

Conclusions
CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 24 de febrero de 2005(1)

Asunto C-305/03

Comisión de las Comunidades Europeas
contra
Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte

«Impuesto sobre el valor añadido – Tipo impositivo reducido – Importación de objetos de arte, objetos de colección y antigüedades – Subasta pública de bienes sujetos a un régimen de importación provisional – Margen del subastador»

I. Introducción

1. El comercio europeo de obras de arte tiene su principal centro en el Reino Unido, en particular en Londres. (2) No pocas veces se importan con carácter temporal en el Reino Unido desde terceros países objetos de arte, objetos de colección y antigüedades (en lo sucesivo, denominadas conjuntamente «objetos de arte») con el único objeto de ser subastados por una casa de subastas y ser reexportados a continuación a terceros Estados.
2. La importación y la entrega de objetos de arte están exentos del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «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 en la Comunidad tras la subasta, se aplicará el IVA. La causa del presente procedimiento por incumplimiento estriba básicamente en la falta de claridad sobre el alcance de este régimen especial de importación temporal de objetos de arte.
3. En el Reino Unido, se utiliza como base imponible el precio del remate, incluido el margen del subastador. Este importe se reduce con arreglo al régimen especial de importación de objetos de arte, de suerte que el IVA supone en última instancia un 5 % del precio. En tal medida, podría hablarse de un *tipo impositivo efectivo* del 5 %.
4. A juicio de la Comisión, esta práctica vulnera 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, «Sexta Directiva»). (3) La Comisión sostiene que a la comisión del subastador se le debe aplicar el tipo impositivo normal –en el Reino Unido– del 17,5 %, dado que tal comisión ha de tratarse como parte de la contraprestación por una entrega de bienes en el interior del país o por la prestación de un servicio. El tipo reducido sólo puede aplicarse al valor de importación, es decir, al producto de la subasta menos el margen del subastador.

II. Marco jurídico A. Derecho comunitario 1. Disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva

5. Con arreglo al artículo 2, estarán sujetas al IVA:

«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.»

6. A tenor del artículo 5, apartado 4, letra c), tendrá igualmente la consideración de entrega de bienes «la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta».

7. Las prestaciones de servicios son definidas en el artículo 6, apartado 1, como «todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5».

8. En el artículo 7 se precisa qué se entiende por importación de un bien del modo siguiente:

«1. Se considerará “importación de un bien”:

a) la entrada en el interior de la Comunidad de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea [actualmente artículos 23 CE y 24 CE] [...];

b) la entrada en el interior de la Comunidad de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere la letra a).

2. La importación de un bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre el bien en el momento de su entrada en el interior de la Comunidad.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, cuando un bien de los que se contemplan en el apartado 1, letra a) se coloca, desde su entrada en el interior de la Comunidad, al amparo de alguno de los regímenes a que se refiere el artículo 16, apartado 1, letra B, letras a), b), c) y d) en régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o del tránsito externo, la importación de dicho bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona esos regímenes.

Del mismo modo, en caso de que un bien de los mencionados en la letra b) del apartado 1 se halle desde su entrada en la Comunidad al amparo de uno de los regímenes previstos en las letras b) o c) del apartado 1 del artículo 33 bis, la importación de dicho bien se efectuará en el Estado miembro en cuyo territorio el bien salga de los regímenes mencionados.»

9. El artículo 11, parte B, párrafo primero, de la Sexta Directiva, contiene las siguientes disposiciones relativas a la base imponible en la importación de bienes:

«La base imponible estará constituida, inclusive para las importaciones de bienes a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 7, por el valor que las disposiciones comunitarias vigentes definan como valor en aduana.»

10. En relación con los objetos de arte, el artículo 11, parte B, apartado 6, contiene el siguiente régimen especial:

«No obstante lo dispuesto en los apartados 1 a 4, los Estados miembros, que, a 1 de enero de 1993, no hiciesen uso de la facultad a que se refiere el párrafo tercero de la letra a) del apartado 3 del artículo 12 podrán establecer que, en la importación de objetos de arte, de colección o antigüedades definidos en las letras a) a c) de la parte A del artículo 26 bis, la base imponible sea igual a una fracción del importe fijado con arreglo a los apartados 1 a 4.

Esta fracción se fijará de forma que el impuesto sobre el valor añadido adeudado en la importación sea, en cualquier caso, por lo menos igual al 5 % del importe fijado con arreglo a los apartados 1 a 4.»

11. Por cuanto respecta a los tipos impositivos, el artículo 12, apartado 3, establece:

«Cada Estado miembro fijará el tipo impositivo normal del impuesto sobre el valor añadido en un porcentaje de la base imponible que se aplicará tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios. [...]

[...]

Asimismo, los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos. Estos tipos reducidos se fijarán como un porcentaje de la base imponible que no puede ser inferior al 5 % y se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías enumeradas en el anexo H.

[...]

c) 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[s] importaciones de objetos de arte, de colección o antigüedades a la[s] que se hace referencia en las letras a), b) y c) de la parte A del artículo 26 bis.»

12. El artículo 16 de la Sexta Directiva, en la versión introducida por el artículo 28 quater, parte E, (4) prevé lo siguiente:

«1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones fiscales comunitarias, los Estados miembros estarán facultados, con sujeción a la consulta prevista en el artículo 29, para adoptar medidas especiales a fin de que queden exentas las operaciones siguientes, o algunas de ellas, a condición de que no estén dirigidas a una utilización o un consumo finales y que la cuantía del Impuesto sobre el Valor Añadido, adeudada al término de los regímenes o situaciones contemplados en las partes A a E siguientes, se corresponda con la cuantía del impuesto que se hubiera adeudado si cada una de esas operaciones se hubiera gravado dentro del país:

[...]

E. las entregas

–de los bienes contemplados en la letra a) del apartado 1 del artículo 7, siempre que se mantengan los regímenes de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito externo;

[...]

así como las prestaciones de servicios relativas a dichas entregas.

[...]

Cuando la salida de los bienes de los regímenes o situaciones contemplados en el presente apartado dé lugar a una importación en la acepción del apartado 3 del artículo 7, el Estado miembro de importación tomará las medidas necesarias para evitar una doble imposición dentro del país; [...]

13. El artículo 26 bis (5) contiene, entre otras, las disposiciones especiales aplicables a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección:

«A. Definiciones

[...]

e) “sujeto pasivo revendedor”, el sujeto pasivo que, en el marco de su actividad económica, compre o destine a las finalidades de su empresa, o importe para su posterior reventa, bienes de ocasión, objetos de arte o de colección o antigüedades, tanto si actúa por su cuenta como por cuenta ajena con arreglo a un contrato de comisión en la compra o en la venta;

f) “organizador de una venta en subasta pública”, todo sujeto pasivo que, en el marco de su actividad económica, propone un bien en subasta pública con el fin de entregárselo al mejor postor;

g) “comitente de un organizador de ventas en subasta pública”, toda persona que transmite un bien a un organizador de ventas en subasta pública, en virtud de un contrato de comisión de venta que contenga las siguientes disposiciones:

–el organizador de la venta en subasta pública propone el bien en subasta pública en su propio nombre, pero por cuenta de su comitente,

–el organizador de la venta en subasta pública entrega el bien, en su propio nombre pero por cuenta de su comitente, al mejor postor de la subasta al que se adjudique el bien en venta pública.

[...]

C. Régimen particular de ventas en subastas públicas

1. No obstante lo dispuesto en la parte B, los Estados miembros podrán determinar con arreglo a las disposiciones establecidas a continuación la base imponible de las entregas de bienes de ocasión, de objetos de arte o colección o de antigüedades efectuadas por un organizador de ventas en subasta pública que actúe en nombre propio, en virtud de un contrato de comisión de venta de dichos bienes en subasta pública por cuenta de [un tercero]:

[...]

2. La base imponible de las entregas de bienes mencionadas en el apartado 1 consistirá en el importe total facturado, de acuerdo con el apartado 4, por el organizador de la venta en subasta pública al comprador, menos:

–el importe neto que haya pagado o deba pagar el organizador de la venta en subasta pública a su comitente, determinado conforme al apartado 3; y

–la cuota del impuesto adeudado por el organizador de la venta en subasta pública por su entrega.

3. El importe neto que haya pagado o que deba pagar el organizador de la venta en subasta pública a su comitente será igual a la diferencia entre:

–el precio de adjudicación del bien en la subasta pública, y

–el importe de la comisión que haya obtenido o vaya a obtener el organizador de la venta en subasta pública de su comitente, en virtud del contrato de comisión de venta.

[...]

7. Se considerará que se ha efectuado la entrega de un bien a un sujeto pasivo organizador de ventas en subasta pública en el momento mismo en que se efectúe la venta de dicho bien en subasta pública.»

14. Por último, el artículo 28 contiene las siguientes disposiciones transitorias:

«1. bis. Hasta el 30 de junio de 1999, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte podrá aplicar, a las importaciones de objetos de arte, o colección o de antigüedades que gozasen de una exención a 1 de enero de 1993, el apartado 6 de la parte B del artículo 11, de forma que el impuesto sobre el valor añadido adeudado en la importación sea, en cualquier caso, igual al 2,5 % del importe establecido con arreglo a lo previsto en los apartados 1 a 4 de la parte B del artículo 11.»

2. Disposiciones de Derecho aduanero

15. Dado que el artículo 11, parte B, apartado 1, hace referencia al valor en aduana con objeto de determinar la base imponible para las importaciones de bienes, ha de hacerse mención del artículo 29 del Código aduanero, (6) que establece, entre otras cosas, cuanto sigue:

«1. El valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33,

[...]

3. a) El precio efectivamente pagado o por pagar será el pago total que, por las mercancías importadas, haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste, y comprenderá todos los pagos efectuados o por efectuar, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor o por el comprador a una tercera persona para satisfacer una obligación del vendedor. El pago no tendrá que hacerse necesariamente en efectivo; podrá efectuarse mediante cartas de crédito o instrumentos negociables, y directa o indirectamente.»

16. Los artículos 32 y 33 del Código aduanero contienen otras disposiciones relativas a la inclusión de las comisiones a la hora de determinar el valor en aduana:

Artículo 32

1. Para determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 29, se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

a) los siguientes elementos, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías:

i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra,
[...]

4. A efectos del presente capítulo, por "comisiones de compra" se entenderán las sumas pagadas por un importador a su agente, por el servicio de representarlo en la compra de las mercancías objeto de valoración.

[...]

Artículo 33

El valor en aduana no comprenderá los siguientes elementos, siempre que sean diferentes del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

[...]

e) las comisiones de compra;

[...]

17. A los fines de la exención del IVA adeudado por los bienes importados en la Comunidad en régimen de importación temporal, los artículos 7 y 16 de la Sexta Directiva deben apreciarse en relación con el correspondiente régimen aduanero. Por lo que se refiere a los objetos de arte importados para ser subastados, la exención de derechos de importación se halla regulada en el artículo 576, apartado 3, del Reglamento nº 2454/93 de aplicación del Código aduanero (en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación del Código aduanero»): (7)

«3. Se concederá la exención total de derechos de importación a:

a) los objetos de arte, objetos de colección y antigüedades, en los términos definidos en el anexo I de la Directiva 77/388/CEE, importados para ser expuestos con vistas a su posible venta;

b) las mercancías de segunda mano importadas para ser vendidas en subasta.»

18. Con carácter complementario, el artículo 582, apartado 1, del Reglamento de aplicación del Código aduanero establece, por último, cuanto sigue:

«Cuando las mercancías incluidas en el régimen con arreglo al artículo 576 sean declaradas para su despacho a libre práctica, el importe de la deuda se determinará sobre la base de los elementos de cálculo aplicables a dichas mercancías en el momento de la aceptación de la declaración de despacho a libre práctica.»

B. Derecho nacional

19. Con arreglo al artículo 3 de la Value Added Tax (Treatment of Transaction) Order 1995 (S.I. 1995/958), la transmisión de la propiedad sobre bienes de ocasión que son importados de terceros Estados en régimen de importación temporal para ser subastados, así como sobre los objetos de arte que hayan sido importados temporalmente para ser expuestos y para su eventual venta, no es considerada ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios. Mediante esta disposición, el Reino Unido ha hecho uso, en su opinión, de la posibilidad de establecer exenciones prevista en el artículo 16 de la Sexta Directiva.

20. La Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 (S.I. 1995/1268) regula en su artículo 12 el denominado régimen de imposición del margen de beneficio en la entrega de objetos de arte, objetos de colección y antigüedades, (8) tal como se prevé en el artículo 26 bis de la Sexta Directiva.

III. Hechos, procedimiento administrativo previo y pretensiones

21. Las operaciones que las autoridades del demandado gravan, a juicio de la Comisión, en vulneración de la Sexta Directiva pueden describirse del modo siguiente.

22. Las casas de subastas establecidas en el Reino Unido importan objetos de arte de terceros Estados para subastarlos en el territorio nacional. A tal respecto, los objetos quedan exentos de los derechos de importación con arreglo al régimen de importación temporal de los objetos previsto en los artículos 137 y siguientes del Código aduanero en relación con el artículo 576, apartado 3, del Reglamento de aplicación del Código aduanero.

23. Los objetos son subastados, si bien ello ocurre mientras se encuentran todavía en esta situación de «cuarentena» en materia aduanera y del IVA. Del precio obtenido en la subasta, el subastador retiene un determinado porcentaje (en la mayoría de los casos, entre el 7 % y el 20 %) en concepto de comisión (seller's commission). Además del precio, el comprador debe abonar al subastador, por regla general, una prima (buyer's premium). Así pues, en la jurisprudencia y en la doctrina británicas el subastador es considerado, hasta el momento de la adjudicación, un agente (agent) del vendedor y posteriormente un agente del comprador. (9)

24. Si, tras la subasta, el objeto de arte no es reexportado a un tercer Estado, sino que es importado definitivamente en la Comunidad, la administración tributaria recaudará el IVA sobre la importación. La base imponible es el precio del remate (hammer price), incluida la comisión del subastador. A tal respecto, desde un punto de vista formal se aplica el tipo impositivo normal. Sin embargo, la base imponible se reduce de forma ficticia, con arreglo al artículo 11, parte B, apartado 6, de la Sexta Directiva, de suerte que el tipo impositivo efectivo asciende al 5 %.

25. Habida cuenta de esta práctica, el 17 de marzo de 1997 la Comisión remitió un primer escrito de requerimiento al Reino Unido. En él le reprochaba una vulneración de los artículos 28, apartado 1 bis, y 28 quater, parte B, apartado 1, (es decir, el artículo 16 en su nueva versión) de la Sexta Directiva. A su juicio, el tipo impositivo reducido (que entonces aún era) del 2,5 %, aplicado a los objetos de arte importados temporalmente y subastados, no puede aplicarse al margen de beneficio del subastador.

26. Tras una definición de postura del Gobierno del Reino Unido mediante escrito de 15 de mayo de 1997, la Comisión completó el primer escrito de requerimiento, mediante un escrito de 10 de agosto de 1998, con un análisis jurídico más detallado. En dicho escrito reprochaba al Reino Unido la vulneración, además de las disposiciones antes mencionadas, de los artículos 2, número 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 26 bis, de la Sexta Directiva. A juicio de la Comisión, las autoridades tributarias del Reino Unido tratan indebidamente la subasta como una operación de importación unitaria. Antes bien, además de la importación, se da también una entrega de bienes en el interior del país. El margen de beneficio del subastador forma parte, de conformidad con el artículo 26 bis, de la Sexta Directiva, de la contraprestación por tal entrega y, en consecuencia, ha de sujetarse al tipo impositivo normal.

27. Dado que la respuesta dada por el Reino Unido el 12 de octubre de 1998 no convenció a la Comisión, ésta envió el 3 de agosto de 2000 un dictamen motivado en el que aducía, en esencia, la vulneración de las mismas disposiciones mencionadas en el escrito de requerimiento complementario. Únicamente se suprimió la vulneración del artículo 28, apartado 1 bis, de la Sexta Directiva, pues el Gobierno del Reino Unido había comunicado, mediante escrito de 16 de noviembre de 1999, que el tipo reducido aplicable a la importación de objetos de arte se había aumentado del 2,5 % al 5 %. Asimismo, tampoco se mantiene en el dictamen motivado la imputación original relativa a la vulneración del artículo 26 bis de la Sexta Directiva.

28. Al corroborar una vez más sus tesis el Reino Unido mediante escrito de 16 de noviembre de 2000, la Comisión interpuso el 16 de julio de 2003 un recurso con arreglo al artículo 226 CE. Ésta solicita al Tribunal de Justicia que:

1) Declare que el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2, apartado 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 16, apartado 1, de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, al aplicar un tipo impositivo reducido del IVA a la comisión percibida por los subastadores profesionales en las ventas mediante subasta de obras de arte, antigüedades y objetos de colección importados en régimen de importación temporal.

2) Condene en costas al Reino Unido.

29. El Reino Unido solicita al Tribunal de Justicia que:

1) Desestime el recurso.

2) Condene en costas a la Comisión de las Comunidades Europeas.

30. Tras la finalización del procedimiento escrito, el Tribunal de Justicia formuló preguntas a las partes que éstas contestaron mediante escritos de 19 de noviembre de 2004. El 16 de diciembre de 2004 se celebró la vista.

IV. Alegaciones de las partes

31. La Comisión subraya que la aplicación del régimen de importación temporal no puede dar lugar a un tratamiento fiscal más favorable que la importación y posterior subasta. Según el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva, la exención está sometida a la condición de que en caso de una posterior importación definitiva, se adeude la misma cuantía del impuesto que en el caso de tributación de operaciones efectuadas en el interior del país.

32. Esta reducción fiscal para la importación de objetos de arte debe limitarse al valor de los objetos antes de su subasta, es decir, al importe resultante del precio del remate menos el margen de beneficio del subastador. A esta comisión ha de aplicarse el tipo normal.

33. El Gobierno del Reino Unido se basa, en cambio, en la tesis de que no existe ninguna entrega de bienes en el territorio nacional, sino una «venta para la exportación» en el territorio aduanero de la Comunidad, (10) dado que la subasta se celebra antes de la importación (definitiva) en la Comunidad.

34. A juicio del Gobierno británico, el planteamiento de la Comisión no se ajusta al artículo 11, parte B, apartado 1, de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 29, apartado 1, del Código aduanero. En consecuencia, el elemento determinante para la tributación es el valor de la operación, incluida la comisión del subastador. Además, con arreglo al artículo 11, parte B, apartado 3, letra b), en el cálculo del valor de importación ha de incluirse también la prima. La toma en consideración de la comisión en el marco de la tributación de una entrega de bienes en el interior del país daría lugar a una doble imposición, si bien tal comisión ha sido ya gravada como parte del valor de importación.

35. La práctica impositiva del Reino Unido constituye una medida especial permitida por el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva. A tal respecto, el Reino Unido se atiene en particular a la obligación de evitar una doble imposición, derivada del artículo 16, apartado 1, parte E, último párrafo. Además, esta disposición versa únicamente sobre la recaudación del IVA sobre las importaciones, y no sobre la supuestamente necesaria tributación en concepto de entrega de bienes en el interior del país.

V. Apreciación jurídica A. Observaciones preliminares sobre el objeto del procedimiento

36. La clasificación jurídico-tributaria de las operaciones de subasta controvertidas depende en esencia de si el subastador vende los objetos de arte en nombre propio o en nombre de un tercero, tal como las partes han confirmado en sus respuestas a las preguntas del Tribunal de Justicia.

37. Sólo cuando el subastador actúe en nombre propio efectuará una entrega de bienes a efectos del artículo 4 de la Sexta Directiva. A tal respecto, la entrega sujeta al impuesto estriba normalmente en la transmisión del «poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a un propietario» (artículo 2, número 1, en relación con el artículo 5 de la Sexta Directiva). El artículo 5, apartado 4, letra c), de la Sexta Directiva equipara la transmisión de un bien efectuada en virtud de un contrato de comisión a la entrega de bienes. Ello es coherente porque el vendedor entrega al comisionista la mercancía para que éste la venda en nombre propio a un tercero, si bien éste no es el propietario.

38. El artículo 26 bis, parte C, de la Sexta Directiva reconoce a los Estados miembros, en los casos en que el subastador actúa en nombre propio, la posibilidad de recaudar el IVA únicamente sobre el margen de beneficio del subastador y no sobre la totalidad del precio del remate.

39. **En cambio, si el subastador actúa en nombre de un tercero, el contrato de entrega se perfeccionará directamente entre el vendedor del objeto (el comitente del subastador) y el adquirente. En tal caso, el subastador no tiene que pagar IVA por la entrega, sino que tendrá que hacerlo a lo sumo el vendedor (en la medida en que venda el objeto de arte en el marco de su actividad económica, es decir, como comerciante de arte). Ahora bien, el subastador debe tributar por el servicio que ha prestado. A tal respecto, la base imponible es la correspondiente contraprestación que obtiene el subastador en forma de comisión. En conclusión, en caso de actuación en nombre de un tercero resulta gravado también únicamente, en la mayor parte de los casos, el margen de beneficio del subastador.**
40. **En este supuesto no resulta aplicable el artículo 26 bis, parte C, de la Sexta Directiva, tal como se desprende del tenor de su primer apartado. No existe ninguna necesidad de aplicar un régimen especial a la operación del subastador, pues, con arreglo a las disposiciones generales, sólo debe tributar por su margen de beneficio en cuanto contraprestación de los servicios que ha prestado. De igual modo, tampoco cabe aplicar el artículo 5, apartado 4, de la Sexta Directiva.**
41. **La cuestión de si el subastador actúa en nombre propio o en nombre de un tercero depende de las relaciones contractuales concretas entre las partes. Según la información facilitada por el Gobierno del Reino Unido, el Derecho nacional deja margen para ambas configuraciones contractuales. De igual modo lo aprecia la Comisión. Ahora bien, a su juicio, el subastador actúa en la mayor parte de los casos como «undisclosed agent» (rectius, agent of an undisclosed principal), es decir, como agente que no revela la identidad de su cliente.**
42. **En el caso de la undisclosed agency, el subastador actúa, a juicio de ambas partes, en nombre propio. A ello no se opone que los adquirentes posiblemente presuman que el subastador actúa en efecto en nombre de un mandante cuya identidad no se menciona. Esta tesis resulta convincente, por lo menos cuando se trata de cuestiones relativas al IVA, pues permite averiguar sin ningún problema la identidad del sujeto pasivo. Las relaciones jurídico-civiles entre las partes deberán apreciarse, posiblemente, de forma distinta.**
43. **No es necesario pronunciarse sobre el modo en que se configuran los contratos en el caso concreto y qué configuraciones contractuales se eligen mayoritariamente en el Reino Unido. En cualquier caso, queda claro que el presente procedimiento por incumplimiento sólo afecta al caso en que el subastador actúa en nombre propio.**
44. **En efecto, en el curso de todo el procedimiento, la Comisión se ha basado únicamente en este supuesto y ha considerado que existe una entrega de bienes por el subastador. Ello se pone de manifiesto, por ejemplo, en que en su dictamen motivado reprochaba una vulneración del artículo 26 bis de la Sexta Directiva y seguía alegando una violación del artículo 5, apartado 4, de la Sexta Directiva. Ambas disposiciones sólo son aplicables –como ya se ha señalado– en caso de actuación en nombre propio.**
45. **Únicamente en el punto 15 del escrito de réplica señala la Comisión que carece de pertinencia para el presente asunto si la prestación del subastador debe clasificarse como prestación de servicios o bien como entrega de bienes a efectos del artículo 26 bis de la Sexta Directiva. Dado que deben tomarse en consideración ambas clases de prestaciones para la aplicación del artículo 16 de la Sexta Directiva, la argumentación de la Comisión permanece invariable.**
46. **Ciertamente, podría darse el caso de que los servicios prestados por el subastador (en la subasta en nombre de un tercero) o las entregas de bienes en nombre propio hubiesen de examinarse de igual modo en el marco del artículo 16 de la Sexta Directiva. Sin embargo, la Comisión no hizo mención a una tributación, contraria a la Directiva, de la prestación del subastador como prestación de servicios hasta el escrito de réplica. En la medida en que la Comisión quisiera alegar mediante el pasaje citado una imputación en tal sentido, ésta no podría admitirse, pues el objeto del litigio ya no puede modificarse o ampliarse en esta fase procesal. (11)**

47. En consecuencia, a continuación se examinará únicamente en qué medida el Reino Unido ha vulnerado el Tratado al no sujetar al impuesto de conformidad con la Sexta Directiva las subastas de objetos de arte importados temporalmente, en las que el subastador actúa en nombre propio.

B. Admisibilidad

48. En el escrito de dúplica y en la vista oral, el Gobierno del Reino Unido reprochó a la Comisión haber modificado en su escrito de réplica su punto de vista jurídico con respecto al dictamen motivado y al recurso.

49. En un primer momento, la Comisión reprochó que la comisión del subastador se incluyera en la base imponible del IVA aplicable a las importaciones y que no tributase como contraprestación de una entrega de bienes en el interior del país. En cambio, la Comisión admitió en el escrito de réplica que la comisión debe considerarse como parte del valor de importación. Al mismo tiempo, adujo, como motivo nuevo e inadmisibles, un método de cálculo supuestamente erróneo del IVA aplicable a las importaciones.

50. Según reiterada jurisprudencia, el procedimiento administrativo previo delimita el objeto de un recurso por incumplimiento, de suerte que un recurso puede limitarse, pero ya no puede ampliarse con respecto al contenido del dictamen motivado. (12) Por igual motivo no cabe admitir introducir nuevos motivos en el escrito de réplica.

51. En esencia, durante todo el procedimiento administrativo previo y el judicial, la Comisión ha objetado que la comisión del subastador no esté gravada con el tipo impositivo normal, si bien esta prestación constituye una entrega de bienes en el interior del país. Son las dos caras de la misma moneda lo anterior y el hecho de que la Comisión exija que el tipo impositivo reducido que grava la importación de objetos de arte se aplique únicamente al precio del remate menos el margen de beneficio. (13)

52. En el escrito de réplica, la Comisión se opone a la objeción del Gobierno del Reino Unido de que su tesis jurídica da lugar a una doble tributación del margen de beneficio, una vez en el marco de la recaudación del IVA por la importación y una segunda vez como contravalor de una entrega de bienes en el interior del país. En este contexto, expone únicamente lo que ya se deducía de sus anteriores alegaciones, a saber, que exige una división de la base imponible en dos partes a las que ha de aplicarse un tipo impositivo distinto. No se advierte en qué medida esta alegación se contradice con la anterior argumentación.

53. En consecuencia, ha de desestimarse la alegación del Gobierno del Reino Unido en el sentido de que la Comisión ha modificado su punto de vista jurídico en el curso del procedimiento y ha introducido nuevos motivos.

C. Fundamentación

54. La causa del presente litigio estriba sobre todo en la falta de claridad sobre el alcance del régimen especial de los objetos de arte que son introducidos temporalmente para ser subastados. Con carácter previo, procede exponer brevemente este régimen especial.

1.El régimen especial de objetos de arte que son importados para ser subastados

55. El régimen del IVA que establece la Sexta Directiva para los objetos de arte importados para ser subastados reviste un carácter excepcional desde tres puntos de vista.

56. En primer lugar, en el caso de importación en el territorio de la Comunidad con arreglo al artículo 16, apartado 1, parte E, de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán exonerar determinados bienes del pago del IVA que se pagaría en la importación de bienes con arreglo al artículo 2, número 2, en relación con el artículo 7. A tal respecto, el tratamiento a efectos del IVA se remite al régimen aduanero de importación temporal.

57. La razón para la exención del pago de derechos de aduana y del IVA radica en que antes de la subasta no está claro todavía si los objetos de arte permanecerán en la Comunidad o bien serán reexportados a terceros Estados. En caso de reexportación, la importación temporal deberá ser neutral desde el punto de vista fiscal, para que las subastas en la Comunidad no se encarezcan y los centros económicos europeos no sufran desventajas en la competencia internacional.

58. *El segundo régimen especial resulta pertinente cuando los objetos de arte no vuelven a abandonar el territorio aduanero y fiscal de la Comunidad tras la subasta, sino que son importados con carácter definitivo. En este caso, con arreglo al artículo 12, apartado 3, letras a) y c), de la Sexta Directiva, se aplicará un tipo impositivo reducido. En los Estados miembros en los que –al igual que en el Reino Unido– no se aplicaba a fecha de 1 de enero de 1993 un tipo impositivo reducido a la importación de objetos de arte, se alcanza el mismo resultado mediante una reducción ficticia de la base imponible con arreglo al artículo 11, parte B, apartado 6, de la Sexta Directiva.*

59. *En tercer y último lugar, el artículo 26 bis de la Sexta Directiva ofrece a los Estados miembros la posibilidad de someter a gravamen, en el caso de realizar transacciones (también mediante la vía de la subasta) con objetos de ocasión, objetos de arte, objetos de colección y antigüedades, únicamente el margen de beneficio del revendedor o del subastador. De este modo, el valor del objeto en sí queda exento del impuesto. En efecto, todo objeto ya ha sido gravado en una ocasión a resultas de la primera adquisición por un consumidor final. Sin el régimen de imposición del margen de beneficio existiría el riesgo de una doble tributación si el mismo objeto volviera de nuevo al tráfico económico tras la adquisición y uso por un consumidor final y fuera vendido de nuevo por un sujeto pasivo.*
(14)

60. *Las partes coinciden, en conclusión, en que el régimen de imposición del margen de beneficio en el presente asunto no depara dificultad alguna. En opinión del Gobierno del Reino Unido, tal no es el caso porque, a su juicio, no se efectúa ninguna entrega de bienes en el interior del país que debiera someterse al régimen de imposición del margen de beneficio. Si bien la Comisión sostiene otra tesis a este respecto, afirma igualmente que la aplicación del artículo 26 bis de la Sexta Directiva no reviste problemas.*

2.Exposición general de las disposiciones impugnadas

61. *Las partes discuten básicamente sobre la cuestión de si el margen de beneficio de los subastadores en la subasta de objetos de arte, cuando éstos se encuentran sujetos todavía al régimen de importación temporal, debe ser gravado en cuanto entrega de bienes en el interior del país al tipo impositivo normal. A tal respecto, la Comisión resalta la vulneración del artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva.*

62. *Al mismo tiempo, aduce una vulneración de los artículos 2, número 1, 5, apartado 4, letra c), y 12, apartado 3, de la Sexta Directiva. Antes de examinar con más detalle si la práctica tributaria litigiosa vulnera el artículo 16, apartado 1, ha de averiguarse qué relevancia tienen las demás disposiciones alegadas en el presente litigio.*

– *Artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva*

63. *De conformidad con el artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA las entregas de bienes realizadas en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal. El artículo 3, apartado 2, de la Sexta Directiva precisa qué ha de entenderse por «interior del país», a saber, en particular el territorio de los Estados miembros en el que se aplica el Tratado. A tenor de estas disposiciones, podría afirmarse la existencia de una entrega de bienes en el interior del país porque los objetos de arte se hallan de forma estrictamente corporal en el territorio de la Comunidad en el momento de la subasta.*

64. *A tal respecto, la prestación del subastador no quedaría exenta del impuesto con arreglo al artículo 14, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva. En efecto, esta exención versa sobre prestaciones de servicios que se refieran a la importación de bienes y cuyo valor esté incluido en la base imponible de conformidad con el artículo 11, parte B, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva. Cabría pensar, por ejemplo, en la realización de las formalidades de importación. Ahora bien, la organización de la subasta no tiene una conexión directa con la importación, sino con la entrega de bienes.*

65. *Sin embargo, existen dudas sobre la existencia de una entrega de bienes en el interior del país porque si bien los bienes se hallan en el territorio de la Comunidad, de iure no han sido importados todavía (con carácter definitivo) mientras se subastan. Esta divergencia entre la situación efectiva y la jurídica (aduanera) se hace posible en virtud del régimen especial de la importación temporal.*

66. *Los efectos de la aplicación de este régimen aduanero especial en la recaudación del IVA son regulados de forma terminante en la disposición especial del artículo 16. Dicha disposición permite concluir, por un lado, que a falta de una importación definitiva no cabe hablar de una entrega de bienes en el interior del país. Ahora bien, por otro lado, exige la equiparación de las operaciones durante el régimen de importación temporal con las operaciones en el interior del país. Así pues, la existencia de una vulneración del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva dependerá, en conclusión, de los criterios que el artículo 16 establezca en relación con tal equiparación.*

– *Artículo 5, apartado 4, letra c), de la Sexta Directiva*

67. *Tampoco puede comprobarse la existencia de una vulneración del artículo 5, apartado 4, letra c), de la Sexta Directiva con independencia del artículo 16. El artículo 5, apartado 4, letra c), establece que la transmisión de un bien por un comitente al comisionista y la ulterior entrega efectuada por éste al adquirente deben clasificarse respectivamente como entregas de bienes en el sentido de la Directiva.*

68. *Ahora bien, será requisito para la existencia de una operación imponible con arreglo al artículo 5 el hecho de que el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, con arreglo a su artículo 2, número 1, esté claramente abierto, pues la entrega se efectúa en el interior del país. Ello depende –como ya se ha mencionado– de las conclusiones en materia de IVA que se infieran, de conformidad con el artículo 16, de la aplicación del procedimiento de importación provisional.*

– *Artículo 12, apartado 3, de la Sexta Directiva*

69. *El artículo 12, apartado 3, de la Sexta Directiva establece el tipo impositivo normal del IVA que deba aplicarse con carácter mínimo y contiene disposiciones más precisas sobre la cuantía y los requisitos de aplicación de tipos impositivos reducidos. La Comisión ha aducido esta disposición porque supone que el Reino Unido no sujetaba la comisión del subastador en la situación del presente asunto al tipo impositivo normal.*

70. *A este respecto, puede hacerse constar ya aquí que esta imputación no está justificada. Ciertamente, al valor de importación, incluida la comisión del subastador, se le aplica únicamente un tipo efectivo del 5 %. Sin embargo, este resultado se alcanza mediante la reducción ficticia de la base imponible con arreglo al artículo 11, parte B, apartado 6, de la Sexta Directiva. Así pues, sobre la base imponible así calculada se recauda el IVA en la cuantía del tipo impositivo normal y no en la cuantía de un tipo reducido.*

71. *A lo sumo, pueden albergarse dudas sobre si el Reino Unido, en relación con la prestación del subastador, no debería utilizar, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, el valor íntegro de la contraprestación como base imponible, sin extender al mismo el mecanismo de corrección previsto en el artículo 11, parte B, apartado 6, para la importación de objetos de arte. Pero dado que la Comisión no ha alegado ninguna vulneración del artículo 11 de la Sexta Directiva, no es necesario examinar una eventual violación de esta disposición.*

3. Violación del artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva

72. *El artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que los Estados miembros podrán eximir del IVA las operaciones con bienes importados temporalmente. A tal respecto, debe garantizarse, en el caso de que se abandone posteriormente el régimen especial y de que se proceda a su importación definitiva, que se recaude el IVA en la misma medida en que se adeudaría en el supuesto de operaciones efectuadas en el interior del país.*

73. *A juicio de la Comisión, esta condición no se cumple en la tributación en el Reino Unido. Acredita esta tesis con un examen comparativo, tal como exige el artículo 16, apartado 1. A la subasta de objetos de arte temporalmente importados y a continuación importados ya de forma definitiva contrapone la Comisión el siguiente supuesto comparativo: los objetos de arte son importados inmediatamente de forma definitiva y, en consecuencia, subastados en el territorio nacional si ya se encuentran en libre práctica.*

74. *En el supuesto comparado, en primer lugar, se devenga el IVA sobre las importaciones al tipo efectivo del 5 %. A continuación, se aplica el IVA a la entrega de bienes efectuada por el subastador, cuyo margen de beneficio constituye la base imponible de conformidad con el artículo 26 bis, de la Sexta Directiva. El margen de beneficio debería gravarse con el IVA al tipo impositivo normal del 17,5 %. La práctica tributaria en el Reino Unido en relación con los objetos de arte importados en un primer momento con carácter temporal, posteriormente subastados y por último importados con carácter definitivo no da lugar a la misma cuota impositiva que en el supuesto comparado, dado que el margen de beneficio del subastador está sujeto, pues, únicamente a un tipo impositivo efectivo del 5 %.*

75. *En opinión de la Comisión, para llegar en ambos casos a una tributación por el mismo importe, debe actuarse del modo siguiente: la base imponible (el precio del remate) se divide en dos partes, el margen de beneficio del subastador que ha de gravarse al tipo normal, y el precio menos ese margen, que se corresponde con el valor de importación. Sólo a este valor de importación ficticio debe aplicarse el tipo reducido del 5 %.*

76. *Frente a esta tesis de la Comisión formula el Gobierno del Reino Unido una serie de objeciones que se van a abordar a continuación.*

– *Carácter facultativo del régimen especial*

77. *En primer lugar, el Gobierno del Reino Unido invoca el carácter facultativo de la primera parte del artículo 16, apartado 1, que concede a los Estados miembros la posibilidad de adoptar medidas especiales a fin de que queden exentas las operaciones de que se trate. Con arreglo a la anterior versión del artículo 16, (15) la práctica británica se consideraba una medida especial lícita en este sentido. Las escasas modificaciones del tenor que ha experimentado el artículo 16 en virtud de la Directiva 95/7 (16) no han modificado en nada esta conclusión.*

78. *Ciertamente, el artículo 16 no tiene carácter imperativo en la medida en que permite a los Estados miembros adoptar medidas especiales en relación con mercancías que estén sujetas a regímenes de importación provisional. Además, la utilización del concepto de medidas especiales pone de manifiesto que el artículo 16 faculta a los Estados miembros para apartarse de las normas generales de la Sexta Directiva.*

79. *Ahora bien, si un Estado miembro hace uso de esta opción, debe atenerse a las disposiciones imperativas que el artículo 16 establece en relación con la configuración de las medidas especiales, tal como la Comisión ha respondido con razón. Así pues, existe en particular la obligación de gravar las mercancías tras la finalización del régimen especial en la misma medida en que ocurre con operaciones análogas en el interior del país.*

80. *No se advierte en qué medida la práctica británica conforme al anterior tenor del artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva debería ser más lícita que con arreglo al tenor actualmente en vigor. Ahora bien, en última instancia no es necesario pronunciarse sobre este asunto, pues en el procedimiento pendiente ha de tomarse como base la situación jurídica actual.*

– *Cálculo de la base imponible y evitación de la doble imposición*

81. *Asimismo, el Gobierno del Reino Unido subraya que el artículo 16, apartado 1, último párrafo, de la Sexta Directiva obliga a los Estados miembros a adoptar medidas dirigidas a evitar una doble imposición si las mercancías abandonan el régimen de importación temporal y son importadas con carácter definitivo. Dado que, de conformidad con el artículo 11, parte B, apartado 1, de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 29 del Código aduanero, el margen de beneficio del subastador forma parte del valor de importación, debe recaudarse sobre dicho margen el IVA que grava las importaciones. Una nueva carga tributaria del margen de beneficio en concepto de entrega de bienes en el interior del país no es compatible con la prohibición de la doble imposición.*

82. *Ha de darse la razón al Gobierno del Reino Unido cuando afirma que la prohibición de la doble imposición contenida en el artículo 16, apartado 1, último párrafo, vincula a los Estados miembros en la configuración de las medidas especiales. Es igualmente correcto que, en cualquier caso, la comisión que corresponde al vendedor (seller's commission) forma parte del valor en aduana con arreglo al artículo 29 del Código aduanero. En efecto,*

83. En cambio, no está clara la clasificación de la prima que debe pagar el comprador (buyer's premium). Tal prima podría ser una comisión de compra a efectos del artículo 32, apartados 1, letra a), inciso i), y 4, así como en el sentido del artículo 33, apartado 1, letra e), del Código aduanero, que no forma parte del valor en aduana. Tal sería el caso si procediera considerar la prima como una remuneración de los servicios del subastador en beneficio del adquirente. Por ello aboga en particular el hecho de que, en la doctrina británica, el subastador es considerado también un agente del adquirente. (17) Ahora bien, el Gobierno del Reino Unido niega que la prima sea una comisión de compra en el sentido de la normativa aduanera.

84. Sin embargo, la cuestión relativa a la clasificación de la prima puede quedar abierta si, a diferencia de lo dispuesto en el artículo 11, parte B, apartado 1, de la Sexta Directiva, en el presente asunto debe tomarse sin restricción alguna el valor en aduana como referencia para la determinación del valor de importación a efectos del IVA. En efecto, la remisión al valor en aduana como base imponible para el valor de importación, contenida en el artículo 11, parte B, apartado 1, de la Sexta Directiva, no puede interpretarse con independencia del artículo 16, apartado 1, de la citada Directiva. En la medida en que de esta disposición más específica para el régimen de importación temporal se desprende una base imponible distinta del IVA sobre las importaciones, dicha disposición ha de tener carácter prioritario.

85. De conformidad con el artículo 16, han de alcanzarse dos objetivos: en primer lugar, la aplicación del régimen de importación temporal debe ser neutral desde el punto de vista fiscal si el objeto de arte es importado posteriormente. Ello debe garantizarse mediante la equiparación (posterior) con operaciones efectuadas en el interior del país. En segundo lugar, ha de evitarse una doble imposición. Cabría decir, en resumen, que la aplicación del régimen de importación temporal no debe dar lugar a un tratamiento ni mejor ni peor en comparación con la importación directa sin interpolación del régimen temporal.

86. El método aplicado en el Reino Unido alcanza únicamente el segundo objetivo. El primer objetivo lo yerra. En efecto, mientras que el margen de beneficio del subastador, en el caso de un bien despachado a libre práctica, debería tributar al tipo normal, el tipo del IVA con arreglo al modelo británico en caso de importación de objetos de arte en régimen de importación temporal se halla sólo en el 5 %. Así pues, el régimen especial, tal como lo aplica el Reino Unido, da lugar en conjunto a una tributación más favorable. Con otras palabras: 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. Ahora bien, es justamente este efecto el que debe quedar excluido con arreglo al artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva.

87. La tesis defendida por la Comisión garantiza la consecución de ambos objetivos. Mediante la división de la base imponible en dos partes y la aplicación de tipos impositivos distintos a cada una de ellas se garantiza en una amplia medida la equiparación con entregas de bienes en el interior del país tras la importación y se excluye una doble imposición.

88. Ahora bien, el método exigido por la Comisión no se ajusta a las normas de determinación del valor de importación contenidas en el artículo 11, parte B, apartado 1, de la Sexta Directiva. Así, exige en particular dividir en dos partes el valor unitario de la operación, determinante a efectos aduaneros, para la recaudación del IVA. Sin embargo, no se advierte otro modo de satisfacer todos los requisitos del artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva de otra forma. En última instancia, este método atípico de cálculo del IVA es la única respuesta posible a la atípica situación que se infiere de la suspensión de la obligación de pagar dicho impuesto durante la importación temporal.

89. Por lo demás, este método limita el alcance de los regímenes especiales de objetos de arte y tiene en cuenta, pues, el carácter excepcional de estas disposiciones antes expuesto. En particular, el tipo impositivo aplicable a las importaciones efectivamente reducido no se aplica a un valor añadido que el objeto de arte suma en virtud de la prestación de servicios por parte del subastador y con anterioridad a la importación definitiva pero ya hallándose en el territorio de la Comunidad. Antes bien, limita su

– **Incidencia en la competencia**

90. **El Gobierno del Reino Unido se opone además a la imputación de la Comisión de que la práctica británica depara ventajas competitivas a las casas de subastas nacionales. A su juicio, los demás Estados miembros pueden aplicar libremente una normativa análoga. Si se compara la tributación de las operaciones relativas a objetos de arte importados temporalmente y subastados, con las operaciones de subasta análogas en el territorio nacional, éstas últimas salen incluso mejor paradas. En este caso, el IVA se recauda sólo sobre el margen de beneficio, mientras que, por regla general, no debe tributarse por el valor del objeto. En cambio, en el caso de las obras de arte importadas, el propio valor está igualmente sujeto al impuesto, si bien a un tipo (efectivo) reducido.**

91. **De hecho, todos los Estados miembros puede adoptar regímenes especiales con arreglo al artículo 16 de la Sexta Directiva. Ahora bien, a tal respecto se aplican a todos los Estados miembros las mismas condiciones, en particular el principio de neutralidad fiscal de la exención en beneficio de objetos de arte importados temporalmente. Si un Estado miembro opta por las operaciones de subasta de tales objetos de arte en vulneración del artículo 16, ello entrañará una ventaja competitiva ilegal para las casas de subastas con sede en tal Estado miembro. Otros Estados miembros no pueden conceder esta ventaja sin vulnerar al mismo tiempo el Derecho comunitario.**

92. **El hecho de que, de conformidad con el artículo 26 bis, parte C, en el Reino Unido, en caso de subastas de objetos de arte en el territorio nacional, sólo esté sujeto al IVA el margen de beneficio no justifica la práctica fiscal británica en relación con la subasta de objetos de arte importados temporalmente. El objetivo del artículo 16, apartado 1, no consiste en garantizar la misma carga tributaria para los objetos de arte que son importados desde terceros Estados y los objetos de arte que se hallan en el interior del país. El Gobierno del Reino Unido contrapone aquí dos supuestos no comparables.**

93. **Antes bien, el artículo 16 tiene por objeto que en la aplicación del régimen de importación temporal no se produzca una carga tributaria distinta de cuando el bien es importado directamente, es decir, sin la intermediación del régimen de importación temporal. Este objetivo lo alcanza ampliamente la Comisión con su método.**

94. **Ahora bien, pueden darse ligeras diferencias en la tributación en ambos casos. En efecto, si una casa de subastas importa con carácter definitivo un objeto de arte antes de su subasta y no inmediatamente después de la misma, no puede recurrirse al valor de la operación (menos el margen de beneficio del subastador) para el cálculo de la base imponible del IVA sobre las importaciones. En efecto, este valor no se conoce hasta la adjudicación del bien. En su lugar, para la determinación del valor de importación ha de procederse de conformidad con el método de cierre previsto en el artículo 31 del Código aduanero. De este modo no se garantiza que en cada uno de los dos casos se tome como referencia una base imponible de un importe exactamente igual. Pero no pueden evitarse estas posibles diferencias en la tributación.**

– **Imprevisibilidad del IVA adeudado**

95. **En la vista el representante del Reino Unido señaló, por último, que el adquirente no puede prever la carga tributaria, con arreglo al método de cálculo de la Comisión, al realizar su puja.**

96. **De hecho, el importe de la comisión del vendedor se trata a menudo de forma confidencial. En algunas casas de subastas, tal importe parece depender, en particular, de la cuantía de la totalidad de operaciones de quien entrega los bienes. Así pues, el adquirente no sabe exactamente a cuánto asciende el porcentaje de la comisión en el precio de remate y qué importe está sujeto, en consecuencia, al tipo impositivo normal más alto.**

97. **Sin embargo, el mismo problema se da con carácter general a la hora de aplicar el régimen de imposición del margen de beneficio. En efecto, aunque no se devengue el IVA sobre las importaciones, sin conocer el importe de la comisión del vendedor el comprador no puede saber qué IVA deberá pagar. En consecuencia, esta objeción no puede poner en cuestión la tributación del margen de beneficio al tipo impositivo normal, tal como la exige la Comisión.**

98. *En consecuencia, la Comisión ha acreditado que la práctica fiscal del Reino Unido en relación con la subasta en nombre propio de objetos de arte importados temporalmente vulnera el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva. Dado que esta disposición exige tratar el margen de beneficio del subastador como una entrega de bienes en el interior del país, se da al mismo tiempo una violación de los artículos 2, número 1, y 5, apartado 4, letra c), de la Sexta Directiva.*

99. *En cambio, no se da una vulneración del artículo 12, apartado 3, de la Sexta Directiva, pues en el Reino Unido no se aplica a las operaciones controvertidas –al menos desde un punto de vista formal– un tipo impositivo reducido, sino que la reducción se consigue mediante una corrección de la base imponible con arreglo al artículo 11, parte B, apartado 6, de la Sexta Directiva. Ahora bien, la desestimación de esta parte del recurso tiene una relevancia secundaria, ya que la aplicación del tipo impositivo improcedente o la determinación incorrecta de la base imponible constituyen, en última instancia, una consecuencia de la aplicación errónea del artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva.*

VI. Costas

100. *A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber formulado la Comisión una solicitud en tal sentido y al haber sido desestimada la mayor parte de las pretensiones del Reino Unido, procede condenarlo en costas.*

VII. Conclusión

101. *En conclusión, propongo al Tribunal de Justicia que:*

«1) Declare que el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2, número 1, 5, apartado 4, letra c), 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, al aplicar un tipo impositivo reducido del IVA a la comisión percibida por los subastadores profesionales en las ventas en nombre propio mediante subasta de obras de arte, antigüedades y objetos de colección importados en régimen de importación temporal.

2) Desestime el recurso en todo lo demás.

3) Condene en costas al Reino Unido.»

1 – Lengua original: alemán.

2 – Según un informe de la Comisión de 1999, se realiza allí casi el 50 % de las operaciones intracomunitarias. Si se tienen únicamente en cuenta las operaciones de subastas de arte, la cuota del mercado británico se acerca incluso al 60 % [véase el Informe de la Comisión al Consejo, sobre la evaluación de la incidencia de las disposiciones de la Directiva 94/5/CE del Consejo sobre la competitividad en el mercado de arte comunitario frente a los de terceros países, de 28 de abril de 1999, COM(1999) 185 final, pp. 6 y 7].

3 – DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

4 – El artículo 28 quater fue introducido por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido – ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18).

5 – Introducido por la Directiva 94/5/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE – Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (DO L 60, p. 16).

6 – Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1).

7 – Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código aduanero comunitario (DO L 253, p. 1), en la versión del Reglamento (CE) nº 993/2001 de la Comisión, de 4 de mayo de 2001 (DO L 141, p. 1).

8 – A tal respecto, véanse las observaciones contenidas en: HM Customs and Excise, Notice 718, Margin schemes for second-hand goods, works of art, antiques and collectors' items (May 2003) (www.hmce.gov.uk).

9 – Véanse Chitty on Contract, Vol. II, (editado por Beale y otros), 99ª ed., Londres 2004, 31-014; Beatson, Anson's Law of Contract, 28ª ed., Oxford 2002, p. 672.

10 – Este concepto es un tanto equívoco en el presente contexto. Normalmente, se da una venta para la exportación en la Comunidad cuando se vende un objeto en un tercer Estado para ser exportado desde allí a la Comunidad. El Reino Unido también utiliza aquí este concepto porque, en la fecha de la venta, el objeto no ha sido todavía importado definitivamente. Ahora bien, tampoco se encuentra ya en un tercer Estado desde el que pudiera exportarse.

11 – Sentencias de 20 de marzo de 1997, Comisión/Alemania (C?96/95, Rec. p. I?1653), apartado 23; de 10 de mayo de 2001, Comisión/Países Bajos (C?152/98, Rec. p. I?3463), apartado 23, y de 24 de junio de 2004, Comisión/Países Bajos (C?350/02, Rec. p. I-0000), apartado 20.

12 – Véase a tal respecto la jurisprudencia citada en la nota 11.

13 – Ahora bien, no resulta del todo clara la posición de la Comisión sobre la cuestión de en qué medida debe incluirse el margen de beneficio del subastador en el valor en aduana. Véase, por ejemplo, el punto 41 del escrito de recurso: «Ello es cierto no obstante las normas generales de valoración en aduana establecidas en los artículos 29 y 144 del Código aduanero y la regla general establecida en el artículo 11, parte B, apartado 1, de la Sexta Directiva. El artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva impone el requisito inexcusable de que el impuesto debido por la importación debe corresponderse con la cuota del impuesto que se habría adeudado igualmente si la venta en subasta pública hubiera quedado sujeta a gravamen en el territorio comunitario».

14 – Véanse las manifestaciones de la Comisión en su Propuesta de Directiva 94/5 [COM(88) 846 final, p. 3]. El Tribunal de Justicia abordó ya antes esta problemática en su sentencia de 10 de julio de 1985, Comisión/Países Bajos (16/84, Rec. p. 2355), apartados 14 y ss.

15 – En su versión original, el artículo 16, apartado 1, establecía: «Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones fiscales comunitarias, los Estados miembros estarán facultados, a reserva de la consulta prevista en el artículo 29, para adoptar medidas especiales a fin de que no queden sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido las operaciones siguientes, o alguna de ellas, a condición de que no estén dirigidas a una utilización y/o a un consumo finales y de que la cuantía del Impuesto sobre el Valor Añadido, percibido en el momento del consumo, se corresponda con la cuantía del impuesto que debería haberse percibido si cada una de esas operaciones hubiera sido gravada en la importación o en el interior del país».

16 – Citada en la nota 4.

17 – A tal respecto, véase el punto 23 supra.