

STJCE 9.2.2006, Comisión de las Comunidades Europeas/Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, As. C- 305/03: 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.

Ana Díaz Córdor

Universidad de Zaragoza. PIF- FPU (MEC).
adcondor@unizar.es

I. DOCTRINA DEL TRIBUNAL:

La Sala Tercera del Tribunal declara 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.”

II. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES:

STJ de 10 de julio de 1985, *Comisión / Países Bajos*, as. C-16/84, Rec. p. 2355, apdos. 14 y ss.

III. SUPUESTO DE HECHO:

Las casas de subastas establecidas en el Reino Unido importan objetos de arte, de terceros Estados, que vinculan al régimen de importación temporal previsto en los artículos 137 y siguientes del Código aduanero, por lo que estos objetos quedan exentos de los derechos de importación. Constante el régimen de importación temporal se procede a la subasta en el territorio nacional, donde el subastador retiene un porcentaje del precio en concepto de comisión de venta (*seller's commission*) y el comprador debe abonar al subastador una prima (*buyer's Premium*).

La jurisprudencia y doctrina británicas consideran que el subastador actúa hasta el momento de la adjudicación como agente del vendedor, y, posteriormente, como agente del comprador.

La importación definitiva del objeto de arte en la Comunidad implica la recaudación del IVA sobre la importación por la Administración británica, siendo la base imponible el precio de remate (*hammer price*), a la que se adiciona la comisión del subastador, sin que se

especifique en las conclusiones del abogado general ni en el cuerpo de la sentencia, si se refiere a la comisión de venta, de compra, o a ambas, aunque puede deducirse de las alegaciones del Gobierno del Reino Unido se refiere a ambas. Sobre la citada base se aplica el tipo impositivo general, sin embargo, de acuerdo con el artículo 11, parte B, apartado 6, de la Sexta Directiva, la base se reduce de forma ficticia de tal modo que, el tipo impositivo efectivo asciende al tipo reducido del 5%.

A juicio de la Comisión, la subasta de objetos de arte, mientras se encuentran los bienes vinculados al régimen de importación temporal, no puede conllevar la aplicación de un tipo reducido al margen de beneficio del subastador. Para la Comisión, la Administración británica trata la subasta como una operación de importación unitaria de forma indebida, por cuanto, en su opinión, se producen dos hechos impositivos: una importación, y una entrega de bienes en el interior del país. El tipo aplicable a la primera será el reducido, teniendo como base la contraprestación *sin adicionar la comisión*, y, el tipo aplicable a la segunda será el tipo general, sobre la base consistente en el margen de beneficio del subastador. Básicamente, sostiene que la 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, sin que esa parte de la contraprestación o margen del subastador, pueda formar parte de la base de la importación, ya que sobre esta última debe aplicarse el tipo reducido.

IV. TIPO DE PROCEDIMIENTO:

Procedimiento administrativo previo:

El 17 de marzo de 1997 la Comisión remitió un primer escrito de requerimiento al Reino Unido reprochando la vulneración del artículo 16 de la Sexta Directiva basándose en que no puede aplicarse un tipo reducido efectivo inferior al general, a los objetos de arte importados temporalmente, y subastados durante su vinculación a dicho régimen.

En escrito de 15 de mayo de 1997, tras la contestación del Gobierno del Reino Unido al primer requerimiento, la Comisión completó éste reprochando la vulneración, junto al citado artículo 16, de los artículos 2, número 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 26 *bis*, de la Sexta Directiva.

Tras la contestación dada por el Reino Unido el 12 de octubre de 1998, la Comisión envió el 3 de agosto de 2000 un dictamen motivado en el que aludía la vulneración de las referidas disposiciones excluyendo la vulneración del artículo 26 *bis*.

El Reino Unido corrobora sus tesis mediante escrito de 16 de noviembre de 2000.

A la vista de lo anterior, la Comisión, con arreglo al artículo 226 CE, interpuso recurso ante el Tribunal de Justicia solicitando declarara que el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los citados artículos, 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.

V. FUNDAMENTOS JURÍDICOS:

En primer lugar, según dispone la Sexta Directiva, las ventas en subasta pública por un organizador que actúe en nombre propio, en virtud de un contrato de comisión de venta por cuenta del comitente, por el que tiene que entregar el bien al mejor postor, se califican a efectos del Impuesto como una entrega de bienes, cuya tributación puede acogerse al régimen especial del margen de beneficio. El devengo de la entrega realizada por el comitente al comisionista, se producirá cuando se efectúe la venta en subasta pública.

El artículo 7 de la Sexta Directiva, relativo a la importación, específicamente dispone que se produce la importación con la mera entrada del bien en el interior de la Comunidad, considerándose efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre el bien en el momento de su entrada en el interior de la Comunidad. No obstante, cuando un bien de los contemplados en el artículo 7, apartado 1, letra a), es decir, que físicamente ha entrado en territorio de aplicación del Impuesto pero no está en libre práctica, por encontrarse al amparo de un régimen de importación temporal, la importación se considerará realizada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona ese régimen.

En relación a la base imponible de la importación, la misma norma, en su artículo 11, parte B, apartado 1, se refiere al valor en aduana que, según dispone el artículo 29 del Código aduanero, será su valor de transacción, es decir, el pago total por el comprador, comprensivo de todos los pagos realizados por éste, como condición de venta de las mercancías importadas. Importe al que se deberá adicionar, entre otros, las comisiones que soporte el comprador y no estén incluidos en precio de la mercancía, salvo las de compra. Ahora bien, el artículo 11, parte B, apartado 6, contiene un régimen especial que permite a los Estados miembros, en determinadas condiciones, establecer que en las importaciones de objetos de arte, la base imponible sea igual a una determinada fracción que permita una deuda en la importación no inferior a la resultante de aplicar el tipo reducido a la base imponible calculada con arreglo al régimen general.

Respecto a la exención del IVA a la importación de bienes en régimen temporal, el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva, establece que los Estados miembros podrán eximir del IVA las operaciones con bienes importados temporalmente siempre que, una vez se produzca la importación definitiva, se recaude el IVA en la misma medida en que se adeudaría en el supuesto de operaciones efectuadas en el interior del país. Respecto a los objetos de arte importados temporalmente, el artículo 576, apartado 3, a) y b) del Reglamento nº 2454/93 de aplicación del Código aduanero dispone que se concederá la exención total de derechos a los objetos de arte importados para ser expuestos con vistas a su posible venta, así como las mercancías de segunda mano importadas para ser vendidas en subasta. Por su parte, el artículo 582 de la citada norma, establece que el abandono de las mercancías del régimen de importación temporal y su declaración para despacho a libre práctica, conllevará que el importe de la deuda deba determinarse sobre la base de los

elementos de cálculo aplicables a dichas mercancías, en el momento que se acepte la declaración de despacho a libre práctica.

En relación al régimen de los objetos de arte, el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva dispone que, los Estados miembros, podrán determinar la base imponible de las entregas de objetos de arte, 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 objetos en subasta pública, por cuenta de un tercero, atendiendo al margen de beneficio, y no sobre la totalidad del precio de remate. En tal caso, la base imponible consistirá en el importe total facturado por el organizador de la venta al comprador, menos el importe neto pagado o por pagar por el organizador de la venta a su comitente -precio de adjudicación del bien en la subasta minorado en el importe de la comisión del organizador en virtud del contrato de comisión de venta -, más la cuota del Impuesto adeudado por el organizador por su entrega.

En particular, en el Reino Unido, según dispone el artículo 3 de la *Value Added Tax (Treatment of Transaction) Order 1995*, (v. ap.14) la transmisión de la propiedad sobre objetos de arte importados temporalmente para ser expuestos y para su eventual venta, no se califica como una entrega de bienes, ni como una prestación de servicios, es decir, que no realiza ninguna operación sujeta a imposición. Respecto al régimen de imposición del margen de beneficio en la entrega de objetos de arte, el artículo 12 de la *Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995*, traspone el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva.

La Comisión, alega que la aplicación del régimen de importación temporal no puede dar lugar a un tratamiento fiscal más favorable que la importación definitiva y posterior subasta por cuanto, en su opinión, el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva condiciona la exención a que, en el 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. Por lo tanto, exige la aplicación del tipo general sobre el margen de beneficio, limitándose la aplicación del tipo reducido al valor de los bienes antes de la subasta, es decir, al importe de remate menos el margen de beneficio del subastador.

El Gobierno del Reino Unido defiende que no existe ninguna entrega de bienes en el interior del país, sino una “venta para la exportación” en el territorio aduanero de la Comunidad, porque la subasta se celebra mientras el bien se encuentra vinculado al régimen de importación temporal. A su juicio, el planteamiento de la Comisión es contrario al artículo 11, parte B, apartado 1, de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 29, apartado 1, del Código aduanero porque el margen de beneficio, que coincide con la comisión de venta y de compra, está incluido en el valor de aduana, lo que implicaría una doble imposición de la comisión ya gravada como valor de la importación.

El Tribunal, siguiendo los fundamentos jurídicos de la Comisión, parte del artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva que permite, a los Estados miembros, declarar exentas del IVA determinadas operaciones sobre bienes sujetos al régimen de admisión temporal. Posibilidad sujeta a la condición de que su objetivo no sea la utilización o consumo finales, y, que la cuota del IVA adeudado, a la salida del régimen, se corresponda a la cuota del Impuesto que habría abonado si cada una de las operaciones hubiera estado gravada en el interior del país. Por tanto, entiende que todas las operaciones efectuadas en dicho régimen

temporal deben gravarse como si se hubieran realizado en el interior del país, para conseguir la neutralidad del Impuesto entre: las operaciones llevadas a cabo sobre los bienes incluidos en el régimen de importación temporal, y, las mismas operaciones realizadas en el interior de la Comunidad. Ahora bien, **añade se desprende también de esta disposición, que estas operaciones efectuadas constante el régimen de importación temporal, deben gravarse no sólo como si se hubieran realizado en el interior del país, sino como si se hubiera realizado la importación definitiva de la mercancía con carácter previo. (v.aps. 41 y 44)**

Concluye el Tribunal diciendo que, en el caso de venta en pública subasta de un objeto de arte en régimen de importación temporal, que se importe definitivamente en territorio comunitario, deben distinguirse dos hechos imposables: la entrega de bienes en el interior del país por la venta en pública subasta, y la importación. La base imponible de la primera será la comisión del subastador, calculada según lo dispuesto en el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva, gravada al tipo general, y, la base imponible de la segunda, el valor en aduana del bien importado, en virtud del artículo 11, parte B, apartado 6, *sin adicionar la comisión de venta*, gravada a un tipo reducido, (v. apds.42 y 43)

VI. COMENTARIO CRÍTICO:

El tribunal realiza una interpretación extensiva del artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva. Por un lado, según doctrina reiterada, afirma este precepto, en su interpretación literal, tiene como objetivo garantizar que las entregas o prestaciones de servicios no sujetas o exentas, constante su vinculación al régimen de importación temporal, deben generar la misma deuda que si se hubieran realizado en el interior y hubieran estado sujetas y no exentas, siempre que la mercancía se despache a libre práctica en territorio de aplicación del Impuesto del Estado de que se trate. Por otro lado, el Tribunal añade que este precepto exige no sólo lo anterior, sino que la propia importación en régimen temporal no sujeta o exenta se tenga por realizada, cuando la mercancía abandone dicho régimen con destino al interior. Es decir, que se genere la misma deuda por el Impuesto tanto se realice la importación con carácter definitivo o en régimen temporal si, en este último caso, se abandona el régimen con destino al interior.

Las entregas o prestaciones de servicios a que se refiere el citado precepto, en todo caso, son posteriores a la importación física de la mercancía. Estas entregas podrán ser anteriores al devengo del hecho imponible importación, si se entiende por la normativa nacional no se ha producido la entrada en territorio de aplicación del Impuesto, o posteriores al devengo del hecho imponible importación, si esta sujeta pero exenta. En todo caso, anteriores a la exigibilidad del ingreso del IVA a la importación.

La entrega en el interior no está sujeta, o está sujeta pero exenta por estar vinculada la mercancía al régimen aduanero suspensivo, sin embargo, estaría sujeta y no exenta si se realizara en el interior encontrándose la mercancía a libre práctica.

Por tanto, nos encontramos con dos hechos susceptibles de imposición por el IVA, cuya tributación, no obstante, se ve suspendida hasta que se conoce el destino de la

mercancía: en primer lugar; la entrada física en territorio de aplicación del Impuesto, cuya base imponible se determinaría según lo dispuesto en el artículo 11, parte B, apartado 1 de la Sexta Directiva, y, en segundo lugar; la entrega en el interior que se devengaría en este caso cuando se transmita el bien por el comisionista al comprador en pública subasta, cuya base imponible se determinaría según lo dispuesto en el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva. En definitiva, la base imponible de la importación debería comprender la que determina la normativa del Impuesto por la importación propiamente dicha en el momento en que se hubiera devengado si no se hubiera vinculado la mercancía al régimen de depósito aduanero, y la base que se determine para la entrega interior, aplicando sobre cada una de ellas el tipo impositivo correspondiente.

En el caso objeto de litigio, según el ap.19 de las conclusiones de la abogado general y el ap. 14 de la sentencia del Tribunal, en el Reino Unido no se produce ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios según dispone el artículo 3 de la VAT, de lo que puede inferirse no sólo que no están sujetas, sino que tampoco lo está la entrada. Es decir, la vinculación de la mercancía al régimen aduanero supone la no sujeción al IVA de la Importación y, por tanto, no cabe entender realizadas en el interior las citadas entregas. No obstante lo anterior, el ap. 2 de la abogado general, en contradicción con lo manifestado en el citado ap. 14 de sus conclusiones, manifiesta se produce en Reino Unido una importación exenta a la que sólo se aplicará el Impuesto si la importación deviene definitiva y, en correlación, en su ap. 22 manifiesta que la entrega interior estará exenta en tanto permanezca la mercancía vinculada al régimen aduanero especial. Por tanto, no queda muy claro si en Reino Unido se ha producido el hecho imponible importación y se declara exento con la consiguiente entrega interior exenta o ambas operaciones están no sujetas.

En cualquier caso, el artículo 3 de la VAT, que dispone no hay entrega de bienes mientras la importación no sea definitiva, no vulnera en principio el artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva. Existirá vulneración de este mandato comunitario cuando se produzca la importación definitiva en territorio de aplicación del Impuesto británico y no se sujete a tributación la entrada del bien. Pues bien, el Reino Unido sí sujeta la entrada al IVA a la importación, por lo que no cabe apreciar, en principio, incumplimiento.

Tal incumplimiento, entiendo se produce a causa del método para determinar la base imponible de la importación y del momento en que se entiende se ha producido el devengo de la importación al no diferenciar la existencia de dos operaciones distintas. La necesidad de diferenciar dos operaciones distintas deriva de la condición impuesta en el artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva consistente en que la exención (o no sujeción) de la entrega interior sólo podrá mantenerse mientras la importación no sea definitiva. Es decir, si se produce la importación definitiva, la entrega tributará como si se hubiera realizado en el interior y, para ello, debe tenerse en cuenta que antes, esa mercancía, hubiera debido tributar por la importación. Es decir, como indica el Tribunal y argumenta la Comisión, para respetar la neutralidad del Impuesto es necesario, en este caso, retrotraer el momento de devengo de la importación al de la entrada física del bien.

Respecto al devengo, si atendemos a la transcripción del artículo 3 de la VAT (v. ap.19 conclusiones de la abogado general), del que se infiere no se produce el hecho imponible importación hasta que se ultima el régimen aduanero con destino a territorio de

aplicación del Impuesto británico (v.ap.82 conclusiones), el elemento base de la deuda aduanera lo constituye la base imponible en la fecha de declaración para despacho a libre práctica. En esa fecha, consta el valor de transacción que debe tomarse para la aplicación del artículo 29 del Código Aduanero. Valor que comprende la comisión del vendedor. En tal caso, no se aprecia incumplimiento por lo que respecta a la deuda que debe generar la importación en los términos exigidos por el artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva, dado que sujeta al IVA a la importación la entrada en el interior de la mercancía cuando se importa definitivamente. Sin embargo, la equiparación a una teórica importación definitiva es sólo aparente por cuanto toma como momento de devengo para determinar la base imponible de la importación el de la ultimación del régimen, y no la entrada en el interior, incluyendo así en la importación una contraprestación no vinculada efectivamente con ésta, sino con la entrega interior, que es una operación distinta. Base a la que aplica el tipo reducido para la importación de objetos de arte y que, por tanto, implica la tributación de la comisión a un tipo inferior al exigido, con carácter general, a la contraprestación percibida por esta entrega si se hubiera realizado en el interior tras el despacho a libre práctica de la mercancía. Esa comisión no forma parte del precio pagado o por pagar por el importador (revendedor – comisionista de venta) al transmitente (comisionista de venta). Al producirse la entrega de esa mercancía se le añade un valor no existente en el momento de la entrada física al interior. Valor que coincide con el margen de beneficio del revendedor. Es decir, si se hubiera producido en primer lugar una importación definitiva, la base no hubiera incluido la comisión de venta por la prestación del servicio consistente en organizar la subasta, porque está vinculada a una operación posterior a la importación física de la mercancía.

El Reino Unido, si bien tiene en cuenta el mandato del artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva de sujetar al Impuesto la importación temporal cuando deviene definitiva, fija la base imponible atendiendo a un momento de devengo distinto de aquél en que se hubiera producido la teórica importación definitiva (entrada física en el interior), lo que le lleva a justificar la adición de la comisión de venta al valor de aduana y a no diferenciar la subasta como un hecho imponible distinto al hecho sujeto al IVA a la importación.

En mi opinión, cuando la importación temporal no sujeta o exenta se realiza con carácter definitivo en territorio de aplicación del Impuesto, el momento de devengo del IVA a la importación debe retrotraerse al momento en que debió entenderse realizado el hecho imponible, es decir, a la entrada, a efectos, al menos, de determinar la base sujeta a imposición por importación sobre la que debería aplicarse el tipo impositivo que normativamente corresponda, en este caso, el reducido. Esto no implica que la comisión de venta no quede sujeta a gravamen, sino que, por el contrario, tratándose de una operación distinta a la importación en sentido estricto, deberá gravarse como si se hubiera realizado en el interior tal como se desprende del tenor literal del artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva, en este caso, según lo dispuesto en el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva y correlativo artículo 12 de la VAT (*Special Provisions*), es decir, tributando al tipo general sobre el margen de beneficio y no sobre el precio de remate o total contraprestación, salvo posible renuncia al régimen especial por el sujeto pasivo.

No obstante lo anterior, el Tribunal, secundando la argumentación de la Comisión, y la opinión de la abogada general (v. ap.84 de sus conclusiones) no extrae la comisión de

venta del valor en Aduana con base en que en el momento de devengo de la importación, ésta no forma parte del precio pagado o por pagar por el comisionista de venta-adquirente-importador al comitente, sino con base en la interpretación extensiva que realiza del referido artículo 16, apartado 1. Es decir, no entra a valorar si la comisión de venta o la de compra deben formar parte del valor en aduana para determinar el valor de la importación a efectos del Impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11, parte B, apartado 1, sino que, contrariamente, dice que el artículo 11, parte B, apartado 1, no debe interpretarse con independencia del artículo 16, apartado 1, si de este último se desprende una base del IVA distinta sobre las importaciones, porque esta disposición es más específica para el régimen de importación temporal y tiene carácter prioritario y, de esta disposición se desprende se han realizado dos operaciones distintas sujetas al Impuesto una vez se abandona el régimen aduanero que justificó, en su momento, la no sujeción o exención de ambas.

En mi opinión, no se deriva una base de la importación distinta de la prevista en el artículo 11, parte B, apartado 1, para las importaciones, por aplicación preferente del artículo 16, apartado 1, sino que se deriva la misma base prevista en el artículo 11, parte B, apartado 1, pero sólo por la operación que supone el hecho imponible importación en el caso de que esta se hubiera realizado con carácter definitivo al no haber respetado la condición que exige este precepto para mantener la no tributación de la importación propiamente dicha. Es decir, el artículo 16, 1 en la interpretación extensiva dada por el Tribunal, no implica una excepción a lo previsto en el artículo 11, parte B, apartado 1, para determinar la base imponible de la importación, sino su aplicación tan sólo a la entrada física que no ha estado sujeta a la importación.

El devengo de la entrega del comitente al comisionista-importador se produce con la venta en la subasta por el comisionista a un tercero, momento en que el comisionista (importador teórico) conocerá la base que hubiera estado sujeta al IVA a la importación cuando entró la mercancía en territorio de aplicación del Impuesto, caso de haberse realizado ésta previamente, antes de la entrega en la subasta. Su precio de compra al comitente (de venta) sería el precio de venta al tercer comprador, minorado en el porcentaje de su comisión de venta, dado que la única condición de venta por el comitente es la entrega al mejor postor, por lo que ese importe constituirá su valor de transacción en la importación, sin que exista comisión de venta a adicionar en la base imponible de la importación. Esa comisión de venta se incluirá en la entrega posterior o simultánea del comisionista al comitente de compra, por cuanto se incluirá en el precio de venta a la hora de calcularse el margen de beneficio que constituye la base imponible de la entrega en el interior. Respecto a la importación no sujeta, por estar la mercancía vinculada al régimen de importación temporal, deberá tenerse en cuenta, por tanto, que su base teórica hubiera sido el precio de venta en subasta menos el porcentaje de la comisión de venta, a la que se aplicaría el tipo reducido aplicable a la importación de objetos de arte si el Estado miembro así ha optado por ello. No obstante, en el mismo momento, se devenga el hecho imponible por la entrega del comisionista al comprador (o comitente de compra). Entrega sujeta al régimen especial de objetos de arte, cuya base imponible es el margen de beneficio. La comisión de venta, que no formó parte del valor en aduana, sí forma parte del precio de venta, incrementando el margen de beneficio y sometiendo la tributación de esta comisión, al tipo general. Así, el total del precio, incluida la comisión de venta, más la comisión de

compra, se minorará con el precio de compra que, en el caso de haberse importado previamente la mercancía, se corresponde con el valor en aduana. Valor en aduana que, como se ha dicho, no incluye la comisión de venta controvertida, por cuanto debe adicionarse al precio de venta en la entrega interior, y no al valor en aduana al no resultar un gasto del teórico “importador-adquirente”.

Por otra parte, como se ha advertido anteriormente, si bien de la transcripción del artículo 3 de la VAT se deduce no se realiza el hecho imponible Importación hasta la ultimación del régimen aduanero especial, la abogada general (v. ap.2), a pesar de recordar que a falta de una importación definitiva no cabe hablar de entrega de bienes en el interior según se desprende del artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva (v. ap.66), parece partir de una situación, no de no sujeción, sino de exención. En tal caso, el devengo de la importación sí se producirá a la entrada de la mercancía en el interior solo que, en el momento en que se ultime el régimen se perderá el derecho a la exención debiendo, en mi opinión, y a tenor de la interpretación dada por el Tribunal al artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva, regularizarse la situación al momento de devengo, lo que exige tener en cuenta que la entrega sujeta y exenta, que debe entenderse realizada en el interior, perderá también la exención debiendo generar la misma deuda por el Impuesto que si la mercancía se hubiera encontrado previamente a libre práctica.

Por tanto, como establece el Tribunal, no es posible tratar de forma unitaria la subasta constante régimen de importación temporal como hecho imponible de la importación sin vulnerar el principio de neutralidad, por cuanto se realizan dos operaciones que deben entenderse sujetas y no exentas del Impuesto en cuanto se abandona el régimen aduanero de importación temporal con destino a territorio de aplicación del Impuesto: en primer lugar, el hecho imponible de la importación es la entrada en el territorio (aunque sea diferida al momento en que se ultima el régimen aduanero especial) y su base no puede incluir la controvertida comisión de venta, por cuanto ésta no forma parte del precio de compra del comisionista al comitente de venta, y, en segundo lugar, una entrega en el interior cuya base imponible sería el margen de beneficio gravada al tipo general.

VII. RELEVANCIA PARA ESPAÑA

La Sentencia tiene especial relevancia para España por la doble interpretación que realiza el Tribunal del artículo 16, apartado Sexta Directiva.

Antes de entrar a analizar la incidencia que la interpretación de este precepto por el Tribunal puede tener en la normativa española del Impuesto, conviene precisar que en el caso litigioso los bienes importados proceden de terceros Estados no comunitarios, es decir, que en principio nos encontramos, en términos utilizados por algunos autores, ante una importación en sentido estricto. Por otra parte, el artículo 576, apartado 3, a) y b) del Reglamento nº 2454/93 de aplicación del Código aduanero dispone que se concederá la exención total de derechos a los objetos de arte importados para ser expuestos con vistas a su posible venta, así como las mercancías de segunda mano importadas para ser vendidas en subasta. Por su parte, el artículo 582 de la citada norma, establece que el abandono de las mercancías del régimen de importación temporal y su declaración para despacho a libre

práctica, conllevará que el importe de la deuda deba determinarse sobre la base de los elementos de cálculo aplicables a dichas mercancías, en el momento que se acepte la declaración de despacho a libre práctica, es decir, cuando es exigible el Impuesto. En cuanto a la calificación de la operación interior como entrega, el artículo 8.Dos. 6º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), dice que se considerará entrega de bienes las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra. Por último, según lo dispuesto en los artículos 135 y ss de la citada Ley, el sujeto pasivo revendedor de objetos de arte aplicará el régimen especial regulado en los citados preceptos (salvo renuncia y opción por régimen general) por los que se traslada la opción prevista en el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva.

Tras lo anterior, debe comenzarse por determinar si según nuestra normativa se produce el hecho imponible Importación y, en tal caso, cuándo se devenga, es exigible y qué base imponible y tipo impositivo proceden, a efectos de delimitar la incidencia de la interpretación dada por el Tribunal al artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva.

Actualmente, según dispone el artículo 18. Dos. LIVA, no se produce el hecho imponible Importación cuando una mercancía entra en territorio de aplicación del Impuesto español y se vincula al régimen de importación temporal. El devengo se producirá cuando abandone dicho régimen con destino al interior, y su base imponible se determinará según el artículo 83. Uno. Regla general. En este sentido, el artículo 77.Uno I de la Ley establece que, en las importaciones de bienes, el devengo del Impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación. El devengo de los derechos de importación se establece en el artículo 201 del Código Aduanero, según el cual, dará origen a una deuda aduanera, el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación, es decir, el devengo de estos derechos y, por tanto, del IVA, viene determinado por la presentación y aceptación de la declaración aduanera de importación. (v. Res. DGT núm. 2038/2004, de 29 de noviembre). En tal caso, si los elementos de la base deben tenerse en cuenta en el momento de devengo, la interpretación literal de la norma puede dar lugar a confundir la subasta con la importación y tratarse de forma unitaria como ocurre en el caso objeto de litigio. Es decir, si entendemos sólo se ha producido el hecho imponible Importación y que no ha existido entrega por no estar sujeta mientras la mercancía se encontraba vinculada al régimen, la remisión al artículo 83.Uno, que traslada el artículo 11, parte B, apartado 1 de la Sexta Directiva, puede llevar a incluir la comisión de venta en la base imponible de la importación al tipo reducido del 7% por tratarse de objetos de arte, con una menor tributación de la que hubiera supuesto esta operación de haberse realizado previamente la importación definitiva o, si no se entiende incluida por atender al momento en que se produjo la entrada en el interior, a la no tributación de la entrega.

Por otra parte, según dispone el artículo 19.5º LIVA se considerarán asimiladas a las importaciones de bienes el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley - entre los que se incluye el régimen de importación temporal -, de los bienes que hubiesen sido objeto de entregas exentas por dicho artículo. Artículo que declara exentas las entregas de bienes que se encuentren vinculados al régimen de importación temporal,

con exención total de derechos de importación. Es decir, se producirá el hecho imponible Operación Asimilada a la Importación con la entrega del bien en el interior constante su vinculación al régimen de importación temporal, cuya base imponible se determinará conforme lo dispuesto en el artículo 83, pero no en su apartado Uno, sino en el apartado Dos que establece, entre las reglas especiales de determinación de la base imponible de la importación, las relativas a aquellas operaciones a que se refiere el artículo 19.5º (salvo las relativas a los bienes que abandonen el régimen de depósito *distinto* del aduanero) y, según el cual, será la suma de las contraprestaciones de la última entrega y de los servicios prestados después de dicha entrega, exentos todos ellos del Impuesto, determinados de conformidad con lo dispuesto en el Capítulo I del Título V de la Ley debiendo estarse a las normas de devengo establecidas en su artículo 77. Dos, según el cual, el devengo se producirá en el momento en que tengan lugar las circunstancias indicadas en el propio artículo 19.5º, por tanto, en el momento en que los bienes abandonen el régimen aduanero especial. Sin embargo, entiendo debe tomarse como devengo el momento en que se produce la entrega constante régimen de importación temporal. En ese momento se devenga el hecho imponible operación asimilada a la importación que queda sujeta al Impuesto, pero exenta, por cuanto sólo será exigible en el momento en que se abandone el citado régimen aduanero con destino al interior. Por último, a estas operaciones les será de aplicación las reglas que, con carácter general, se establecen para determinar al sujeto pasivo de las importaciones en el artículo 86 de la Ley que serán los que decidan abandonar el régimen aduanero especial para destinar los bienes a consumo en territorio de aplicación del Impuesto español. (v. Res. DGT 1/1994, de 10 de enero, de la Dirección General de Tributos)

No obstante lo anterior, si bien es asumido con generalidad que el artículo 19.5º, en su interpretación literal, se refiere a bienes procedentes tanto de terceros Estados no comunitarios como de terceros Estados miembros, cabe entender también se refiere sólo a bienes de terceros Estados miembros si se parte de la finalidad perseguida por este hecho imponible. Si partimos de la interpretación literal, tal como se ha hecho en el párrafo anterior, la entrega interior supondrá el devengo del hecho imponible Operación Asimilada a la Importación, y no del hecho imponible Importación en sentido estricto, por tanto, se incumpliría el mandato del artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva por el que la importación temporal debe tributar como definitiva. Si, por el contrario, partimos de la interpretación finalista, no se producirá la operación asimilada sino la importación, lo que implicaría, contrariamente al otro mandato del citado artículo 16, apartado 1, una menor tributación de la comisión que si se hubiera realizado la reventa en subasta tras una importación definitiva, salvo que se tome como momento de devengo la entrada física en el país y, posteriormente, se tenga por realizada una subsiguiente operación asimilada para cuya base se tenga en cuenta lo dispuesto en los artículos 135 y ss. (v. en este sentido, la Res. 1/1994, de 10 de enero, de la Dirección General de Tributos).

Es decir, en ambos casos la tributación difiere de lo exigido por el artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva en la interpretación dada por el TJCE, salvo que pudiera entenderse la entrada de la mercancía como momento de devengo del IVA a la importación y la existencia de una subsiguiente operación asimilada o bien, se exija el desglose de bases con el tipo aplicable a cada operación para determinar la deuda del Impuesto en los

términos exigidos por el Tribunal, de forma similar a la prevista en el párrafo II del artículo 19.5º para los bienes relacionados en dicho párrafo vinculados a un régimen *distinto* del aduanero donde el Impuesto a ingresar será, no sólo el que hubiera correspondido a la entrega exenta sino también, el que hubiera correspondido a la Importación.

En el caso concreto, ni se trata de un bien de los comprendidos en el citado artículo 19.5º II, ni se encuentra vinculado a un régimen *distinto* del aduanero, sin embargo, parece que la solución menos discriminatoria y neutral conforme a la interpretación del artículo 16, apartado 1 de la Sexta Directiva realizada por el TJCE, sería exigir el ingreso que hubiese correspondido a la Importación definitiva de la mercancía al tipo aplicable según el artículo 91.Uno.4 LIVA sobre la base de la importación no sujeta (7% sobre valor de aduana, es decir, el precio pagado por el comisionista a su comitente) sea por entenderse devengada y exigible la importación, sea por inclusión de esta base en la declaración de la operación asimilada a la importación, y, el ingreso que hubiera correspondido a la entrega exenta (16% sobre el margen de beneficio).

VIII. BIBLIOGRAFÍA:

IBÁÑEZ MARSILLA, S.: *La valoración de las importaciones. Régimen Tributario y Experiencia Internacional*, McGraw Hill, Madrid, 2002; CALVO VÉRGEZ, J.: “El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el IVA”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 69, Mayo- Junio 2005; CABRERA FERNÁNDEZ, J.M.: *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, CISSPRAXIS,S.A., Valencia, 2002.