los principios del Sistema IVA como es el principio de neutralidad o la eliminación de la doble imposición, como es el caso.

Por lo que si la medida establecida por el Reino Unido evita la doble imposición de una forma más completa que la medida general establecida por la Sexta Directiva, pero incumple lo establecido en esta, dicha medida será considerada un incumplimiento de Estado.

Además en este caso la medida implementada por el Reino Unido es contraria al principio de neutralidad del IVA ya que el régimen especial, tal como lo aplica el Reino Unido, da lugar en conjunto a una tributación más favorable. Y esto es así, porque los sujetos pasivos pueden ahorrarse impuestos si en primer lugar se importa con carácter temporal un objeto de arte y se subasta, en lugar de importarlo desde un primer momento con carácter definitivo y solamente después subastarlo.

Por ultimo señalar que algunos expertos británicos han señalado que este potencial incremento del IVA para las subastas pone en peligro la consideración de Londres como la capital mundial de las subastas de objetos de arte.

2. Antecedentes

En el Reino Unido se importan los objetos de arte para su eventual venta en pública subasta en el marco del procedimiento de admisión temporal con exención total de los

derechos de importación. En caso de que, una vez subastados, el objeto se importe definitivamente en la Comunidad Europea, el IVA debe calcularse sobre la base del precio obtenido en la venta en subasta pública, incluido el margen de beneficios del subastador. Acto seguido se reduce esta cantidad con arreglo al artículo 11, parte B, apartado 6, de la Sexta Directiva, de forma que el tipo de gravamen efectivo sea igual al 5 % de la base imponible aplicable.

Tras comprobar que, en contra de las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 28, apartado 1 bis, y 28 quater, parte E, punto 1, de la Sexta Directiva, el Reino Unido no somete al impuesto al tipo general el margen de beneficios de los subastadores por la venta en subasta pública de objetos de arte importados, el 17 de marzo de 1997 la Comisión dirigió un escrito de requerimiento a dicho Estado miembro e inició el procedimiento de infracción previsto en el artículo 226 CE.

Para precisar su punto de vista, el 10 de agosto de 1998 la Comisión remitió un escrito de requerimiento complementario al Reino Unido puntualizando que dicho Estado miembro había incumplido las obligaciones que le incumben, no sólo en virtud de los artículos 28, apartado 1 bis, y 28 quater, parte E, punto 1, de la Sexta Directiva, sino también en virtud de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 26 bis de la misma Directiva.

Al no considerar satisfactorias las respuestas de las autoridades del Reino Unido de 15 de mayo de 1997 y de 12 de octubre de 1998, el 3 de agosto de 2000 la Comisión remitió un dictamen motivado a dicho Estado miembro, requiriéndole para que adoptara las medidas necesarias para atenerse a dicho dictamen dentro de un plazo de dos meses a partir de su notificación.

Mediante escrito de 16 de noviembre de 2000, las autoridades del Reino Unido respondieron manteniendo los puntos de vista expuestos con anterioridad. Por considerar que dicho Estado miembro no había adoptado las medidas necesarias para atenerse al dictamen motivado dentro del plazo concedido, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

3. Cuestiones planteadas

La cuestión principal en este litigio es dilucidar si el margen de beneficio del subastador con motivo de la venta en subasta pública de objetos de arte importados en régimen de admisión temporal debe gravarse como una operación en el interior del país con arreglo a los requisitos establecidos en el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva. Sin embargo, la Comisión alega igualmente la infracción de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), y 12, apartado 3. Por lo tanto, debe comprobarse si realmente queda acreditada la supuesta infracción de dichas disposiciones.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) Declarar que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 16, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 1999/49/CE del Consejo, de 25 de mayo de 1999, al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a la comisión percibida por los subastadores en las subastas públicas de objetos de arte, objetos de colección y antigüedades importados en régimen de admisión temporal.
- 2) Condenar en costas al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

5. Fundamentos de la Sentencia

Siguiendo su doctrina jurisprudencial anterior el Tribunal señala que el análisis de las características del sistema común del IVA permite deducir que respecto a todas las operaciones en el interior de un Estado miembro, el hecho imponible del impuesto está constituido por la entrega de un bien efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo que actúa como tal, mientras que, por lo que se refiere a las operaciones de importación, el hecho imponible del impuesto está constituido únicamente por la entrada de un bien en el interior de un Estado miembro, independientemente de que haya o no una transacción, que la operación se efectúe a título oneroso o gratuito, o por un sujeto pasivo o un particular:

En el caso de autos, los objetos de arte importados para ser vendidos en subasta pública están incluidos desde su entrada en la Comunidad en un régimen de admisión temporal con exención total de los derechos de importación, siempre que no se conozca su destino final antes de la venta. Cuando se vende el bien a un comprador de la Comunidad, la importación se efectúa en el Estado miembro en cuyo territorio el bien salga de dicho régimen.

La Sexta Directiva establece dos regímenes fiscales distintos que deben aplicarse en caso de importación y en caso de venta en subasta pública de objetos de arte, respectivamente. Por una parte, en lo que atañe a la importación, la cual está sujeta al IVA en virtud del artículo 2, punto 2, de la Sexta Directiva, el artículo 12, apartado 3, letra c), y, a modo de excepción, el artículo 11, parte B, apartado 6, de ésta establecen un tipo reducido de IVA que debe aplicarse al valor en aduana del bien importado. Por otra parte, en lo tocante a la venta en pública subasta, el efecto del artículo 26 bis, parte C, de la Sexta Directiva es, en particular, determinar la comisión del subastador en relación con el valor global del bien, cuando éste realiza una entrega en el sentido del artículo 5, apartado 4, letra c), de dicha Directiva. Esta comisión constituye, por lo tanto, la base imponible para la venta en pública subasta, gravada al tipo general establecido en el artículo 12, apartado 3, letra a), de la misma Directiva.

De acuerdo con el artículo 7, apartado 3 de la Sexta Directiva, el momento del devengo de la importación definitiva de un bien que desde su entrada en el interior de la Comunidad haya sido incluido en el régimen de admisión temporal se aplaza al momento en que el bien salga de dicho régimen, de la excepción establecida en el artículo 16, apartado 1, de dicha Directiva se desprende que todas las operaciones efectuadas en dicho régimen temporal deben gravarse como si se hubieran realizado en el interior del país tras la importación definitiva de las mercancías.

En consecuencia, en el caso de que un objeto de arte se venda en pública subasta en régimen de admisión temporal, y se importe posteriormente a esta operación en el territorio comunitario, debe distinguirse entre la venta en subasta pública y la importación, y gravar separadamente ambas operaciones.

Por consiguiente, para gravar tanto la importación como la venta en pública subasta conforme a los requisitos establecidos en el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva, procede distinguir en el precio de adjudicación entre la parte que corresponde a la comisión del subastador y la que corresponde al valor en aduana del bien importado.

La primera constituye, así, la base imponible para la venta en pública subasta, calculada en virtud del artículo 26 bis de la Sexta Directiva y gravada al tipo general establecido en el artículo 12, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, mientras que la segunda corresponde al valor en aduana de la mercancía que está sujeta al IVA a la importación y gravada a un tipo reducido efectivo aplicable en el Reino Unido, en virtud del artículo 11, parte B, apartado 6, de la misma Directiva.

En estas circunstancias, teniendo en cuenta el hecho de que la venta en pública subasta de objetos de arte en el marco del régimen de admisión temporal, seguida de la importación en el territorio del Estado miembro de que se trate, debe considerarse una operación realizada en el interior del país y debe ser gravada como tal, procede declarar que la imputación de la Comisión basada en la infracción del artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva es fundada.

En consecuencia, dado que la venta en pública subasta debe calificarse de operación que ha tenido lugar en el interior del país, procede asimismo declarar que se ha probado la infracción de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), y 12, apartado 3, de la Sexta Directiva.

... O ...