

|

62000C0169

Conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas el 20 de septiembre de 2001. - Comisión de las Comunidades Europeas contra República de Finlandia. - Incumplimiento de Estado - Artículos 2 y 28, apartado 3, letra b), y anexo F, apartado 2, de la Sexta Directiva IVA - Acta de adhesión de la República de Finlandia - Exención de las prestaciones de servicios de autores, artistas e intérpretes de obras de arte - Excepciones. - Asunto C-169/00.

Recopilación de Jurisprudencia 2002 página I-02433

Conclusiones del abogado general

I. Introducción

1. En el presente asunto, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare, con arreglo al artículo 226 CE, que la República de Finlandia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2 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 lo sucesivo, «Directiva»), al mantener una disposición legislativa que exime del IVA tanto la venta de obras de arte por el propio artista o por intermediarios como la importación de obras de arte adquiridas directamente al propio artista. Más concretamente, la Comisión estima que la Directiva permite, durante un período transitorio, eximir del IVA los servicios de los artistas, pero no posibilita exención alguna, como la prevista en la legislación finlandesa, para los bienes entregados por éstos.

II. Marco jurídico

2. El artículo 2 de la Directiva establece las bases para la percepción del IVA al disponer lo siguiente:

«Estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. Las importaciones de bienes.»

3. El artículo 12 establece la base para la aplicación del tipo de IVA reducido. Su apartado 3, letra c), dispone:

«Los Estados miembros podrán establecer que el tipo reducido o uno de los tipos reducidos que apliquen con arreglo a las disposiciones del párrafo tercero de la letra a) se aplique asimismo a la

importaciones de objetos de arte, de colección o antigüedades a la que se hace referencia en las letras a), b) y c) de la parte A del artículo 26 bis. Cuando hagan uso de esta facultad, los Estados miembros podrán aplicar igualmente dicho tipo reducido a las entregas de objetos de arte, según se definen en la letra a) de la parte A del artículo 26 bis:

- efectuadas por sus autores o los derechohabientes de los mismos,

- efectuadas esporádicamente por un sujeto pasivo distinto del sujeto pasivo revendedor, cuando dichos objetos de arte hayan sido importados por él mismo, le hayan sido entregados por el autor o por sus derechohabientes o le hayan dado derecho a una deducción íntegra del impuesto sobre el valor añadido.»

4. El artículo 13 establece la base para la exención de la percepción del IVA. La parte A, apartado 1, letra n), regula la exención relativa a «determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate».

5. El artículo 28, apartado 3, inicio y letra b), establece:

«En el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4, los Estados miembros podrán:

[...]

b) continuar dejando exentas la operaciones enumeradas en el anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro.»

6. El anexo F contiene una lista de las operaciones que pueden continuar exentas con arreglo al artículo 28, apartado 3, letra b). El punto 2 del anexo menciona: «La prestación de servicios de autores, artistas e intérpretes de obras de arte, abogados y otros miembros de las profesiones liberales, a excepción de las profesiones médicas y sanitarias [...]».

7. El anexo XV, título IX, del Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de Noruega, de la República de Austria, de la República de Finlandia y del Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se basa la Unión Europea (en lo sucesivo, «Acta de Adhesión»), está dedicado a la fiscalidad. El apartado 2, letra n), del título mencionado establece:

«n) A efectos de la aplicación de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y mientras se aplique dicha exención en cualquiera de los Estados miembros actuales, la República de Finlandia podrá eximir del impuesto sobre el valor añadido:

- la prestación de servicios de autores, artistas e intérpretes mencionada en el punto 2 del anexo F;

[...]»

8. La legislación fiscal finlandesa exime de la percepción del IVA la venta de obras de arte propiedad del autor. Esta exención se aplica tanto a la venta de obras de arte por el propio autor como a la venta por un intermediario. Se aplica la misma exención a la importación de obras de artes adquiridas directamente al autor.

III. Hechos y procedimiento

9. El 16 de febrero de 1998, la Comisión dirigió a la República de Finlandia un escrito de requerimiento porque mantenía en vigor, en contra de la Directiva, una disposición legal en la que se exime de la percepción del IVA, en determinados casos, la venta y la importación de obras de

arte.

10. El Gobierno finlandés respondió mediante escrito de 6 de abril de 1998. Alegó en su respuesta que las disposiciones del Acta de Adhesión y el artículo 28, apartado 3, y el anexo F de la Directiva, habida cuenta de sus objetivos, permitían a la República de Finlandia mantener la exención.

11. El 4 de noviembre de 1998, la Comisión emitió un dictamen motivado. En su respuesta a este dictamen, el Gobierno finlandés reiteró su punto de vista anterior. En consecuencia, la Comisión interpuso el presente recurso el 8 de mayo de 2000.

IV. Alegaciones de las partes

12. En su recurso la Comisión invoca, en primer lugar, el artículo 2 de la Directiva que expresa el principio según el cual las entregas y las importaciones de bienes están sometidas al IVA. A continuación, alega que la Directiva no prevé exenciones para la entrega o la importación de obras de arte. Invoca el artículo 12, apartado 3, letra c), de la Directiva que sólo permite a los Estados miembros aplicar un tipo reducido. Finalmente, la Comisión indica que el anexo F de la Directiva, que enumera las operaciones que los Estados miembros pueden eximir del IVA sobre la base del artículo 28, apartado 3, de la Directiva, se refiere, efectivamente, a los servicios de autores, artistas e intérpretes de obras de arte. Pero en el presente caso se trata de bienes y no de servicios. En definitiva, según la Comisión, la República de Finlandia ha incumplido las obligaciones derivadas del artículo 2 de la Directiva.

13. El Gobierno finlandés alega que, en el momento de la adhesión a la Unión Europea, se estableció una excepción que le permite mantener la exención respecto a las obras de arte propiedad del autor. Invoca la remisión efectuada en el Acta de Adhesión al artículo 28, apartado 3, letra b), en relación con el anexo F de la Directiva.

14. El Gobierno finlandés no comparte el punto de vista de la Comisión respecto a la primera venta y a la importación de una obra de arte. Aunque los conceptos de bienes y servicios contenidos en la Directiva deben distinguirse claramente y las obras de arte en sí mismas deben considerarse, en general, como bienes, en opinión del Gobierno finlandés la interpretación de la exención respecto a los artistas no puede basarse únicamente en el tenor de la disposición. Una interpretación literal estricta restringiría el ámbito de aplicación de la exención hasta vaciarlo prácticamente de contenido. Si, en efecto, como sostiene la Comisión, la exención sólo se refiere al arte plástico en la medida en que no adopta la forma de un bien mueble, esta exención sólo se aplicaría al caso particular en el que el artista cree la obra de arte directamente sobre un bien inmueble propiedad del comprador. Según el Gobierno finlandés, conforme a la interpretación de la Comisión, también la transmisión de una obra de arte realizada por encargo, como un retrato, estaría comprendida en el concepto de bienes y, en consecuencia, no estaría exenta.

15. Según el Gobierno finlandés, todo ello tiene relación con el hecho de que debe interpretarse el concepto de artista del anexo F, punto 2, de la Directiva en el sentido de artista plástico, dado que para los demás artistas se han empleado los conceptos de «intérpretes de obras de arte» y «autores». Entiendo esta idea de modo que, por ejemplo, en el arte musical el artista ejecutante es un intérprete de obras de arte y el compositor un autor.

16. El Gobierno finlandés estima que debe tenerse en cuenta la finalidad de la disposición, otras disposiciones de la Directiva relacionadas con las actividades culturales y el principio de neutralidad fiscal.

17. Según el Gobierno finlandés, también es necesario tomar en consideración el carácter especial de la primera venta de una obra de arte. No se puede equiparar dicha operación con la fabricación y la venta de bienes de consumo. El Gobierno finlandés remite, además, a tres

propuestas -más antiguas- de la Comisión en las que se planteaba una exención permanente del IVA para las transmisiones de obras de arte efectuadas por el propio artista.

18. El Gobierno finlandés también menciona, además, un informe de la Comisión de 2 de julio de 1992 del que se derivan dudas acerca de la clasificación de la transmisión de una obra de arte como bien o servicio. En su recurso la Comisión niega, por lo demás, que dicho informe tenga relevancia alguna en el presente asunto.

19. Una interpretación demasiado estricta de la Directiva provocaría, además, según el Gobierno finlandés, un trato desigual de las distintas profesiones artísticas y, en consecuencia, una violación del principio de neutralidad fiscal. Este principio es un objetivo importante del sistema del IVA. El Gobierno finlandés se remite, a este respecto, a las sentencias Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda y otros, y Gregg.

20. El Gobierno finlandés también invoca, además, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Directiva, que prevé una exención permanente para determinados servicios culturales.

21. Sobre la base de las consideraciones anteriores, el Gobierno finlandés llega a la conclusión de que se deriva del Acta de Adhesión, y del artículo 28 y del anexo F de la Directiva, que la primera transmisión de una obra de arte por su autor puede estar exenta del IVA. El Gobierno finlandés deduce del artículo 14, apartado 1, de la Directiva que cabe afirmar lo mismo respecto a la importación de obras de arte. Finalmente, señala que el Gobierno finlandés reconoce que el recurso está fundado en la medida en que se refiere a la intermediación en la venta de obras de arte propiedad del autor.

22. En respuesta a las alegaciones del Gobierno finlandés, la Comisión reconoce que la República de Finlandia puede mantener exenciones sobre la base del Acta de Adhesión. Por el contrario, niega que la legislación finlandesa esté comprendida en el ámbito del anexo F, punto 2, de la Directiva, al que se remite el Acta de Adhesión.

23. El anexo F contiene una lista de exenciones casuística. Además, la facultad de los Estados miembros para mantener las exenciones es temporal. Esta facultad debe interpretarse de modo estricto y literal. La Comisión se remite a este respecto a las sentencias Bulthuis-Griffioen y Skripalle. Cabe aplicar el mismo criterio respecto al Acta de Adhesión de Austria, Finlandia y Suecia. La Comisión considera que dicho criterio está aún más justificado en el presente asunto si se tiene en cuenta que sólo puede hacerse uso de esta excepción respecto a prácticas existentes en el Estado miembro. La interpretación del Gobierno finlandés es contraria al texto del anexo y conduciría, según la Comisión, a que los libros estuvieran exentos del IVA, lo cual se opone al anexo H, punto 6, de la Directiva.

24. La Comisión no está de acuerdo con el argumento según el cual su interpretación reduciría prácticamente a la nada el ámbito de aplicación de la exención prevista en el anexo F, punto 2, de la Directiva. Esta exención no se refiere exclusivamente a los artistas e intérpretes de obras de arte (como los artistas de circo, cantantes y actores), sino también a los abogados y a otras personas que ejercen profesiones liberales.

25. La Comisión destaca una consideración económica. Mientras que la prestación de un servicio se consume con la propia prestación, un bien puede venderse en sucesivas ocasiones. En el caso de la entrega de una obra de arte, por ejemplo a una galería, la exención del IVA tendría como consecuencia que el propio artista tampoco podría deducir el IVA soportado por las materias primas, como la pintura y la tela necesarias para el cuadro. El IVA se repercute al sujeto pasivo que compra la obra de arte, por ejemplo la galería. Este efecto es contrario al objetivo de reducir la fiscalidad sobre el arte. Esta consideración económica constituyó, según la Comisión, un argumento para rechazar las propuestas de modificación de la Directiva a las que se refiere el Gobierno finlandés.

26. La Comisión niega que su planteamiento produzca distinciones artificiales en materia de entregas de obras de arte. Por el contrario, la diferencia de trato se deriva del tipo de contrato celebrado por el artista. Existe entrega de un bien, como en la venta de un cuadro o una escultura, cuando el artista vende una obra realizada por él. Existe prestación de servicios cuando el comitente ya es propietario de la obra de arte desde que se comienza la obra, por ejemplo cuando se realiza un retrato por encargo.

27. La Comisión observa que toda diferencia de trato de las diversas operaciones tiene un carácter subjetivo. El principio de neutralidad fiscal no puede invocarse en el presente caso como argumento contra una interpretación estricta de la normativa.

28. La Comisión también aborda el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Directiva. Esta disposición contiene una excepción al principio de percepción del IVA y debe interpretarse, por tanto, según la Comisión, de modo estricto. Además, esta disposición se refiere a los servicios. La excepción sólo puede beneficiar a la entrega de bienes si esta entrega está estrechamente ligada, y por tanto subordinada en cierta medida, a una prestación de servicios.

29. El Gobierno finlandés destaca de nuevo en su dúplica que el planteamiento de la Comisión conduce a que la exención prevista en el anexo F, punto 2, para los artistas pierda prácticamente su sentido. En este contexto no es relevante que dicho anexo también se aplique a otros grupos profesionales distintos de los artistas. En segundo lugar, el Gobierno finlandés no comparte la opinión de la Comisión según la cual la distinción entre obras de arte y bienes de consumo es subjetiva. La Directiva proporciona, después de todo, una definición precisa de la obra de arte. En tercer lugar, el Gobierno finlandés estima que no es defendible la afirmación de la Comisión según la cual un bien puede transmitirse en sucesivas ocasiones y un servicio no. Menciona como ejemplo la ejecución de una obra musical por su intérprete. En cuarto lugar, el Gobierno finlandés observa que el vendedor, al revender una obra de arte, sólo debe ingresar el IVA correspondiente a su propio margen comercial, también si ha adquirido una obra de arte no sujeta al impuesto. No existe, por tanto, doble imposición, como parece sugerir la Comisión. Además, los artistas venden con frecuencia directamente a los consumidores.

V. Valoración

30. El litigio se concentra, fundamentalmente, en la interpretación de lo establecido en el artículo 28 en relación con el anexo F, punto 2, de la Directiva. ¿Puede incluirse en el concepto de «prestaciones de servicios de los [...] artistas» la primera entrega de una obra de arte por su autor? La Comisión responde negativamente a esta cuestión. Se basa en que el presente asunto se ocupa de una disposición que debe interpretarse en sentido estricto y literal puesto que contiene una excepción. El Gobierno finlandés responde afirmativamente a la cuestión invocando en sus consideraciones el contexto y la finalidad de la disposición.

31. Comparto la idea en la que se basa la Comisión. Es cierto que en el presente asunto se discute una disposición que establece una excepción a la armonización del régimen del IVA establecida por la Directiva. Esta disposición permite a los Estados miembros -temporalmente-

mantener excepciones al principio en el que se basa la percepción del IVA. Tal disposición afecta al volumen de la carga fiscal. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tales excepciones sólo están permitidas en los casos expresamente previstos por la Directiva. Según la jurisprudencia, las disposiciones que tengan el carácter de excepción de un principio se han de interpretar estrictamente. El Abogado General Sr. Fenelly ya observó en sus conclusiones presentadas en el asunto Victoria Film que «no hay ninguna razón para que el principio de interpretación estricta de las exenciones no se aplique en relación con el anexo F» de la Directiva.

32. En mi opinión, es prioritaria la interpretación estricta y literal de la excepción establecida en el Acta de Adhesión en relación con el artículo 28, apartado 3, inicio y letra b), y el anexo F, punto 2, de la Directiva. Al efectuar esta interpretación, considero importante la distinción entre bienes y servicios establecida en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva. Esta distinción se deriva directamente del propio Tratado CE. La Directiva impone a los Estados miembros la obligación de percibir el IVA tanto respecto a los bienes como respecto a los servicios. No obstante, la exención prevista en el anexo F, punto 2, de la Directiva sólo se refiere a los servicios. Por tanto, la entrega de bienes está sujeta al IVA.

33. En este sentido, señalo que el legislador tiene que haber excluido conscientemente de la exención las entregas de bienes. En otros puntos del anexo F los bienes se mencionan expresamente, a veces junto a la prestación de servicios. A este respecto cito, en particular, la formulación empleada en el punto 5 del anexo F: «las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorios a las llamadas prestaciones» efectuadas por los servicios públicos postales en el ámbito de las telecomunicaciones. El artículo 13 de la Directiva utiliza una fórmula análoga para la exención de «determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas».

34. En líneas generales, el Gobierno finlandés argumenta que no es fácil establecer la distinción entre servicios y bienes respecto a las actividades de los artistas o que, en todo caso, dicha distinción produce efectos indeseados.

35. No comprendo cómo el Gobierno finlandés ha podido argumentar que es difícil efectuar una distinción entre bienes y servicios en relación con las actividades de los artistas plásticos. A este respecto, el artista plástico no se diferencia de cualquier otro profesional. Tomo por ejemplo el escritor. La actividad de escribir en sí misma debe considerarse un servicio y el libro, resultado de dicha escritura, debe considerarse un bien. El Gobierno finlandés también parece afirmar a este respecto que una obra de arte no debe compararse con un bien de consumo cualquiera. Muchos amantes del arte comparten, sin duda, el punto de vista del Gobierno finlandés, pero jurídicamente es evidente que carece de relevancia.

36. A continuación aludo a la afirmación del Gobierno finlandés según la cual una rígida distinción entre bienes y servicios conduciría a que la exención -por lo menos para los artistas- no tendría interés práctico. En mi opinión, esta consecuencia puede, efectivamente, producirse. No obstante, tal consecuencia, que tal vez un Estado miembro considere políticamente indeseable, no puede llevar al Tribunal de Justicia a una interpretación extensiva de una exención de una Directiva que contradiga su tenor. Sólo el legislador comunitario podría evitar esta consecuencia mediante una modificación de la Directiva.

37. Por otro lado, se desprende de la interpretación de la exención efectuada por la Comisión que ésta sí tiene interés práctico. La Comisión afirma, en efecto, que en el caso de las obras de arte realizadas por encargo se puede disfrutar de la exención. Me parece que el arte por encargo es más frecuente que el ejemplo mencionado por el Gobierno finlandés, a saber, la pintura mural en el domicilio o en la empresa del comprador.

38. Tampoco puedo deducir del objetivo de la disposición que establece la exención o, en su caso, de otras disposiciones de la Directiva referidas a las actividades culturales que el Acta de

Adhesión junto con el artículo 28, apartado 3, inicio y letra b), y con el anexo F, punto 2, de la Directiva, puedan tener relación con la entrega de bienes. Está claro que la finalidad del legislador comunitario no fue excluir del IVA todas las actividades de los artistas. En primer lugar, señalo que la exención que invoca el Gobierno finlandés tiene carácter facultativo. Por otro lado, dicha exención sólo es válida por un período transitorio. Además, la propia Directiva prevé un instrumento que permite a los Estados miembros limitar la carga fiscal sobre el arte. Pueden, en efecto, aplicar un tipo reducido sobre la base del artículo 12, apartado 3. El artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), va aún más lejos para determinados servicios y entregas. Esta disposición autoriza la exención del IVA si dichos servicios y entregas se efectúan por entidades culturales de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate.

39. En mi opinión, el legislador comunitario optó, de este modo, por un régimen equilibrado de percepción del IVA sobre el arte. A este respecto, la exención temporal con arreglo al artículo 28, apartado 3, inicio y letra b), y al anexo F, punto 2, tiene una relevancia secundaria. Tampoco puede afirmarse que una interpretación estricta de dicha exención sería contraria a alguno de los objetivos de la Directiva, si fuera posible alguna otra interpretación.

40. También se ha planteado en este litigio el alcance del principio de neutralidad fiscal. Este principio se encuentra en la base del régimen comunitario del IVA del que la Directiva forma parte. Se opone a que los empresarios que realizan las mismas operaciones reciban un trato distinto respecto al IVA. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha confirmado recientemente una vez más, con mayor precisión, que la doble imposición es contraria al principio de neutralidad fiscal.

41. En mi opinión, no se puede deducir de este principio que la entrega de obras de arte por el artista debe poder incluirse en la exención. En definitiva, no debe considerarse que la entrega de una obra de arte y la prestación de un servicio por un artista, como por ejemplo pintar un retrato por encargo, sean operaciones idénticas. Como afirma acertadamente la Comisión, se trata de operaciones diferentes, siendo determinante a estos efectos el tipo de contrato celebrado por el artista.

42. También destaco, en este sentido, que la Directiva establece una distinción, en diversos lugares y con suficiente precisión, entre las operaciones que siempre están sujetas al tipo normal del IVA, las operaciones que pueden incluirse en el ámbito de aplicación del tipo de IVA reducido y las operaciones que pueden eximirse en su totalidad. En un sistema tan detallado, en algunos casos, pueden recibir automáticamente un trato distinto operaciones de contenido en cierto modo comparable, pero no idéntico.

43. La Directiva ha establecido, de esta forma, numerosos casos límite, derivados del hecho de que los límites establecidos no tienen siempre un carácter natural, sino que están determinados por el modo en el que el legislador comunitario haya hecho uso de su facultad discrecional. El límite que tiene un carácter más claro y natural es el que marca la frontera entre bienes y servicios. Por tanto, tampoco comprendo cómo podría impedirse la aplicación de este límite invocando el principio de neutralidad fiscal.

44. En el litigio también se plantea la cuestión de si la exención del impuesto respecto a las obras de arte puede generar una doble imposición. Dado que ya resulta de las consideraciones anteriormente expuestas que tal exención no es compatible con el régimen de la Directiva, no abordaré el riesgo de doble imposición.

45. Con carácter complementario, señalo aún lo que sigue. Se puede deducir del escrito de contestación que el Gobierno finlandés también quiso, durante las negociaciones de adhesión, eximir del IVA la primera entrega de obras de arte. Esta pretensión no puede tenerse en cuenta en la apreciación del presente asunto. No se trata, en efecto, de lo que una de las partes haya querido durante las negociaciones; lo determinante es el resultado de dichas negociaciones como

ha quedado plasmado en el texto del Acta.

VI. Conclusión

46. Habida cuenta de los hechos y circunstancias expuestas anteriormente propongo al Tribunal de Justicia:

a) Declarar que la República de Finlandia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2 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, al mantener una disposición legislativa que exime del pago del IVA tanto la venta de obras de arte por el propio artista o por intermediario como la importación de obras de arte adquiridas al propio artista directamente.

b) Condenar en costas a la República de Finlandia, conforme al artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento.