CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. NIAL FENNELLY

presentadas el 18 de junio de 1998 *

1. La presente petición de decisión prejudicial plantea una serie de cuestiones relativas a las exenciones «transitorias» del IVA que se permitió a los Estados miembros continuar aplicando de conformidad con la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva. [1] Se pide al Tribunal de Justicia, en particular, que dilucide si el Reino de Suecia estaba facultado, desde su adhesión hasta el 1 de enero de 1997, a eximir del IVA los derechos de autor percibidos sobre las cesiones o transmisiones de derechos exclusivos de exhibición cinematográfica. Sin embargo, en sus observaciones la Comisión cuestionó la competencia del Tribunal de Justicia para responder a las cuestiones planteadas, alegando que el órgano remitente no debía considerarse un «órgano jurisdiccional» en el sentido del artículo 177 del Tratado.

I. Contexto jurídico y fáctico

A. *Contexto jurídico*

2. Con arreglo al punto 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva, están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido «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». El artículo 6 de la Sexta Directiva trata sobre las «prestaciones de servicios» que, según la definición del apartado 1 de dicho artículo, incluyen la «cesión de un bien incorporal, representado o no por un título». El Título XVI, del que forma parte el artículo 28, contiene las «disposiciones transitorias». La letra b) del apartado 3 del artículo 28 autoriza a los Estados miembros, durante el período transitorio, a «continuar dejando exentas las operaciones enumeradas en el Anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro». La disposición del Anexo F pertinente a efectos del presente asunto es la que figura en el punto 2, que se refiere a:

«la prestación de servicios de autores, artistas e intérpretes de obras de arte, abogados y otros miembros de las profesiones liberales, a excepción de las profesiones médicas y sanitarias, puesto que no se trata [léase: en la medida en que no se trate] de las prestaciones indicadas en el Anexo B de la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967». [2]

* Lengua original: inglés.

1 — 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 — Directiva 67/228/CEE del Consejo, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6; en lo sucesivo «Segunda Directiva»). En aras de la brevedad, también me referiré simplemente al «Anexo B».

El punto 1 del Anexo B de la Segunda Directiva se refiere a las «cesiones de patentes de invención, de marcas de fábrica y comerciales y de otros derechos análogos, así como la concesión de licencias relativas a estos derechos». Por último, con arreglo a la letra aa) del punto 2 de la sección IX, «Fiscalidad»; del Anexo XV del Acta de adhesión entre los Estados miembros de la Unión Europea y, entre otros, el Reino de Suecia: [3]

«A efectos de la aplicación de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 [de la Sexta Directiva] y mientras se apliquen las mismas exenciones a cualquiera de los Estados miembros actuales, el Reino de Suecia podrá eximir del Impuesto sobre el Valor Añadido:

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

[...]»

3. Las disposiciones pertinentes de la legislación sueca sobre el IVA figuran en el apartado 1 del artículo 11 del Capítulo 3 de la mervärdesskattelagen (Ley sobre el IVA; en lo sucesivo, «Ley de 1994»), [4] según el cual, en su versión vigente en el momento de autos, [5] los ingresos procedentes de la transmisión o la cesión de derechos de la propiedad intelectual sobre obras literarias y artísticas están —sin perjuicio de determinadas excepciones que carecen de pertinencia en el presente caso— [6] exentos del IVA. [7] Dicha disposición se aplica independientemente de la forma jurídica del cedente. Con arreglo al artículo 1 de la Ley de 1960, ésta se aplica expresamente a las obras cinematográficas.

B. *Hechos y procedimiento principal*

4. El 6 de marzo de 1996, Victoria Film A/S (en lo sucesivo, «demandante»), sociedad danesa, presentó ante la Skatterättsnämnden (Comisión tributaria) una solicitud de resolución preliminar sobre una cuestión relativa al régimen del IVA aplicable a las operaciones sobre derechos de autor de obras cinematográficas. La demandante ejerce, a través de su filial sueca, entre otras, la actividad de producción de películas comerciales en Suecia y en otros países. Su solicitud en el procedimiento principal se refería a la producción, principalmente para la televisión, de adaptaciones cinematográficas de novelas policíacas escritas por determinados autores

3 — Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de Noruega, de la República de Austria, de la República de Finlandia y del Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se basa la Unión Europea (DO 1994, C 241, p. 21; en lo sucesivo, «Acta de Adhesión»).

4 — SFS 1994: 200.

5 — El período de que se trata transcurre hasta el 31 de diciembre de 1996.

6 — Se trata de los artículos 1, 4 o 5 de la Ley de 1960: 729 relativa a los derechos de la propiedad intelectual sobre obras literarias o artísticas (lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk; en lo sucesivo, «Ley de 1960»).

7 — Desde el 1 de enero de 1997, los ingresos percibidos de este tipo de cesiones o transmisiones está sujetos al IVA; SFS 1996: 1327.

suecos. Con objeto de financiar la producción de las películas, que debía comenzar en Suecia el 1 de agosto de 1996, se cedieron los derechos de exhibición de las películas en televisión y en cinematógrafo, principalmente a cadenas de televisión de Suecia, Dinamarca, Países Bajos y Alemania. [8]

5. La demandante pretendía obtener de la Skatterättsnämnden una resolución preliminar en el sentido de que las cesiones controvertidas estaban sujetas al IVA con arreglo a la Ley de 1994, con el fin de poder deducir el IVA soportado. Alegó que los servicios prestados por autores o los artistas sólo podían estar exentos del IVA con arreglo al punto 2 del Anexo F en la medida en que fueran prestados por personas físicas, y que la demandante es una persona jurídica. Según afirma, el derecho a deducción es directamente aplicable y puede ser invocado por un particular contra la negativa de una Administración tributaria nacional a autorizar su registro a efectos del IVA.

6. La Riksskatteverket (Administración tributaria) alegó que, en todo caso, las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva no cumplían los requisitos exigidos para ser directamente aplicables.

7. La Skatterättsnämnden precisó que el presente asunto planteaba esencialmente la cuestión de si las operaciones sobre derechos tales como los derechos cinematográficos están comprendidas en el concepto de servicios prestados por autores, artistas e intérpretes a efectos del IVA. Asimismo señaló que, si se declarara la incompatibilidad de la exención nacional con la Sexta Directiva, la cuestión relativa al efecto directo que se suscitaría sería un tanto insólita, ya que sería el operador el que reclamaría su sujeción al IVA. En consecuencia, decidió remitir al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

«1) ¿La letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva IVA, en relación con el punto 2 de su Anexo F y habida cuenta también del contenido de la letra aa) del punto 2 de la Sección IX del Anexo XV, Fiscalidad, del Tratado de adhesión entre los Estados miembros de la Unión Europea y Suecia, relativo a la adhesión de Suecia a la Unión Europea, implica que Suecia puede mantener disposiciones en su legislación nacional con un contenido como el del apartado 1 del artículo 11 del Capítulo 3 de la Ley sobre el IVA en su versión vigente hasta el 31 de diciembre de 1996?

Si esta cuestión recibe una respuesta negativa, se solicita que se responda también a la siguiente cuestión.

8 — De la resolución de remisión parece deducirse que las cesiones ya se habían efectuado cuando se presentó la solicitud ante la Skatterättsnämnden. Aunque no se informó al Tribunal de Justicia del importe pagado como contraprestación de las cesiones, cabe suponer que era bastante elevado, habida cuenta de que el presupuesto total de la producción se estimó en 48,2 millones de SKR.

2) ¿La circunstancia de que la letra b) del apartado 3 del artículo 28 no autorice a los Estados miembros a mantener en su legislación nacional una exención del impuesto respecto a las operaciones a que se refiere la primera cuestión, debe interpretarse en el sentido de que esta disposición, la del apartado 1 del artículo 6 o eventualmente cualquier otra disposición de la Sexta Directiva son directamente aplicables a este respecto y, que por ello pueden ser invocadas ante las autoridades nacionales por el cedente de tales derechos con el fin de que la operación sea tratada como una operación sujeta al IVA?

En el caso de que esta cuestión reciba asimismo una respuesta negativa, se solicita que se responda también a la siguiente cuestión.

3) ¿El cedente de los derechos puede, sin embargo, acogerse a un derecho a deducción basado en el apartado 2 del artículo 17 o en otra disposición de la Directiva, es decir, es directamente aplicable, aunque las operaciones no den lugar a ninguna repercusión del IVA?»

II. Observaciones

8. Presentaron observaciones escritas y orales en el presente asunto el Riksskatteverket, el Reino de Suecia y la Comisión; la República de Finlandia sólo presentó observaciones escritas.

9. Habida cuenta de la excepción de inadmisibilidad propuesta por la Comisión en sus observaciones, procede determinar, en primer lugar, la naturaleza del órgano que ha remitido la petición de decisión prejudicial en el presente asunto, antes de examinar seguidamente el contenido de las cuestiones planteadas.

III. Admisibilidad

A. *La Skatterättsnämnden y el procedimiento de resolución preliminar*

10. En su resolución de remisión, la Skatterättsnämnden se describe a sí misma como «una comisión especial que, a petición de un sujeto pasivo, puede adoptar una resolución preliminar en materia tributaria». La Skatterättsnämnden explica del siguiente modo sus funciones, remitiéndose a la Lagen om förhandsbesked i taxeringsfragor (Ley rela-

tiva a las resoluciones preliminares en materia tributaria; en lo sucesivo, «Ley de 1951»):

«La Skatterättsnämnden consta de dos secciones, una para impuestos directos y otra para impuestos indirectos. El Gobierno nombra a sus miembros por un período máximo de cuatro años y decide su asignación a una de las secciones. Los asuntos se resuelven tras haber sido preparados e informados por un funcionario de la Secretaría de la Skatterättsnämnden.

Las solicitudes de resolución preliminar deben formularse por escrito. Si la Skatterättsnämnden estima que, habida cuenta de su contenido, no procede desestimar la solicitud sin más trámite, debe recabar las observaciones del Riksskatteverket en la materia.

Si se admite a examen la solicitud, la Skatterättsnämnden emite, en la medida en que lo considere necesario, una resolución sobre cómo debe resolverse la cuestión de que conoce en relación con la liquidación tributaria del solicitante y, en la medida en que se trate del Impuesto sobre el Valor Añadido, la sujeción al impuesto del solicitante.

Las decisiones de resolución preliminar pueden ser impugnadas ante el Regeringsrätten tanto por el solicitante como por el Riksskatteverket sin necesidad de autorización para recurrir. Dicho recurso debe interponerse en el plazo de un mes a partir del momento en que el demandante haya tenido conocimiento de la resolución preliminar. Las resoluciones por las que se desestima una solicitud no pueden ser objeto de recurso.

Las resoluciones preliminares que hayan adquirido firmeza deben servir de base para la liquidación tributaria y —en la medida en que se trate del Impuesto sobre el Valor Añadido— para la determinación del período de referencia establecido en la resolución, en la medida en que así lo haya solicitado el solicitante. Así pues, la resolución preliminar tiene carácter vinculante para el Estado si así lo solicita el interesado. No obstante, esto no se aplica si, después de emitida la resolución preliminar, se adopta una modificación de la normativa que afecte a la liquidación tributaria en la materia objeto de la resolución.

En definitiva, se puede afirmar que la Skatterättsnämnden adopta decisiones de un modo similar al de un órgano jurisdiccional en materias que afectan, entre otras cosas, a las relaciones de los sujetos pasivos con los poderes públicos por lo que respecta a su sujeción al impuesto.»

11. En sus observaciones escritas, la Comisión recuerda, en primer lugar, que el concepto de «órgano jurisdiccional» en el sentido del artículo 177 del Tratado debe interpretarse de manera autónoma en Dere-

cho comunitario. En su opinión, debe establecerse una distinción fundamental entre los órganos que ejercen funciones jurisdiccionales y aquellos otros que se limitan a desempeñar funciones administrativas. Invocando, en particular, las sentencias del Tribunal de Justicia en los asuntos Almelo y otros [9] y Job Centre, [10] la Comisión llega a la conclusión de que la Skatterättsnämnden está comprendida en esta última categoría; sus resoluciones preliminares no difieren sustancialmente de las decisiones adoptadas por la Administración tributaria en liquidación de impuestos.

12. El Reino de Suecia afirma, en sus observaciones escritas, que la Skatterättsnämnden desempeña una función capital en el sistema fiscal sueco y que sus decisiones afectan considerablemente a las actividades comerciales. Además, alega que es sumamente importante para su sistema fiscal que se permita a la Skatterättsnämnden someter cuestiones al Tribunal de Justicia.

13. En sus respuestas escritas a una serie de preguntas que le dirigió el Tribunal relativas, en particular, a la estructura y la organización de la Skatterättsnämnden, así como a la independencia de sus miembros y a en qué medida las solicitudes de resoluciones preliminares que recibe deben referirse a litigios concretos entre la Administración tributaria y los contribuyentes, el Reino de Suecia subraya, en primer lugar, que, con arreglo al artículo 2 de la Ley de 1951, la Skatterättsnämnden es un órgano permanente integrado por dieciocho miembros titulares y dieciocho miembros suplentes, todos ellos nombrados por el Gobierno sueco por un período de cuatro años. Entre los dieciocho miembros titulares, el Gobierno nombra dos presidentes (uno para cada sección de la Skatterättsnämnden) y tres vicepresidentes, y decide a qué sección asigna a los demás miembros. Sólo los dos presidentes se dedican a jornada completa a la Skatterättsnämnden; todos los demás miembros (y los suplentes) tienen otros empleos a jornada completa como Jueces, funcionarios o en el sector privado. Los dos presidentes y los miembros que ejercen funciones de ponentes en la Skatterättsnämnden deben ser Jueces (o tener las cualificaciones exigidas para ello). El quórum necesario para admitir a trámite una solicitud de resolución preliminar se fija en seis miembros, entre ellos, un presidente y un vicepresidente.

14. El Reino de Suecia cita también el artículo 9 del Capítulo 1 de la Regeringsformen (Constitución sueca), según el cual el procedimiento seguido por la Skatterättsnämnden debe ser objetivo e imparcial; esta exigencia está garantizada por el Brottbalken (Código Penal sueco), que contiene disposiciones sobre la corrupción activa y pasiva. Además, la Forvaltninglagen (Ley de la Administración) [11] regula el derecho de recusación de un miembro concreto de la Skatterättsnämnden que conozca de un determinado asunto. [12]

9 — Sentencia de 27 de abril de 1994 (C-393/92, Rec. p. I-1477).

10 — Sentencia de 19 de octubre de 1995 (C-111/94, Rec. p. I-3361).

11 — SFS 1986: 223.

12 — Sin embargo, el Abogado del Reino de Suecia confirmó, en respuesta a una pregunta formulada durante la vista, que los miembros de la Skatterättsnämnden no están obligados a prestar un juramento específico de su cargo al ser nombrados.

15. En tercer lugar, el procedimiento ante la Skatterättsnämnden, que es contradictorio, se inicia mediante una solicitud escrita. [13] Si no se desestima inmediatamente con arreglo al artículo 6 de la Ley de 1951, el Riksskatteverket, o, en su caso, un municipio o región, debe presentar sus observaciones. La resolución solicitada debe referirse a la situación tributaria del contribuyente que presenta la solicitud, es decir, a una transacción o una serie de transacciones concretas. Según indica el Reino de Suecia, normalmente las resoluciones preliminares se refieren al tratamiento fiscal de una transacción que el contribuyente se propone realizar pero en relación con la cual mantiene un litigio con la Administración tributaria. Sin embargo, parece que el contribuyente puede decidir no efectuar la transacción, sobre todo si la resolución de la Skatterättsnämnden le es desfavorable. El Reino de Suecia sostiene que el procedimiento de resolución preliminar ante la Skatterättsnämnden es en la práctica el equivalente en Derecho administrativo de una sentencia declaratoria en Derecho civil sueco.

16. Por último, con arreglo al artículo 11 de la Ley de 1951, la resolución preliminar tiene carácter vinculante para la Administración tributaria. Los órganos jurisdiccionales administrativos ordinarios están vinculados por la resolución en todo litigio posterior. El Reino de Suecia sostiene que esto demuestra que las resoluciones de la Skatterättsnämnden tienen un carácter más vinculante que algunas otras resoluciones sobre las que se ha pronunciado este Tribunal de Justicia. [14] A su entender, el hecho de que pueda interponerse un recurso de apelación contra sus resoluciones ante el Regeringsrätten subraya la naturaleza judicial de dichas resoluciones. Además, el Reino de Suecia pregunta si, en el supuesto de que la Skatterättsnämnden no pudiera remitir cuestiones al Tribunal de Justicia, estaría facultado para hacerlo el Regeringsrätten en instancia de apelación.

17. En la vista, la Comisión mantuvo su postura según la cual la Skatterättsnämnden no puede considerarse un «órgano jurisdiccional» en el sentido del artículo 177 del Tratado. Alegó que la naturaleza no jurisdiccional de la Skatterättsnämnden queda confirmada por el hecho de que, con arreglo a la Ley de 1951, no se exigía la existencia de un litigio real entre el contribuyente y la Administración tributaria para que pudiera presentarse una solicitud de resolución. Aun cuando muchas veces exista una diferencia de apreciación sobre el alcance o la aplicación de las disposiciones tributarias pertinentes, por lo general dichas divergencias no tienen carácter oficial. La Comisión alegó asimismo que las recientes sentencias del Tribunal de Justicia en los asuntos Dorsch Consult [15] y Garofalo y otros [16] no afectaron a su postura según la cual no puede considerarse que un órgano como la Skatterättsnämnden tenga competencia para remitir cuestiones al Tribunal de Justicia.

18. Durante la vista quedó claro, además, que la Skatterättsnämnden no está obligada a

13 — En la vista del presente asunto, el Reino de Suecia confirmó que el proyecto de Ley de modificación de la Ley sobre las resoluciones preliminares (Reformerat förhandsbesked i skattefragor, m. m.) al que se refiere en su respuesta escrita a las preguntas del Tribunal fue aprobado por el Parlamento sueco el 21 de abril de 1998 y entrará en vigor el 1 de julio de 1998. La nueva Ley permitirá al Riksskatteverket solicitar resoluciones preliminares a la Skatterättsnämnden.

14 — Sentencias de 27 de noviembre de 1973, Nederlandse Spoorwegen (36/73, Rec. p. 1299), y de 16 de octubre de 1997, Garofalo y otros (asuntos acumulados C-69/96 a C-79/96, Rec. p. I-5603).

15 — Sentencia de 17 de septiembre de 1997 (C-54/96, Rec. p. I-4961).

16 — Citada en la nota 14 *supra*.

dictar una decisión y que no existe recurso posible contra la decisión de no hacerlo.

B. *Análisis*

19. En primer lugar, hay que subrayar que la cuestión de si un órgano remitente es un «órgano jurisdiccional» en el sentido del artículo 177 del Tratado es una cuestión de Derecho comunitario y no de Derecho nacional. [17] Así, en la sentencia Vaassen-Göbbels, [18] el Tribunal declaró que el Scheidsgerecht, [19] competente para conocer de los recursos contra las decisiones relativas a la gestión de un fondo de pensiones de la industria minera en lo que respecta a los derechos de los miembros y antiguos miembros y de sus supervivientes, pero constituido en realidad, con arreglo al Derecho privado neerlandés, por todas las organizaciones representativas de los empresarios y los trabajadores de la industria minera, debía considerarse un «órgano jurisdiccional» en el sentido del artículo 177 del Tratado. Por otra parte, en la sentencia Corbiau, [20] el Tribunal declaró que, pese a las dos decisiones del Conseil d'Etat (Consejo de Estado) de Luxemburgo que reconocían el carácter jurisdiccional de las decisiones del directeur des contributions directes et des accises del Gran Ducado de Luxemburgo, éste presentaba un vínculo orgánico con los servicios que practicaron la liquidación impugnada y que, por tanto, no era «una autoridad que tenga la cualidad de tercero en relación» con dichos servicios. [21]

20. Por lo general, este Tribunal ha adoptado un criterio amplio para determinar el alcance del concepto de «órgano jurisdiccional». [22] No es de extrañar, dada la gran variedad de órganos nacionales que pueden plantear cuestiones al Tribunal de Justicia, que éste se haya abstenido de elaborar una definición general de «órgano jurisdiccional». No obstante, el Tribunal ha enunciado una serie de criterios cuya aplicación determina en gran medida si se considera que un órgano remitente es competente para plantear una petición de decisión prejudicial o no. En su reciente sentencia en el asunto Dorsch Consult, el Tribunal de Justicia enumeró los siguientes elementos a título de ejemplo:

«[...] el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción,

17 — Véanse a este respecto, como más recientes, las sentencias Dorsch Consult, citada en la nota 15 *supra*, apartado 23, y Garofalo y otros, citada en la nota 14 *supra*, apartado 19. La doble referencia a «court or tribunal» en las versiones inglesa e irlandesa («cúirte nó binse») del artículo 177 del Tratado no existe en las otras versiones lingüísticas. En consecuencia, el examen que debe efectuarse no consiste en determinar si un órgano es primero una «court» y, de no ser así, un «tribunal», sino, por el contrario, si está comprendido en el concepto comunitario único de «órgano jurisdiccional»; véase Anderson: *References to the European Court* (Sweet and Maxwell London, 1995), p. 29.

18 — Sentencia de 30 de junio de 1966 (61/65, Rec. p. 377).

19 — Tal como observó el Abogado General Sr. Gand en sus conclusiones, «[...] pese a su denominación de tribunal arbitral, el Scheidsgerecht tiene poca relación con una institución de este tipo» (Rec. 1966, p. 404).

20 — Sentencia de 30 de marzo de 1993 (C-24/92, Rec. p. I-1277).

21 — Apartados 15 y 16. Véase el punto 4 de las conclusiones del Abogado General Sr. Darmon, quien señaló que el fundamento de las decisiones del Conseil d'Etat era cuestionado por eminentes autores, entre ellos, el difunto Juez Sr. Schockweiler; véanse los puntos 37 a 39.

22 — El planteamiento del Tribunal llevó al Abogado General Sr. Mancini a observar, en sus conclusiones en uno de los asuntos paradigmáticos, que: «Los criterios que definen el concepto comunitario de órgano jurisdiccional no podrían ser más amplios y ello explica que el Tribunal de Justicia haya reconocido a los Jueces nacionales de todas clases la competencia para plantear cuestiones, con independencia de la naturaleza y de las finalidades de los procedimientos en cuyo curso las planteen o del ropaje más o menos jurisdiccional que revistan en el momento de formularlas» (conclusiones presentadas en el asunto en el que recayó la sentencia de 11 de junio de 1987, Pretore di Salò/X, 14/86, Rec. pp. 2545 y ss., especialmente p. 2556).

el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas, así como su independencia».

De la jurisprudencia se desprende claramente que esta lista no es exhaustiva y que no todos los elementos resultan pertinentes en todos los casos. Así, en la sentencia Job Centre, el Tribunal declaró la inadmisibilidad de algunas de las cuestiones que le había planteado el Tribunale civile e penale di Milano (en lo sucesivo, «Tribunale») en el marco de lo que se describió como un procedimiento no contencioso (giurisdizione volontaria) relativo a una solicitud de calificación de los Estatutos de una sociedad. [23] El Tribunal declaró que, si bien el procedimiento de remisión prejudicial con arreglo al artículo 177 del Tratado no exige el «[...] carácter contradictorio del procedimiento durante el cual el Juez nacional formule una cuestión prejudicial [...] se desprende, sin embargo, que los órganos jurisdiccionales nacionales sólo pueden pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie si ante ellos está pendiente un litigio y si deben adoptar su resolución en el marco de un procedimiento que concluya con una decisión de carácter jurisdiccional». [24]

21. En el presente asunto, estoy convencido, sobre la base de la información proporcionada en la resolución de remisión, completada mediante la respuesta escrita del Reino de Suecia a las preguntas que le dirigió el Tribunal de Justicia, que la Skatterättsnämnden es un órgano independiente de origen legal, que ejerce sus funciones de forma permanente, cuyo procedimiento es contradictorio y que dicta sus decisiones aplicando las normas pertinentes tanto de Derecho nacional como de Derecho comunitario. Además, su jurisdicción tiene carácter obligatorio en el sentido de que no existe ningún otro órgano en Suecia al que pueda dirigirse un contribuyente para obtener una resolución preliminar vinculante como de la que se trata en el presente asunto. No obstante, las dudas expresadas por la Comisión en lo que respecta a la admisibilidad de las peticiones de decisión prejudicial de la Skatterättsnämnden se derivan de su tesis según la cual las resoluciones preliminares del tipo de las que se tratan no pueden considerarse, al menos a efectos de la aplicación del artículo 177 del Tratado, resoluciones de naturaleza judicial.

22. En mi opinión, existen dos elementos relativos a las funciones de la Skatterättsnämnden, al menos en lo que se refiere a su competencia en materia de resoluciones preliminares, que, a primera vista, podrían justificar la excepción de inadmisibilidad propuesta por la Comisión.

23. En primer lugar, la Skatterättsnämnden no está obligada a responder a las solicitudes de resoluciones preliminares. En efecto, en el apartado 1 del artículo 7 de la Ley de 1951 se dispone que si la Skatterättsnämnden estima que, habida cuenta del contenido de la solicitud, no procede dictar una resolución preliminar, la desestimará. No es necesario que la desestimación esté motivada, y tales decisiones no pueden ser objeto de recurso. De acuerdo con la información proporcionada por el Reino de Suecia, parece claro que la facultad conferida a la Skatterättsnämnden por la Ley de 1951 está destinada a descartar las solicitudes espurias, si bien de una de las

23 — Citada en la nota 10 *supra*.

24 — Sentencia Job Centre, apartado 9.

respuestas dadas en la vista se deduce que no existe una práctica consolidada. Además, el Reino de Suecia señaló que la solicitud debe referirse a la situación tributaria actual del contribuyente que la presente; en otras palabras, la solicitud debe referirse a una o varias transacciones concretas y la respuesta debe afectarle de manera concreta y no hipotética. Por último, nada indica que, al ejercitar su facultad discrecional para desestimar las solicitudes que le confiere el artículo 7, la Skatterättsnämnden actúa en función de criterios distintos de los jurisdiccionales. Por consiguiente, estoy convencido de que las amplias facultades para desestimar las solicitudes de resoluciones preliminares no afectan a su condición de «órgano jurisdiccional» en el sentido del artículo 177 del Tratado.

24. Es un tanto insólito que, con arreglo a la Ley de 1951, sea imposible interponer un recurso de apelación ante el Regeringsrätten contra las decisiones de desestimación de solicitudes de resoluciones preliminares. Sin embargo, no creo que este elemento por sí solo pueda privar a la Skatterättsnämnden de su condición de «órgano jurisdiccional» en el sentido del artículo 177 del Tratado.

25. En segundo lugar, el efecto vinculante de las resoluciones preliminares está supeditado a que el contribuyente que presente la solicitud efectúe realmente las transacciones a que se refiere la misma. Sin embargo, no creo que el carácter eventualmente contingente de las resoluciones preliminares de la Skatterättsnämnden las prive de su condición de decisiones jurisdiccionales a efectos del Derecho comunitario. En el caso de autos, me parece que es muy poco lo que puede considerarse verdaderamente contingente, y menos aún hipotético, por lo que respecta a los efectos para la demandante de la resolución final de la Skatterättsnämnden. Nada indica en el presente caso que pueda aplicarse la jurisprudencia del Tribunal relativa a las cuestiones «hipotéticas». En la sentencia Foglia, el Tribunal de Justicia confirmó que su misión con arreglo al artículo 177 no consiste en «formular opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas, sino la de contribuir a la administración de justicia en los Estados miembros». [25] Esta doctrina se ha aplicado en asuntos posteriores en los cuales las cuestiones planteadas suscitaban problemas «de naturaleza hipotética», en el sentido de que estos no se suscitaban ni podían suscitarse, ni siquiera ante el órgano jurisdiccional nacional, al menos a juzgar por la naturaleza del litigio, tal como estaba expuesto en la resolución de remisión, [26] o bien cuando resultaba evidente que la interpretación de una norma comunitaria, solicitada por el órgano jurisdiccional nacional, no tenía relación alguna con los hechos del litigio principal. [27] Sin embargo, el Tribunal nunca ha aplicado este principio de forma general respecto de la totalidad de un tipo de procedimientos ante un órgano remitente, ni siquiera cuando dicho procedimiento se preste a que se puedan plantear cuestiones hipotéticas. Además, nada indica que las cuestiones planteadas en el caso de autos sean hipotéticas en lo que respecta al litigio entre el Riksskatteverket y la demandante. Estimo que existe una analogía con los numerosos asuntos en materia de clasificación aduanera en los que el Tribunal ha dictado sentencias prejudiciales sin exigir como condición previa que se trate de una operación de importación o de exportación concreta.

25 — Sentencia de 16 de diciembre de 1981 (244/80, Rec. p. 3045), apartado 18.

26 — Sentencia de 16 de julio de 1992, Meilicke (C-83/91, Rec. p. I-4871), apartados 30 y 31.

27 — Véanse, entre otras, las sentencias de 15 de diciembre de 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921), apartado 61, y de 9 de octubre de 1997, Grado y Bashir (C-291/96, Rec. p. I-5531), apartado 12, así como los recientes autos del Tribunal de Justicia de 25 de mayo de 1998, Nour (C-361/97, Rec. p. I-3101), Karner (C-362/97) y Lindau (C-363/97) (no publicados en la Recopilación), en particular, el apartado 12 de cada auto.

26. Parece que, en la fecha en que presentó su solicitud, el 6 de marzo de 1996, la demandante ya había cedido los derechos de que se trata. Aun cuando no hubiera sido así, existe la certeza casi absoluta de que ya había adoptado otras medidas preparatorias, tales como la compra de los derechos de adaptación de los libros en los que iban a basarse las películas y tal vez incluso la contratación de actores, artistas y demás personal que necesitaría posteriormente, de modo que no puede considerarse que su solicitud tuviera un interés meramente hipotético para ella. En estas circunstancias, no cabe duda de que, en marzo de 1996, el objeto de la solicitud tenía una importancia real y práctica considerable para la demandante. A mi entender, esto es lo que deja entrever la observación del Reino de Suecia según la cual la Skatterättsnämnden sólo trata sobre problemas concretos. [28] En mi opinión, de ello se desprende que el mero hecho de que quienes solicitan resoluciones preliminares a la Skatterättsnämnden no necesitan haber efectuado o estar efectuando las transacciones objeto de la solicitud en el momento de su presentación no priva de su carácter jurisdiccional en el sentido del artículo 177 del Tratado a la decisión final de la Skatterättsnämnden.

27. Mi conclusión se ve confirmada por la jurisprudencia del Tribunal en la que éste ha analizado la posibilidad de que el órgano que ha procedido a la remisión prejudicial ante él no sea un órgano que deba «adoptar su resolución en el marco de un procedimiento que concluya con una decisión de carácter jurisdiccional». [29]

28. En la sentencia Job Centre, el Tribunal declaró que debía declararse la inadmisibilidad de una petición de decisión prejudicial plantada por el Tribunale —que, por su forma, era manifiestamente un «órgano jurisdiccional» con arreglo al artículo 177 del Tratado— en el marco de un procedimiento contradictorio [30] sobre una solicitud de calificación de los Estatutos de una sociedad, ya que el procedimiento no concluía «con una decisión de carácter jurisdiccional». [31] Este tipo de solicitudes implican el ejercicio de una «función no jurisdiccional que, por lo demás, en otros Estados miembros se atribuye a autoridades administrativas». [32] De este modo, el Tribunal concluyó que el Tribunale actuaba «en calidad de autoridad administrativa, sin que deba al mismo tiempo resolver un litigio». [33] No es esto lo que sucede en el caso de autos. La Skatterättsnämnden no es un órgano administrativo de decisión; está totalmente separada del Riksskatteverket. Por ello, si sus decisiones deben considerarse no jurisdiccionales en el sentido del artículo 177 del Tratado, comparto la opinión del Reino de Suecia según la cual sería difícil entender cómo podría calificarse de modo diferente la función del Regeringsrätten, en la medida en que se pronuncia en apelación sobre las resoluciones preliminares de la Skatterättsnämnden; en realidad, ambos órganos examinan la corrección del tratamiento fiscal de determinadas transacciones, propuesto por el Riksskatteverket, en los casos en que dicho tratamiento sea impugnado por el contribuyente.

28 — Los tres ejemplos, basados en resoluciones reales de la Skatterättsnämnden, aportados por el Reino de Suecia en su respuesta escrita a las preguntas del Tribunal sustentan esta opinión. En dos de ellos, las solicitantes ejercían efectivamente las actividades económicas objeto de sus solicitudes. Sólo en uno, la transacción se encontraba aún en proyecto en el momento de presentarse la solicitud. No obstante, la solicitud se refería a la consideración tributaria de un determinado aspecto de un plan de reestructuración más general, que aparentemente ya estaba en marcha.

29 — Sentencia Job Centre, citada en la nota 10 *supra*, apartado 9.

30 — En el punto 16 de sus conclusiones en el asunto Job Centre, el Abogado General Sr. Elmer subrayó que «el Ministerio Fiscal fue oído en el asunto pendiente ante el Tribunale [...]».

31 — Sentencia Job Centre, apartado 9.

32 — *Ibidem*, apartado 11.

33 — *Ibidem*.

29. Por último, a diferencia de la Comisión, debo decir que considero que las recientes sentencias del Tribunal en los asuntos Dorsch Consult y Garofalo y otros pueden ayudar a justificar la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial en el presente asunto. [34] En la primera, una de las excepciones de inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial del Vergabeüberwachungsausschuß des Bundes (Comisión federal de Control de la Adjudicación de Contratos Públicos) propuestas por la Comisión consistía en que sus resoluciones no eran ejecutivas. El Tribunal de Justicia desestimó esta alegación, declarando que «cuando la comisión de control estima ilegales las resoluciones adoptadas por el servicio de control, ordena a este último que tome una nueva decisión, respetando la de la comisión de control en las cuestiones jurídicas», y que, por tanto, las «resoluciones de la comisión de control tienen fuerza obligatoria». [35]

30. En el asunto Garofalo y otros, el Tribunal debía examinar la función del Consiglio di Stato italiano en relación con los «dictámenes» que debe emitir en el marco de recursos extraordinarios ante el Presidente de la República Italiana. Dado que, en efecto, este procedimiento ofrece a las personas que desean obtener la anulación de un acto administrativo italiano una alternativa a la interposición de un recurso ante el Tribunale amministrativo regionale, y que efectivamente los demandantes pretendían obtener la anulación de una decisión del Ministero della Sanità (Ministerio de Sanidad), la existencia de un litigio suscitaba pocas dudas. El verdadero problema radicaba en el hecho de que, en virtud de la Ley, el dictamen del Consiglio di Stato no era jurídicamente vinculante para el Presidente. Sin embargo, el Tribunal de Justicia se fundó en el hecho de que sólo puede adoptarse una decisión en sentido contrario al dictamen del Consiglio di Stato «previa deliberación del Consejo de Ministros, y debe motivarse debidamente». [36] En estas circunstancias, y considerando la naturaleza y la condición del Consiglio di Stato, el Tribunal declaró que «cuando emite un dictamen en el marco de un recurso extraordinario, el Consiglio di Stato constituye un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 del Tratado». [37]

31. Aunque las dificultades que se suscitaron en los asuntos Dorsch Consult y Garofalo y otros en relación con la admisibilidad de las remisiones prejudiciales sólo son parcialmente comparables a las del presente asunto, la decisión del Tribunal de Justicia de responder a las cuestiones planteadas demuestran que, salvo en los casos en que el objeto del procedimiento de que conoce el órgano remitente tiene un carácter manifiestamente administrativo, este Tribunal no considerará fácilmente, si se cumplen los requisitos examinados en el punto 20 *supra*, que un procedimiento nacional no concluye «con una decisión de naturaleza jurisdiccional».

32. Habida cuenta de las consideraciones que anteceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas en el presente asunto.

34 — Citadas en las notas 15 y 14 *supra*, respectivamente.

35 — Sentencia Dorsch Consult, apartado 29.

36 — Sentencia Garofalo y otros, apartado 24. Aunque el Tribunal no mencionó ninguna estadística, cabe suponer que tuvo en cuenta la afirmación del Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer según la cual «la intervención preceptiva del órgano consultivo desempeña, en la práctica, un papel clave en la decisión del recurso» (punto 35 de sus conclusiones).

37 — *Ibidem*, apartado 27.

IV. Fondo

33. Los interrogantes de fondo suscitados por las cuestiones planteadas en el presente asunto son relativamente simples en comparación con la espinosa cuestión de la admisibilidad. La Skatterättsnämnden pide, fundamentalmente, que se dilucide si la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y el punto 2 del Anexo F de la Sexta Directiva autorizan a un Estado miembro a mantener la exención del IVA en favor de los derechos de autor percibidos por la transmisión o cesión de derechos exclusivos de exhibición cinematográfica y, de no ser así, si el sujeto pasivo puede invocar el derecho a deducción conferido por la Directiva pese a no haber pagado ninguna cantidad en concepto de IVA devengado.

A. *Primera cuestión*

i) El Acta de adhesión

34. Suponiendo que pueda considerarse que las cesiones de derechos controvertidas constituyen «la prestación de servicios de autores, artistas e intérpretes», no cabe duda alguna de que están comprendidos tanto en el punto 2 del Anexo F como en las disposiciones del Acta de adhesión citadas en el punto 2 *supra*. El Acta de adhesión establece, como condición previa para que el Reino de Suecia pueda invocar la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y el punto 2 del Anexo F, el mantenimiento, antes de su adhesión, de la aplicación de las «mismas exenciones» en cualquiera de los doce Estados miembros que había por aquel entonces. Parece claro que dicha exigencia se cumplía. En primer lugar, ni la resolución de remisión ni ninguna de las observaciones presentadas ante este Tribunal cuestionan el derecho del Reino de Suecia, fundado en el Acta de adhesión, a invocar la exención transitoria establecida mediante el punto 2 del Anexo F. En segundo lugar, en el Informe de la Comisión al Consejo, de 2 de julio de 1992, sobre las disposiciones transitorias contenidas en el apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva y en el apartado 1 del artículo 1 de la Decimoctava Directiva del Consejo de 18 de julio de 1989 se afirma que, por lo que respecta al punto 2 del Anexo F, «seis Estados miembros se acogen actualmente a la excepción prevista en F2 (Bélgica, Dinamarca, España, Grecia, Irlanda y los Países Bajos)». [38]

ii) La aplicación del Anexo B de la Segunda Directiva

35. Los servicios enumerados en el punto 2 del Anexo F sólo pueden acogerse a la exención transitoria otorgada mediante la letra b) del apartado 3 del artículo 28, «puesto que no se trata [léase: en la medida en que no se trate] de las prestaciones indicadas en el Anexo B de la Segunda Directiva del Consejo de 11 de abril de 1967». Por consiguiente, es necesario examinar las consecuencias de esta remisión.

38 — Véase SEC(92) 1006 final.

36. En primer lugar, el hecho de que el artículo 37 de la Sexta Directiva derogara la Segunda Directiva, ¿afecta al objetivo declarado de dicha disposición? La formulación del artículo 37, que se refiere a la cesación de los «efectos» de la Segunda Directiva, me inclina a pensar que lo que se derogó fue sólo la aplicación en el futuro de las disposiciones de la Segunda Directiva. La remisión a la Segunda Directiva que se hace en el punto 2 del Anexo F de la Sexta Directiva permite definir el ámbito de aplicación material de la exención contenida en esta última disposición. Excluye las «prestaciones indicadas en el Anexo B [...]», aunque simultáneamente se estableció que la Segunda Directiva cesara de producir efectos.

37. Además, el objetivo perseguido mediante esta remisión a la Segunda Directiva se desprende de los antecedentes legislativos del punto 2 del Anexo F. En su propuesta de 11 de octubre de 1974 de modificaciones [39] a su propuesta inicial de 1973, [40] la Comisión había propuesto añadir el siguiente punto al artículo 14, B, del texto principal del proyecto de 1973: «n) la prestación de servicios de autores, escritores, compositores, conferenciantes, periodistas, actores y músicos, cuando no intervengan por sí mismos en la edición o reproducción de sus obras». El Consejo no adoptó esta modificación, sino que optó por autorizar simplemente, en la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y en el punto 2 del Anexo F (el texto de estas últimas disposiciones no figuraba en ninguna de las propuestas de la Comisión), el mantenimiento transitorio de algunas de las exenciones existentes. Ahora bien, los servicios mencionados en el Anexo B de la Segunda Directiva habían quedado obligatoriamente sujetos al IVA en virtud del apartado 2 del artículo 6 de dicha Directiva. De este modo, el hecho de no haber excluido del ámbito de aplicación del punto 2 del Anexo F los servicios enumerados en el Anexo B hubiera dado lugar a que la Sexta Directiva eximiera servicios anteriormente sujetos al IVA. Además, no hay ninguna razón para que el principio de interpretación estricta de las exenciones no se aplique en relación con el Anexo F. [41] Así pues, en la medida en que el Anexo B limita el ámbito de aplicación de una exención, no debe interpretarse, cuando menos, de manera mas restrictiva de lo que exige su formulación. [42]

38. Por consiguiente, estimo que «las prestaciones indicadas» en el Anexo B deben excluirse del ámbito de aplicación de la exención transitoria autorizada mediante el punto 2 del Anexo F de la Sexta Directiva. Queda por examinar cuáles son los servicios afectados por la exclusión del Anexo B.

39 — Modificaciones a la Propuesta de Sexta Directiva del Consejo 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 (DO C 121, p. 34).

40 — Propuesta de Sexta Directiva del Consejo 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 (DO C 80, p. 1).

41 — Este principio ha sido afirmado en muchas ocasiones por el Tribunal de Justicia: véanse las sentencias de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartado 13; de 11 de agosto de 1995, Bulthuis Griffioen (C-453/93, Rec. p. I-2341), apartado 19, y, como más reciente, de 12 de febrero de 1998, Blasi (C-346/95, Rec. p. I-481), apartado 18.

42 — Véase la sentencia de 13 de julio de 1989, Henriksen (173/88, Rec. p. 2763), apartado 12. A mi entender, la consecuencia natural del principio de interpretación estricta de las exenciones es que las excepciones a las exenciones deben interpretarse en sentido amplio; véase el punto 37 de mis conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia de 28 de marzo de 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, Rec. p. I-1721), y el punto 21 de las conclusiones del Abogado General Sr. Gulmann en el asunto en el que recayó la sentencia de 27 de octubre de 1992, Comisión/Alemania (C-74/91, Rec. p. I-5437).

iii) Ambito de aplicación del Anexo B de la Segunda Directiva

39. El concepto de «cesiones de patentes de invención, de marcas de fábrica y comerciales y de otros derechos análogos, así como la concesión de licencias relativas a estos derechos» es, a mi entender, suficientemente amplia como para incluir la cesión de derechos de la propiedad intelectual. Dicha disposición se presta especialmente para la aplicación del principio de interpretación *ejusdem generis*. [43] La aplicación de este principio presupone la posibilidad de identificar, a partir de las materias enumeradas en el texto jurídico examinado, un «género» que preceda a los términos generales; dicho de otro modo, se trata de saber si del análisis de una serie de términos específicos se desprende la existencia de un elemento común que pueda utilizarse para interpretar los términos generales. En este caso, estoy convencido de que dicho elemento existe. Las referencias específicas a las «patentes de invención» y las «marcas de fábrica» remiten a dos de los principales tipos de propiedad intelectual contemplados en las legislaciones de los Estados miembros y reconocidos en la jurisprudencia de este Tribunal. Evidentemente, si no fuera acompañada de ningún otro término, esta disposición se referiría únicamente a esos dos tipos. Sin embargo, el significado de los términos generales «y de otros derechos análogos» debe determinarse en relación con los elementos proporcionados por los términos específicos que la anteceden. No considero que deban interpretarse estos términos en el sentido de que se aplican solamente a los derechos análogos a las patentes de invención o a las marcas de fábrica. En mi opinión, habría que interpretarlos en el sentido de que aluden a otros derechos de la propiedad intelectual, unos de los más importantes de los cuales son, evidentemente, los derechos de autor. En mi opinión, de ello se desprende que la cesión de derechos de exhibición cinematográfica por una sociedad de producción, como es la demandante, debe considerarse excluida del ámbito de aplicación del punto 2 del Anexo F de la Sexta Directiva.

40. Está claro que tales cesiones son prestaciones de servicios sujetas al IVA a efectos del punto 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva, que somete al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso [...] por un sujeto pasivo que actúe como tal». Puesto que la cesión de dichos derechos cinematográficos constituye una cesión de bienes incorporales, está comprendida en el primer guión del apartado 1 del artículo 6, y debe asimilarse a una prestación de servicios que, con arreglo al apartado 1 del artículo 9, en principio, está sujeta a gravamen en el Estado miembro donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión planteada en el sentido de que las disposiciones de Derecho nacional que tienen por objeto la exención del IVA de dichas prestaciones de servicios son incompatibles con la Sexta Directiva.

43 — Para un breve análisis de la naturaleza de este principio, véase el punto 21 de mis conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia de 6 de marzo de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Rec. p. I-1195; en lo sucesivo, «sentencia Linthorst»), así como el punto 67 de las conclusiones del Abogado General Sr. Darmon en el asunto en el que recayó la sentencia de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine C-63/92, Rec. p. I-6665). El Abogado General Sir Gordon Slynn también invocó este principio como ayuda para la interpretación en sus conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia de 9 de diciembre de 1987, Schotte (218/86, Rec. pp. 4905 y ss., especialmente p. 4911). En la sentencia Linthorst, el Tribunal, aun sin referirse expresamente a este principio, lo tuvo en cuenta, estimando que no era aplicable en aquel asunto (véase el apartado 20.)

iv) Postura alternativa

41. En el caso de que el Tribunal de Justicia no estimase que las cesiones de derechos de autor están contempladas en el ámbito de aplicación del punto 1 del Anexo B de la Segunda Directiva, realizaría, *ex abundante cautela*, el siguiente comentario sobre la postura alternativa que podría adoptarse sobre el ámbito de aplicación del punto 2 del Anexo F de la Sexta Directiva. Debo decir, de entrada, que no creo que pueda considerarse que dichas cesiones están comprendidas en el concepto de «prestación de servicios de [...] miembros de las profesiones liberales», como alegó el Reino de Suecia. A falta de una indicación concreta del legislador comunitario en el sentido de que pretendía adoptar un concepto muy amplio de lo que tradicionalmente se han considerado como «las profesiones liberales», no pienso que este concepto incluya los servicios de los autores, artistas, e intérpretes. Este punto de vista se ve sustentado por la afirmación del Tribunal de Justicia en la sentencia Linthorst, en la que, al referirse a la parte del tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9, referida a las «prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares», declaró que «el único elemento común de las actividades heterogéneas allí mencionadas es que todas ellas corresponden al ejercicio de profesiones liberales». [44] Sin embargo, comparto la opinión expresada en sus observaciones por la República de Finlandia y el Reino de Suecia según la cual sería inapropiado interpretar la exención establecida en el punto 2 del Anexo F en el sentido de que está limitada a los servicios prestados por personas físicas. La República de Finlandia se refirió al principio de neutralidad fiscal, enunciado en numerosas ocasiones por este Tribunal en relación con el sistema comunitario del IVA. [45] Puesto que el IVA se aplica a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, es razonable suponer que el legislador comunitario tenía presente la exención de la explotación comercial de las obras artísticas o de creación cuando incluyó la «prestación de servicios de autores, artistas e intérpretes» en el punto 2 del Anexo F. No veo razón alguna de principio o de lógica para limitar la exención a las prestaciones efectuadas por personas físicas. Si los autores, artistas o intérpretes desean constituir personas jurídicas para la explotación comercial de sus obras, el principio de neutralidad fiscal, así como la necesidad de evitar las distorsiones de la competencia, exigen que no reciban un trato diferente a efectos del IVA que aquellos que han optado por no adoptar dicha forma jurídica. Además, habida cuenta de los costes generalmente elevados de la producción cinematográfica, lo más probable es que la mayor parte de las películas sean producidas por entidades societarias. Por tanto, limitar el alcance de la exención a las personas físicas excluiría de hecho de su ámbito de aplicación la producción cinematográfica, que actualmente constituye un mercado muy importante para la prestación colectiva de servicios de autores, artistas e intérpretes.

B. *Cuestiones segunda y tercera*

42. En lo que respecta a las cuestiones segunda y tercera, basta señalar que el Tribu-

44 — Sentencia Linthorst, citada en la nota 43 *supra*, apartado 20.

45 — Véase la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec. p. I-5339), y, en particular, el apartado 23.

nal ha declarado reiteradamente que las disposiciones de la Sexta Directiva pueden tener efecto directo. [46] A mi entender, este principio se aplica en mayor medida aún por lo que respecta tanto al artículo 6, que define el concepto de «prestación de servicios» con el fin de dar contenido a la distinción efectuada en el punto 1 del artículo 2 entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios sujetas a gravamen, como al artículo 17, relativo al derecho a deducción. La piedra angular del sistema del IVA es que un sujeto pasivo sólo paga el IVA sobre la diferencia entre el impuesto aplicado en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que ha adquirido a sus proveedores y el impuesto devengado por sus propias entregas de bienes o prestaciones de servicios. Ambas disposiciones son imperativas y, tal como ya ha declarado el Tribunal con respecto a las disposiciones de los apartados 1 y 2 del artículo 17, «no dejan a los Estados miembros ningún margen de apreciación en lo que se refiere a su aplicación». [47]

43. La Skatterättsnämnden solicitó orientación concreta sobre si debe existir alguna consideración específica que deba tenerse en cuenta cuando un sujeto pasivo invoca las disposiciones directamente aplicables de la Sexta Directiva con el fin de reafirmar su sujeción al pago del IVA. Aunque no es normal que un contribuyente se proponga voluntariamente pagar un impuesto, la naturaleza del sistema del IVA hace que, en ocasiones, la sujeción al IVA sea ventajosa para un determinado sujeto pasivo. Tal como observó el Abogado General Sr. Darmon en sus conclusiones en el asunto Lubbock Fine, «si está exento de una operación determinada, el contribuyente sujeto pasivo no deberá pagar el impuesto por la operación de que se trata, pero tampoco podrá deducir el impuesto soportado, ni repercutir ningún impuesto». [48] En consecuencia, puesto que «una exención del IVA puede conducir a un aumento de su carga fiscal», puede «interesarle [...] estar sujeto al IVA». [49] Por tanto, no hay nada extraño en solicitar el reconocimiento de la condición de sujeto pasivo del IVA.

44. Mediante su tercera cuestión, la Skatterättsnämnden pretende que se dilucide si el hecho de que un sujeto pasivo no repercutiera el IVA en las entregas de bienes y prestaciones de servicios por él efectuadas puede afectar a su derecho a deducción. Como ya he observado, la base fundamental del derecho a deducción conferido por el artículo 17 de la Sexta Directiva es que el IVA soportado «puede ser deducido sólo en la medida en que los bienes y servicios que haya gravado constituyan "elementos del precio" de una operación sujeta a gravamen». [50] Por consiguiente, el Tribunal ha declarado que, por lo general, «cuando un sujeto pasivo presta servicios a otro sujeto pasivo que los utiliza para efectuar una operación exenta, el segundo no tiene derecho a deducir el IVA soportado». [51] El Reino de Suecia se refiere al hecho de que, puesto que la cesión de los derechos de que se trata está exenta con arreglo al Derecho sueco, la demandante percibió el IVA, y sostiene que, si se reconociera a la demandante la condición de sujeto pasivo del IVA y pretendiese deducir el IVA soportado, probablemente la recaudación *a posteriori* del IVA que debería haberse percibido sobre las

46 — Véanse, entre otras, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53); de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, Rec. p. I-5105), y de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883).

47 — Sentencia BP Soupergaz, citada en la nota 46 *supra*, apartado 35.

48 — Citado en la nota 43 *supra*, punto 29 de las conclusiones.

49 — *Ibidem*.

50 — Véase el punto 9 de las conclusiones del Abogado General Sr. Tesauro en el asunto en el que recayó la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Debouche (C-302/93, Rec. p. I-4495).

51 — Véanse las sentencias de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), apartado 28, y Debouche, citada en la nota 50 *supra*, apartado 16.

cesiones sería muy difícil. En consecuencia, el Reino de Suecia alega que sería contrario al apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva conceder el derecho a deducción en tales circunstancias. No estoy de acuerdo.

45. Por las razones que ya he expuesto en los puntos 35 a 40 *supra*, la cesión de derechos sobre obras cinematográficas nunca ha estado exenta del IVA. Así pues, las transacciones del tipo de las que se trata en el procedimiento principal siempre han estado obligatoriamente sujetas al IVA. De la formulación clara e inequívoca del apartado 2 del artículo 17 se desprende que, una vez que el sujeto pasivo utiliza los bienes y servicios correspondientes al IVA soportado para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, tiene derecho a ejercitar su derecho a deducción.

46. El Reino de Suecia parece suponer que dicho resultado permitiría a un sujeto pasivo, como la demandante, disfrutar de lo mejor de ambos mundos; a saber, el beneficio derivado de la deducción del IVA soportado mientras que simultáneamente no está sujeta al pago del IVA sobre las entregas de bienes o las prestaciones de servicios que efectúa. Esta preocupación no está justificada. La demandante sólo tendrá derecho a deducir el IVA soportado correspondiente a sus propias prestaciones en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo en el marco del sistema del IVA: por tanto, el importe cuya devolución tendrá derecho a reclamar de conformidad con el artículo 18 de la Sexta Directiva, que trata sobre los «requisitos formales y modalidades de ejercicio del derecho a deducir», será igual a la diferencia entre el IVA soportado y el IVA repercutido. Por tanto, la demandante estará obligada a declarar el IVA sobre sus prestaciones, *lo haya o no lo haya* repercutido sobre el precio facturado a sus clientes por las cesiones de que se trata. Además, no es responsabilidad de la demandante asegurarse de que el IVA que debería haberse incluido en el precio de las operaciones de cesión figure efectivamente como IVA soportado en la declaración del IVA de los cesionarios. En la medida en que dichos cesionarios sean sujetos pasivos del IVA en Suecia, les corresponde a ellos solicitar la deducción del IVA soportado. [52]

47. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la tercera cuestión en el sentido de que el hecho de que un sujeto pasivo no sume el IVA devengado al calcular el precio de la cesión de derechos exclusivos de exhibición cinematográfica no puede afectar al derecho de ese sujeto pasivo, que ha efectuado las cesiones de que se trata, a deducir del IVA que debería haber pagado por dichas cesiones el IVA soportado sobre las entregas de bienes y las prestaciones servicios que le fueron efectuadas para las necesidades de la producción de las películas objeto de las cesiones.

52 — Por lo que respecta a los cesionarios que no sean sujetos pasivos del IVA en Suecia, como las cesiones deberían haber estado sujetas al IVA en Suecia, deberían haber tenido derecho, si hubiesen pagado el IVA, a solicitar su devolución con arreglo al apartado 4 del artículo 7 de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116). Por tanto, el hecho de que no se pagara IVA alguno no afecta negativamente a los ingresos totales en concepto de IVA del Reino de Suecia.

V. Conclusión

48. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por la Skatterättsnämnden:

«1) La cesión de derechos de exhibición cinematográfica por una empresa de producción no está comprendida en el ámbito de aplicación de la exención transitoria establecida mediante la letra b) del apartado 3 del artículo 28 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 relación con el punto 2 del Anexo F de dicha Directiva.

2) Del punto 1 del artículo 2, del apartado 1 del artículo 6 y del artículo 17 de la Sexta Directiva del Consejo, en particular, se desprende que una persona que efectúe prestaciones sujetas a gravamen relativas a derechos exclusivos de exhibición cinematográfica puede invocar dichas disposiciones contra una Administración tributaria nacional que se niegue a autorizarla a efectuar una declaración del IVA en la que dicha persona pretenda deducir el IVA soportado sobre los bienes y servicios utilizados para las necesidades de la producción de las películas de que se trata, del IVA que debería haberse incluido en el precio facturado por la cesión de dichos derechos.

3) El hecho de que un sujeto pasivo no sume el IVA devengado al calcular el precio de la cesión de derechos exclusivos de exhibición cinematográfica no puede afectar al derecho de ese sujeto pasivo, que ha efectuado las cesiones de que se trata, a deducir del IVA que debería haber pagado por dichas cesiones el IVA soportado sobre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que le fueron efectuadas para las necesidades de la producción de las películas objeto de las cesiones.»