CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. L. A. GEELHOED

présentées le 20 septembre 2001 [1]

I — Introduction

1. En l'espèce, la Commission invite la Cour à constater, en application de l'article 226 CE, que, en maintenant en vigueur des dispositions légales exonérant de la TVA tant la vente d'œuvres d'art réalisée par l'artiste ou par des intermédiaires que l'importation d'œuvres d'art achetées directement à l'artiste, la république de Finlande a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 2 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme [2] (ci-après la «directive»). Plus concrètement, la Commission estime que, si la directive prévoit la possibilité, pendant une période transitoire, d'exonérer de la TVA les services d'artistes, elle ne permet pas d'exonérer, comme le prévoit pourtant la législation finlandaise, les biens livrés par ceux-ci.

1 — Langue originale: le néerlandais.
2 — JO L 145, p. 1.

II — Cadre juridique

2. L'article 2 de la directive pose les bases du prélèvement de la TVA en disposant ce qui suit:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1) les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

2) les importations de biens.»

3. L'article 12 pose les bases de l'application du taux de TVA réduit. Son paragraphe 3, sous c) [3], dispose que:

«les États membres peuvent prévoir que le taux réduit, ou l'un des taux réduits, qu'ils appliquent conformément aux dispositions prévues au point a) troisième alinéa s'applique également aux importations d'objets d'art, de collection ou d'antiquité visés à l'article 26 *bis* titre A points a), b) et c).

Lorsqu'ils font usage de cette faculté, les États membres peuvent également appliquer ce taux réduit aux livraisons d'objets d'art, au sens de l'article 26 *bis* titre A point a):

— effectuées par leur auteur ou par ses ayants droit,

— effectuées à titre occasionnel par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, lorsque ces objets d'art ont été importés par cet assujetti lui-même ou qu'ils lui ont été livrés par leur auteur ou par ses ayants droit ou qu'ils lui ont ouvert droit à déduction totale de la taxe sur la valeur ajoutée».

4. L'article 13 pose les bases de l'exonération de la TVA. Son titre A, paragraphe 1, sous n), régit l'exonération en ce qui concerne «certaines prestations de services culturels, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes culturels reconnus par l'État membre concerné».

5. L'article 28, paragraphe 3, initio et sous b), dispose que:

«Au cours de la période transitoire visée au paragraphe 4, les États membres peuvent:

[...]

b) continuer à exonérer les opérations énumérées à l'annexe F dans les conditions existantes dans l'État membre».

6. L'annexe F fournit une liste d'opérations pouvant être exonérées en application de

3 — Tel que modifié par la directive 94/5/CE du Conseil, du 14 février 1994, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388 — Régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité (JO L 60, p. 16).

l'article 28, paragraphe 3, sous b). Le point 2 de cette annexe mentionne: «les prestations de services des auteurs, artistes et interprètes d'œuvres d'art, avocats et autres membres des professions libérales, à l'exception des professions médicales et paramédicales [...].»

7. L'annexe XV, titre IX, de l'acte relatif aux conditions d'adhésion de la république d'Autriche, de la république de Finlande et du royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne [4] (ci-après l'«acte d'adhésion») est consacrée à la fiscalité. Le paragraphe 2, sous n), de ce titre dispose que:

«n) Aux fins de l'application de l'article 28 paragraphe 3 point b), et tant que cette exonération est appliquée par l'un des États membres actuels, la république de Finlande peut exonérer de la TVA:

— les services fournis par les auteurs, artistes et artistes-interprètes visés au point 2 de l'annexe F;

[...].»

4 — JO 1994, C 241, p. 21, 335, et JO 1995, L 1, p. 1.

8. La législation fiscale finlandaise exonère de la TVA la vente d'une œuvre d'art dont l'auteur est le propriétaire. Cette exonération s'applique tant à la vente de l'œuvre d'art par l'auteur lui-même qu'à la vente par un intermédiaire. La même exonération s'applique à l'importation d'une œuvre d'art achetée directement à son auteur.

III — Faits et procédure

9. Le 16 février 1998, la Commission a envoyé à la république de Finlande une mise en demeure écrite, au motif qu'elle a maintenu en vigueur, en violation de la directive, des dispositions légales exonérant de la TVA, dans des cas déterminés, la vente et l'importation d'œuvres d'art.

10. Le gouvernement finlandais a répondu par lettre du 6 avril 1998 que les dispositions de l'acte d'adhésion et l'article 28, paragraphe 3, et l'annexe F de la directive, compte tenu de leurs objectifs, autorisent la république de Finlande à maintenir cette exonération.

11. Le 4 novembre 1998, la Commission a émis un avis motivé. Dans sa réponse à cet avis, le gouvernement finlandais a réitéré son point de vue antérieur. La Commission a alors introduit le présent recours, le 8 mai 2000.

IV — Arguments des parties

12. Dans sa requête, la Commission invoque tout d'abord l'article 2 de la directive, qui exprime le principe selon lequel les livraisons et les importations de biens sont soumises à la TVA. Elle précise ensuite que la directive ne prévoit aucune exonération pour la livraison ou l'importation d'œuvres d'art. Elle souligne l'article 12, paragraphe 3, sous c), de la directive, qui permet seulement aux États membres d'appliquer un taux réduit. La Commission indique enfin que l'annexe F de la directive, qui énumère les opérations que les États membres peuvent exonérer de la TVA sur la base de l'article 28, paragraphe 3, de la directive vise effectivement les services d'auteurs, d'artistes et d'artistes-interprètes d'œuvres d'art, mais non pas la vente et l'importation d'œuvres d'art. Il s'agit en effet de biens et non pas de services. En somme, selon la Commission, la république de Finlande n'a pas respecté les obligations qui résultent de l'article 2 de la directive.

13. Le gouvernement finlandais fait valoir que, lors de son adhésion à l'Union européenne, on a instauré une exception lui permettant de maintenir en vigueur l'exonération des œuvres d'art dont l'auteur est également le propriétaire. Il se prévaut de la référence faite dans l'acte d'adhésion aux dispositions combinées de l'article 28, paragraphe 3, sous b), et de l'annexe F de la directive.

14. Le gouvernement finlandais ne partage pas le point de vue de la Commission en ce qui concerne la première vente et l'importation d'une œuvre d'art. Même si les notions de biens et de services doivent être clairement distinguées dans la directive et si les œuvres d'art en tant que telles doivent généralement être considérées comme des biens, l'interprétation de l'exonération des artistes, selon le gouvernement finlandais, ne saurait être fondée sur le seul libellé de la disposition. Une interprétation textuelle stricte réduirait le champ d'application de cette exonération au point de le rendre quasiment inexistant. Si en effet, comme le soutient la Commission, l'exonération ne concernait l'art plastique que dans la mesure où il ne se présente pas sous la forme d'un bien meuble, elle ne s'appliquerait que dans le cas particulier où l'œuvre d'art est directement intégrée par l'artiste à un bien immeuble dont l'acheteur est le propriétaire [5]. Le gouvernement finlandais fait valoir que, selon l'interprétation de la Commission, même la cession d'une œuvre d'art créée sur commande, tel un portrait, relèverait de la notion de bien meuble et échapperait dès lors à l'exonération.

15. Tout cela est lié au fait que, selon le gouvernement finlandais, il y a lieu d'interpréter la notion d'artiste figurant à l'annexe F, point 2, de la directive en ce sens qu'elle vise l'artiste plasticien, puisque, pour les autres artistes, on a retenu les notions d'«interprètes d'œuvres d'art» et d'«auteurs». Nous comprenons ce point de vue en ce sens que, s'agissant par exemple de l'art musical, l'artiste qui exécute l'œuvre est l'interprète d'une œuvre d'art alors que son compositeur en est l'auteur.

5 — On pensera à une fresque.

16. Le gouvernement finlandais estime qu'il convient de tenir compte de la finalité de la disposition, des autres dispositions de la directive applicables aux activités culturelles, ainsi que du principe de neutralité fiscale.

17. Il serait également nécessaire de tenir compte du caractère particulier de la première vente d'une œuvre d'art. On ne saurait assimiler cette opération à la fabrication et à la vente de biens de consommation. Le gouvernement finlandais renvoie en outre à trois propositions — plus anciennes — de la Commission prévoyant une exonération permanente de la TVA pour les cessions d'œuvres d'art par l'artiste lui-même [6].

18. Le gouvernement finlandais cite encore un rapport de la Commission du 2 juillet 1991 [7], qui ferait apparaître une incertitude en ce qui concerne le classement de la cession d'une œuvre d'art comme bien ou comme service. Dans sa requête, la Commission conteste au demeurant que ce rapport présente la moindre pertinence en l'espèce.

19. Une interprétation trop étroite de la directive engendrerait également, selon le gouvernement finlandais, une différence de traitement entre les diverses professions artistiques et, en conséquence, une violation du principe de neutralité fiscale. Ce principe constitue un objectif majeur du régime de la TVA. Le gouvernement finlandais se réfère à cet égard aux arrêts Carpaneto Piacentino e.a. [8] et Gregg [9].

20. Le gouvernement finlandais se réfère en outre à l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), de la directive, qui prévoit l'exonération permanente de certaines prestations de services culturels.

21. Se fondant sur les développements qui précèdent, le gouvernement finlandais conclut qu'il résulte de l'acte d'adhésion et de l'article 28 et de l'annexe F de la directive que la première cession d'une œuvre d'art par son auteur peut être exonérée de la TVA. Il induit de l'article 14, paragraphe 1, de la directive qu'il en va de même pour l'importation d'œuvres d'art. Nous soulignons enfin que le gouvernement finlandais reconnaît le bien-fondé du recours dans la mesure où il concerne le courtage d'œuvres d'art dont l'auteur est le propriétaire.

22. En réponse à l'argumentation du gouvernement finlandais, la Commission

6 — Dans sa duplique, le gouvernement finlandais précise encore que ces propositions n'envisageaient pas d'élargir aussi le champ d'application matériel de l'exonération.

7 — SEC (92) 1006 final.

8 — Arrêt du 17 octobre 1989 (231/87 et 129/88, Rec. p. 3233, point 22).

9 — Arrêt du 7 septembre 1999 (C-216/97, Rec. p. I-4947, point 20).

reconnaît que la république de Finlande peut maintenir des exonérations sur la base de l'acte d'adhésion. Elle conteste en revanche que les dispositions finlandaises relèvent du champ d'application de l'annexe F, point 2, de la directive, auquel se réfère l'acte d'adhésion.

23. L'annexe F comporte une liste d'exonérations au cas par cas. Le pouvoir des États membres de maintenir des exonérations est en outre temporaire. Celui-ci devrait être interprété de manière restrictive et littérale. La Commission se réfère à cet égard aux arrêts Bulthuis-Griffioen [10] et Skripalle [11]. La même approche s'imposerait en ce qui concerne l'acte d'adhésion de la république d'Autriche, de la république de Finlande et du royaume de Suède [12]. La Commission estime que cette approche se justifie d'autant plus en l'espèce qu'il ne peut être fait usage de la dérogation que pour les pratiques existantes dans l'État membre. L'interprétation du gouvernement finlandais est contraire au texte de l'annexe et il en résulterait même, selon la Commission, que les livres seraient exonérés de la TVA, ce qui serait incompatible avec l'annexe H, point 6, de la directive.

24. La Commission n'est pas d'accord avec l'argument selon lequel son interprétation réduirait quasiment à néant le champ d'application de l'exonération prévue à l'annexe F, point 2, de la directive. Cette exonération ne viserait pas seulement les artistes et interprètes d'œuvres d'art (tels les artistes de cirque, les chanteurs et les acteurs), mais également les avocats et autres professions libérales.

25. La Commission soulève une considération d'ordre économique. Alors que la prestation d'un service est achevée après ladite prestation, un bien peut être vendu à plusieurs reprises. En cas de livraison d'une œuvre d'art, par exemple à une galerie, il résulterait de l'exonération de la TVA que l'artiste lui-même ne peut pas déduire la TVA qu'il a acquittée sur les matières premières, comme la peinture et la toile utilisées pour réaliser un tableau. La TVA est transmise à l'assujetti qui achète l'œuvre d'art, par exemple la galerie. Cette conséquence est contraire à l'objectif d'alléger la fiscalité sur l'art. Cette considération économique a constitué, selon la Commission, un argument pour rejeter les propositions de modification de la directive auxquelles se réfère le gouvernement finlandais [13].

26. La Commission rejette l'argument selon lequel son point de vue entraînerait des distinctions artificielles en matière de livraisons d'œuvres d'art. Au contraire, la différence de traitement découle du type de contrat conclu par l'artiste. Il y a livraison d'un bien, comme la vente d'un tableau ou d'une sculpture, lorsque l'artiste vend une œuvre qu'il a réalisée. Il y a prestation de

10 — Arrêt du 11 août 1995 (C-453/93, Rec. p. I-2341, point 19).

11 — Arrêt du 29 mai 1997 (C-63/96, Rec. p. I-2847, point 24).

12 — La Commission se réfère à l'arrêt du 3 décembre 1998, KappAhl (C-233/97, Rec. p. I-8069, point 23).

13 — Voir point 17 de nos conclusions.

services lorsque le commanditaire est, dès l'origine, propriétaire de l'œuvre d'art, par exemple lorsqu'un portrait est réalisé sur commande.

27. La Commission souligne que toute différence de traitement des diverses opérations présente un caractère subjectif. Le principe de neutralité fiscale ne saurait être invoqué en l'espèce pour s'opposer à une interprétation stricte de la réglementation.

28. La Commission examine également l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), de la directive. Cette disposition comporte une dérogation au principe du prélèvement de la TVA et doit en conséquence être interprétée, selon elle, de manière restrictive. En outre, cette disposition vise les services. La dérogation ne pourrait bénéficier à la livraison de biens que si celle-ci est étroitement liée, et donc en quelque sorte subordonnée, à une prestation de services.

29. Le gouvernement finlandais souligne à nouveau dans sa duplique qu'il résulte de l'approche de la Commission que l'exonération prévue pour les artistes à l'annexe F, point 2, est pratiquement dénuée de tout contenu. Le fait que cette annexe s'applique également à d'autres groupes professionnels que les artistes n'y changerait rien. En deuxième lieu, il ne partage pas le point de vue de la Commission selon lequel la distinction entre œuvres d'art et objets utilitaires est subjective. La directive fournit en effet une définition précise de l'œuvre d'art. En troisième lieu, le gouvernement finlandais estime que l'affirmation de la Commission selon laquelle un bien, au contraire d'un service, peut être cédé à plusieurs reprises ne résiste pas à l'analyse. Il cite comme exemple la cession d'une œuvre mélodique par son interprète. En quatrième lieu, le gouvernement finlandais souligne que, lors de la revente d'une œuvre d'art, le vendeur ne doit acquitter la TVA que sur sa propre marge commerciale, même s'il a acquis l'œuvre d'art hors taxe. Il n'y aurait donc pas de double imposition, comme semble le suggérer la Commission. En outre, les artistes vendraient souvent directement aux consommateurs.

V — Appréciation

30. Le litige s'axe en substance autour de l'interprétation des dispositions combinées de l'article 28 et de l'annexe F, point 2, de la directive. La première livraison d'une œuvre d'art par son auteur peut-elle également relever de la notion de «prestations de services des [...] artistes»? La Commission apporte à cette question une réponse négative. Elle se fonde sur le fait que cette disposition doit être interprétée de manière restrictive et littérale, s'agissant d'une dérogation. Le gouvernement finlandais répond à la question par l'affirmative, en impliquant dans son raisonnement le contexte et l'objectif de la disposition.

31. Nous partageons l'idée de départ de la Commission. Il est constant qu'il s'agit en

l'espèce d'une dérogation, qui s'écarte de l'harmonisation des régimes TVA telle qu'organisée dans la directive. Elle ménage aux États membres la possibilité de déroger — temporairement — au principe selon lequel la TVA est due. Une telle disposition se répercute sur le niveau de la charge fiscale. Selon la jurisprudence de la Cour, de telles dérogations ne sont permises que dans les cas expressément prévus par la directive [14]. Il résulte de la jurisprudence que les dispositions qui ont le caractère de dérogation à un principe doivent en outre être interprétées de manière stricte [15]. L'avocat général Fennelly a déjà observé dans les conclusions qu'il a rendues dans l'affaire Victoria Film qu'«il n'y a pas de raison pour que le principe de l'interprétation stricte des exonérations ne s'applique pas eu égard à l'annexe F» de la directive [16].

32. À notre sens, il y a lieu de procéder à une interprétation restrictive et littérale de la dérogation reprise dans l'acte d'adhésion en combinaison avec l'article 28, paragraphe 3, initio et point b), et l'annexe F, point 2, de la directive. Dans ce cadre, nous estimons que la distinction entre biens et services prévue à l'article 2, paragraphe 1, de la directive est importante. Cette distinction résulte directement du traité CE lui-même. La directive impose aux États membres de prélever la TVA tant sur les biens que sur les services. L'exonération reprise à l'annexe F, point 2, de la directive ne concerne cependant que les services. Aussi la livraison de biens est-elle soumise à la TVA.

33. Nous observons à cet égard que le législateur doit avoir sciemment choisi d'exclure les livraisons de biens de l'exonération. Dans d'autres rubriques de l'annexe F, les biens sont en effet explicitement mentionnés, parfois à côté de la prestation de services. À cet égard, nous citerons notamment la formule utilisée au point 5 de l'annexe F, à savoir «les prestations de services et les livraisons de biens accessoires auxdites prestations» effectuées par les services publics postaux dans le domaine des télécommunications. L'article 13 de la directive recourt à une formule analogue pour exonérer «certaines prestations de services culturels, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées».

34. Dans ses grandes lignes, l'argumentation du gouvernement finlandais revient à dire que la distinction entre services et biens n'est pas facile à établir lorsqu'il s'agit d'opérations d'artistes, ou du moins qu'elle entraîne des effets pervers.

35. La manière dont le gouvernement finlandais a pu parvenir à l'idée qu'une distinction entre biens et services est difficile à opérer lorsqu'il s'agit d'artistes plasticiens nous échappe. Dans ce cadre, l'artiste plasticien ne se distingue guère d'un

14 — Voir, entre autres, arrêt du 19 septembre 2000, Ampafrance et Sanofi (C-177/99 et C-181/99, Rec. p. I-7013, point 34), en ce qui concerne le droit de déduire la TVA.

15 — Voir, entre autres, arrêt du 18 janvier 2001, Commission/Espagne (C-83/99, Rec. p. I-445, point 19), en ce qui concerne l'article 12, paragraphe 3, de la directive.

16 — Conclusions dans l'affaire Victoria Film (arrêt du 12 novembre 1998, C-134/97, Rec. p. I-7023). Il s'agissait d'ailleurs dans cette affaire, tout comme en l'espèce, de l'interprétation de l'acte d'adhésion en combinaison avec l'article 28, paragraphe 3, initio et sous b), et l'annexe F, point 2, de la directive. La Cour n'en est pas arrivée au stade de l'interprétation.

quelconque autre professionnel. Nous en voulons pour exemple l'écrivain. Il y a lieu de considérer l'activité d'écrire en soi comme un service, alors que le livre qui résulte de cette écriture doit être considéré comme un bien. Le gouvernement finlandais semble également prétendre à cet égard qu'une œuvre d'art ne saurait être assimilée à un quelconque bien de consommation. À n'en pas douter, de nombreux amateurs d'art partageront ce point de vue du gouvernement finlandais, mais il est évident qu'il est dénué de pertinence sur le plan juridique.

36. Nous en venons ensuite à l'affirmation finlandaise selon laquelle il résulterait d'une distinction nette entre services et biens que l'exonération — du moins pour les artistes — serait sans intérêt pratique. À notre avis, cette conséquence peut en effet se présenter. Toutefois, une telle conséquence, fût-elle considérée par un État membre comme politiquement peu souhaitable, ne saurait amener la Cour à donner à une exonération de la directive une interprétation extensive, qui en contredirait le texte. Seul le législateur communautaire pourrait écarter cette conséquence, en modifiant la directive.

37. Il ressort par ailleurs de l'interprétation de l'exonération par la Commission que celle-ci revêt tout de même un certain intérêt pratique. Elle affirme en effet que les œuvres d'art réalisées sur commande peuvent bénéficier de l'exonération. Il nous semble que l'art sur commande est bien plus fréquent que l'exemple cité par le gouvernement finlandais, à savoir la fresque au domicile ou dans l'entreprise de l'acheteur.

38. Nous ne parvenons pas non plus à induire de l'objectif de la dérogation ou d'autres dispositions de la directive concernant les activités culturelles que l'acte d'adhésion, lu en combinaison avec l'article 28, paragraphe 3, initio et sous b), et l'annexe F, point 2, de la directive, pourrait s'étendre à la livraison de biens. Le législateur communautaire n'a à l'évidence pas eu l'intention d'exclure toutes les opérations d'artistes de la TVA. Nous observons tout d'abord que l'exonération dont se prévaut le gouvernement finlandais est de nature facultative. En outre, elle n'est valable que pour une période transitoire. De plus, la directive elle-même comporte un instrument destiné à permettre aux États membres de contenir la charge fiscale sur l'art. Ils peuvent en effet appliquer un taux réduit sur la base de l'article 12, paragraphe 3. L'article 13, A, paragraphe 1, sous n), va encore plus loin pour certaines prestations de services et livraisons de biens. Cette disposition accorde l'exonération de la TVA si les prestations de services et livraisons de biens sont effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes culturels reconnus par l'État membre concerné.

39. Selon nous, le législateur communautaire a opté de la sorte pour un régime équilibré de TVA sur l'art. À cet égard, l'exonération temporaire au titre de l'article 28, paragraphe 3, initio et sous b), et de l'annexe F, point 2, joue un rôle secondaire. Une interprétation restrictive de cette

exonération ne se heurterait donc nullement aux objectifs de la directive, si tant est qu'une quelconque autre interprétation est possible.

40. La portée du principe de neutralité fiscale a également été soulevée dans le cadre du litige. Ce principe est fondamental dans le régime de la TVA communautaire dont la directive fait partie. Il s'oppose à ce que des opérateurs effectuant les mêmes opérations soient soumis à des traitements différents du point de vue de la TVA [17]. Dans ce cadre, la Cour a récemment confirmé une fois encore, plus précisément, que la double imposition est contraire au principe de neutralité fiscale [18].

41. Selon nous, on ne saurait déduire de ce principe que la livraison d'œuvres d'art par l'artiste doit pouvoir bénéficier de l'exonération. Il n'y a en effet pas lieu de considérer la livraison d'une œuvre d'art et la prestation d'un service par un artiste, comme la réalisation d'un portrait sur commande, comme des opérations identiques. Comme l'affirme à juste titre la Commission, il s'agit là d'opérations différentes, le type de contrat conclu par l'artiste étant déterminant à cet égard.

42. Nous soulignons encore, dans ce contexte, que la directive opère en divers endroits, et assez précisément, une distinction entre opérations qui sont toujours soumises au taux de TVA normal, opérations pouvant être ramenées sous le taux de TVA réduit et opérations pouvant même bénéficier d'une exonération complète. Dans un système qui présente un caractère aussi détaillé, il est inévitable que, dans un certain nombre de cas, des opérations de nature quelque peu comparable, mais non pas identique, soient traitées de manière différente.

43. La directive a ainsi créé de nombreux cas limites, du fait que les limites établies ne présentent pas toujours un caractère naturel, mais dépendent de la manière dont le législateur communautaire a fait usage de sa marge discrétionnaire. La limite qui présente encore le caractère le plus manifestement naturel est celle entre biens et services. Nous ne voyons dès lors pas en quoi le principe de neutralité fiscale pourrait rendre cette limite inapplicable.

44. Le litige soulève également la question de savoir si l'exonération de la taxe pour les œuvres d'art peut engendrer une double imposition. Étant donné qu'il résulte déjà des éléments qui précèdent qu'une telle exonération n'a pas de place dans le régime de la directive, nous ne nous intéresserons pas davantage au risque de double imposition.

45. À titre surabondant, nous observons encore ce qui suit. On peut déduire de son mémoire en défense que le gouvernement

17 — Voir, entre autres, arrêt Gregg, cité à la note 9.

18 — Arrêt du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein (C-322/99 et C-323/99, Rec. p. I-4049, point 76).

finlandais a également entendu, lors des négociations d'adhésion, exonérer de la TVA la première livraison d'œuvres d'art. Il ne saurait être tenu compte de cet objectif dans le cadre de l'appréciation de l'espèce. Il ne s'agit en effet pas de ce que l'une des parties a souhaité lors des négociations; ce qui est déterminant, c'est le résultat des négociations, tel qu'entériné dans le texte de l'acte.

VI — Conclusions

46. Eu égard aux faits et aux circonstances exposés ci-dessus, nous suggérons à la Cour de:

a) déclarer que, en maintenant en vigueur des dispositions légales exonérant de la TVA tant la vente d'œuvres d'art par l'artiste lui-même ou par des intermédiaires que l'importation d'œuvres d'art achetées directement à l'artiste lui-même, la république de Finlande a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 2 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme;

b) condamner la république de Finlande aux dépens, en application de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure.