CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE L.A. GEELHOED

presentate il 20 settembre 2001 [1]

I — Introduzione

1. In questa causa la Commissione, ai sensi dell'art. 226 CE, chiede alla Corte di dichiarare che la Repubblica di Finlandia, avendo mantenuto in vigore la legislazione con cui si esentano dall'imposta sul valore aggiunto sia le cessioni di opere d'arte effettuate dagli artisti o dagli intermediari, sia l'importazione di opere d'arte direttamente acquistate presso gli artisti, è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'art. 2 della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (in prosieguo: «la direttiva») [2]. Più in concreto, la Commissione ritiene che la direttiva offra spazio per esentare dal pagamento dell'IVA i servizi resi da artisti durante un periodo di transizione, ma che non permetta un'esenzione per i beni da questi forniti, come invece prevede la normativa finlandese.

1 — Lingua originale: l'olandese.
2 — GU L 145, pag. 1.

II — Contesto giuridico

2. L'art. 2 della direttiva pone le basi per l'imposizione dell'IVA, stabilendo quanto segue:

«Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso, all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

2. le importazioni di beni».

3. L'art. 12 fornisce una base per l'applicazione dell'aliquota ridotta per l'IVA. Il n. 3, lett. c), stabilisce [3]:

«(Gli) Stati membri possono prevedere che l'aliquota ridotta, o una delle aliquote ridotte, da essi applicata conformemente alle disposizioni di cui alla lettera a), terzo comma, si applichi anche alle importazioni di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione di cui all'art. 26 bis, parte A), lettere a), b) e c).

Allorché si avvalgono di questa facoltá, gli Stati membri possono applicare l'aliquota ridotta anche alla cessione di oggetti d'arte, ai sensi dell'art. 26 bis, parte A, lett.) a:

— effettuate dall'autore o dagli aventi diritto;

— effettuate a titolo occasionale da un soggetto passivo diverso da un soggetto passivo-rivenditore, quando tali oggetti d'arte sono stati importati dallo stesso soggetto passivo o gli sono stati ceduti dall'autore o dagli aventi diritto, o gli hanno dato diritto a deduzione totale dell'imposta sul valore aggiunto».

4. L'art. 13 fornisce infine una base per l'esenzione dall'imposizione dall'IVA. Il titolo A, n. 1, lett. n), disciplina l'esenzione per quanto riguarda «talune prestazioni di servizi culturali e le forniture di beni loro strettamente connesse, effettuate da organismi culturali di diritto pubblico o da altri organismi culturali riconosciuti dallo Stato membro interessato».

5. L'art. 28, n. 3, inizio e lett. b) stabilisce:

«Durante il periodo transitorio di cui al paragrafo 4 gli Stati membri possono:

(...)

b) continuare ad esentare le operazioni elencate nell'allegato F alle condizioni esistenti nello Stato membro interessato».

6. L'allegato F elenca una serie di operazioni che possono essere esentate, ai sensi

3 — Secondo il testo di tale disposizione, modificato dalla direttiva del Consiglio 14 febbraio 1994, 94/5/CE, che completa il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e modifica la direttiva 77/388/CEE — Regime particolare applicabile ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (GU L 60, pag. 16).

dell'art. 28, n. 3, lett. b). Il punto 2 dell'allegato elenca: «Prestazioni di servizi degli autori, artisti, interpreti artistici, avvocati ed altri membri di libere professioni, diverse dalle professioni mediche e paramediche (...)».

7. L'allegato XV, sezione IX, dell'Atto relativo alle condizioni di adesione del Regno di Norvegia, della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia e gli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea (in prosieguo: l'«Atto di adesione»)[4], riguarda la fiscalità. Il punto 2, lett. n), di questa sezione stabilisce:

«n) Per l'applicazione dell'art. 28, paragrafo 3, lett. b), e fintanto che la stessa esenzione è applicata da uno qualsiasi degli Stati membri, la Repubblica di Finlandia può esentare dall'imposta sul valore aggiunto:

— i servizi prestati da autori, artisti e interpreti artistici di cui al punto 2 dell'allegato F;

(...)».

4 — GU 1994, C 241, pag. 335.

8. La legislazione fiscale finlandese esenta la cessione di un'opera d'arte, di cui l'autore sia proprietario, dall'imposizione di IVA. Questa esenzione vale sia per la vendita di un'opera d'arte da parte dello stesso artista, sia per la cessione effettuata da un intermediario. La stessa esenzione si applica all'importazione di un'opera d'arte acquistata direttamente presso l'autore.

III — Fatti e procedimento

9. Il 16 febbraio 1998 la Commissione ha inviato un'intimazione scritta alla Repubblica di Finlandia, per il fatto che quest'ultima, contrariamente al dettato della direttiva, ha mantenuto in vigore una legislazione con cui, in determinati casi, la cessione e l'importazione di opere d'arte sono esentate dall'imposizione di IVA.

10. Il governo finlandese ha risposto con lettera del 6 aprile 1998, in cui affermava che le disposizioni dell'Atto di adesione e l'art. 28, n. 3, e l'allegato F alla direttiva, tenuto conto degli obiettivi da esse perseguiti, permettono il mantenimento dell'esenzione da parte della Finlandia.

11. Il 4 novembre 1998 la Commissione ha emesso un parere motivato. Nella sua risposta al menzionato parere, il governo finlandese ha ribadito le argomentazioni precedentemente avanzate. A questo punto la Commissione, l'8 maggio 2000, ha presentato il presente ricorso.

IV — Conclusioni delle parti

12. Nel ricorso la Commissione rinvia in primo luogo all'art. 2 della direttiva, che ribadisce il principio per cui la cessione e l'importazione di beni sono soggette ad IVA. La Commissione afferma quindi che la direttiva non prevede un'eccezione per la cessione e l'importazione di opere d'arte, facendo presente l'art. 12, n. 3, lett. c), della direttiva, che permette agli Stati membri soltanto l'applicazione di un'aliquota ridotta. Infine la Commissione spiega che l'allegato F della direttiva, in cui vengono elencate le operazioni che gli Stati membri possono esentare dall'imposizione di IVA, ai sensi dell'art. 28, n. 3, della direttiva medesima, benché comprenda servizi resi da autori, artisti e interpreti artistici, non comprende la cessione e l'importazione di opere d'arte. Queste ultime sono infatti beni e non servizi. In poche parole, la Repubblica di Finlandia, a giudizio della Commissione, non ha adempiuto agli obblighi che derivano dall'art. 2 della direttiva.

13. Il governo finlandese afferma che, in sede di adesione all'Unione europea, è stata creata un'eccezione che gli permette di mantenere in vigore l'esenzione per opere d'arte il cui autore è anche proprietario. Il governo si riferisce al rinvio, operato nell'Atto di adesione, all'art. 28, n. 3, lett. b), in combinato disposto con l'allegato F della direttiva.

14. Il governo finlandese non è d'accordo con la tesi della Commissione relativa alla prima cessione e all'importazione di un'opera d'arte. Anche se le nozioni di beni e di servizi nella direttiva dovessero essere rigidamente distinte e se le opere d'arte in generale, in quanto tali, dovessero essere considerate come beni, l'interpretazione dell'eccezione per gli artisti, secondo il governo finlandese, non potrebbe essere basata esclusivamente sul testo della normativa. Un'interpretazione rigidamente testuale ridurrebbe praticamente a zero l'ambito di applicazione della direttiva. Infatti, se, come sembra affermare la Commissione, l'eccezione si riferisse soltanto all'arte figurativa nella misura in cui questa non abbia la forma di un bene mobile, essa varrebbe soltanto per la situazione particolare in cui l'opera d'arte venga creata direttamente dall'artista su un bene immobile di cui l'acquirente sia il proprietario [5]. Secondo l'interpretazione della Commissione, afferma il governo finlandese, ricadrebbe nella nozione di bene, e quindi sarebbe esclusa dall'esenzione, anche la cessione di un'opera d'arte eseguita su commissione, come un ritratto.

15. Ciò è in relazione al fatto che la nozione di artista all'allegato F, n. 2, della direttiva, secondo il governo finlandese deve essere interpetata come artista figurativo, considerando che per gli altri artisti sono stati compresi nel testo i termini «interpreti artistici» e «autori». Interpreto tale giudizio nel senso che, se ad esempio si prende in considerazione la musica, l'artista che la esegue è un interprete artistico, mentre il compositore è un autore.

5 — Si pensi ad un affresco murale.

16. Il governo finlandese ritiene che si debba tenere conto delle finalità della direttiva, delle altre disposizioni della medesima che riguardano attività culturali e del principio di neutralità fiscale.

17. Bisogna inoltre tener conto del carattere particolare della prima cessione di un'opera d'arte. Non si può infatti equiparare questa operazione con la produzione e la vendita di beni di consumo. Il governo finlandese rinvia ancora a tre proposte della Commissione — di data precedente —, in cui si propone un'esenzione permanente dall'IVA per le cessioni di opere d'arte da parte dell'artista stesso [6].

18. Il governo finlandese richiama inoltre una relazione della Commissione, datata 2 luglio 1992 [7], da cui risulterebbe incertezza in merito alla classificazione della cessione di un'opera d'arte come bene o come servizio. Nel ricorso la Commissione contesta comunque che tale relazione possa avere qualche rilevanza per la presente causa.

19. Un'intepretazione troppo restrittiva della direttiva determinerebbe inoltre, secondo il governo finlandese, un trattamento disuguale delle diverse professioni artistiche, e quindi una violazione del principio della neutralità fiscale. Questo principio rappresenta uno scopo primario del sistema dell'IVA. Il governo finlandese rinvia in questo contesto alle sentenze Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda e a. [8] e Gregg [9].

20. Il governo finlandese si riferisce inoltre all'art. 13 A, n. 1, lett. n), della direttiva, che prevede un'esenzione permanente per determinati servizi culturali.

21. Considerato quanto sopra, il governo finlandese conclude che l'Atto di adesione, e l'art. 28 con l'allegato F della direttiva comportano che la prima cessione di un'opera d'arte da parte dell'autore può essere esentata da IVA. Dall'art. 14, n. 1, della direttiva il governo finlandese desume che lo stesso valga anche per l'importazione di opere d'arte. Infine osservo che il governo finlandese riconosce la fondatezza del ricorso per quanto riguarda la provvigione relativa ad opere d'arte il cui autore è anche proprietario.

22. In risposta alla difesa del governo finlandese, la Commissione riconosce che

6 — Nella replica il governo finlandese precisa che in tale sede non c'è stata l'intenzione di ampliare anche la portata materiale dell'eccezione.

7 — SEC (92) 1006 def.

8 — Sentenza 17 ottobre 1989, cause riunite 231/87 e 129/88 (Racc. pag. 3233, punto 22).

9 — Sentenza 7 settembre 1999, causa C-216/97 (Racc. pag. I-4947, punto 20).

la Repubblica di Finlandia, in forza dell'Atto di adesione, può mantenere in vigore eccezioni. Essa contesta tuttavia che la normativa finlandese rientri nell'ambito dell'allegato F, n. 2, della direttiva, a cui rinvia l'Atto di adesione.

23. L'allegato F fornisce un elenco di eccezioni, da caso a caso. Si tratta comunque di una facoltà temporanea concessa agli Stati membri di mantenere in vigore eccezioni. Questa facoltà deve essere interpretata restrittivamente e letteralmente. La Commissione rinvia a tal fine alle sentenze Bulthuis-Griffioen [10] e Skripalle [11]. Un approccio del genere vale per Atto di adesione di Austria, Finlandia e Svezia [12]. La Commissione ritiene che questo approccio sia tanto più valido nel caso in esame, in quanto la deroga si può applicare solo a prassi già esistenti nello Stato membro. L'interpretazione del governo finlandese è in contrasto con il testo dell'allegato e, secondo la Commissione, comporterebbe addirittura che un libro debba essere escluso dall'imposizione di IVA, il che sarebbe contrario all'allegato H, punto 6, della direttiva.

24. La Commissione non è d'accordo con l'argomento che la sua intepretazione ridurrebbe praticamente a zero l'ambito di applicazione dell'eccezione introdotta dall'allegato F, punto 2, della direttiva. L'eccezione non si riferisce soltanto ad artisti e a interpreti artistici (come artisti di circo, cantanti e attori), ma anche ad avvocati e ad altri liberi professionisti.

25. La Commissione avanza quindi un'osservazione di carattere economico. Laddove la prestazione di un servizio va considerata perfezionata dopo la prestazione stessa, un bene può essere ceduto più volte. Nella cessione di un'opera d'arte, per esempio ad una galleria, l'esenzione dall'imposizione di IVA comporterebbe che nemmeno l'artista può dedurre l'IVA da lui stesso pagata per i materiali, come la vernice e la tela per un quadro. L'imposizione di IVA viene trasferita al contribuente che acquista l'opera d'arte, come ad esempio la galleria. Questo effetto è contrario all'obiettivo di alleggerire l'imposta dovuta sull'arte. Proprio questa considerazione economica, afferma la Commissione, è stata un argomento per non adottare le proposte di modifica della direttiva, a cui rinvia il governo finlandese [13].

26. La Commissione contesta che la sua tesi crei distinzioni artificiali tra diversi tipi di cessioni di opere d'arte. Al contrario, la distinzione nel trattamento deriva dal tipo di contratto stipulato dall'artista. Si deve parlare di cessione di un bene, come la vendita di un quadro o di una scultura, quando l'artista vende un lavoro da lui eseguito. Si parla invece di prestazione di

10 — Sentenza 11 agosto 1995, causa C-453/93 (Racc. pag. I-2341, punto 19).

11 — Sentenza 29 maggio 1997, causa C-63/96 (Racc. pag. I-2847, punto 24).

12 — La Commissione rinvia alla sentenza 3 dicembre 1998, causa C-233/97, KappAhl (Racc. pag. I-8069, punto 23).

13 — V. paragrafo 17 delle mie conclusioni.

un servizio quando il committente è proprietario di un'opera d'arte già sin dalla sua origine, ad esempio se un ritratto viene dipinto su commissione.

27. La Commissione osserva che ogni distinzione nel trattamento di operazioni diverse ha un carattere soggettivo. Il principio di neutralità fiscale nella fattispecie non può essere invocato come argomento contro un'interpretazione rigida della normativa.

28. La Commissione esamina anche l'art. 13 A, n. 1, lett. n), della direttiva. Questa disposizione prevede una deroga al principio di imposizione dell'IVA e, a giudizio della Commissione, deve quindi essere interpretata restrittivamente. Inoltre tale disposizione riguarda i servizi. La deroga può essere applicata alla cessione di beni solo quando quest'ultima è in stretta relazione con una prestazione di servizi, e in un certo senso è ad essa subordinata.

29. Nella controreplica il governo finlandese sottolinea ancora che dalla tesi della Commissione deriva che l'eccezione di cui all'allegato F, punto 2, non avrebbe quasi nessun significato per gli artisti. Nulla toglie a ciò il fatto che questo allegato si applica anche a gruppi di professionisti diversi dagli artisti. In secondo luogo, il governo finlandese non è d'accordo con la tesi della Commissione secondo cui la distinzione tra opere d'arte e beni di consumo sarebbe soggettiva. La direttiva fornisce infatti una definizione precisa di opera d'arte. In terzo luogo, il governo finlandese reputa insostenibile la tesi della Commissione secondo cui un bene può essere ceduto più volte e un servizio no. Come esempio il governo finlandese cita l'esecuzione di un'opera melodica da parte del suo interprete. In quarto luogo il governo finlandese fa presente che il venditore, in caso di rivendita di un'opera d'arte, deve pagare l'IVA solo per il margine di guadagno da lui realizzato, anche se ha ricevuto l'opera esente da tasse. Non si verifica quindi la doppia tassazione a cui la Commissione sembra alludere. Inoltre gli artisti vendono spesso direttamente ai consumatori.

V — Analisi

30. La controversia verte di fatto sull'interpretazione del combinato disposto dell'art. 28, con il punto 2, allegato F della direttiva. Si può includere nella nozione «servizi [degli] (...) artisti» anche la prima cessione di un'opera d'arte da parte dell'autore? La Commissione risponde negativamente a questa domanda, partendo dal presupposto che questa disposizione deve essere interpretata in modo restrittivo e testuale, in quanto contiene una deroga. Il governo finlandese dà invece una risposta positiva alla domanda, includendo nelle sue considerazioni anche il contesto e le finalità della disposizione.

31. Condivido la tesi da cui prende le mosse la Commissione. È certo infatti che

la fattispecie riguarda una disposizione di deroga che è in contrasto con l'armonizzazione dei sistemi di IVA, come disciplinata nella direttiva. La disposizione dà agli Stati membri la possibilità di derogare — provvisoriamente — al principio secondo cui è dovuta IVA. Una disposizione di questo tipo incide sul livello dell'imposizione fiscale. Deroghe del genere, secondo la giurisprudenza della Corte, sono consentite nei soli casi espressamente contemplati dalla direttiva [14]. Secondo la giurisprudenza, inoltre, le disposizioni che hanno carattere di deroga a un principio devono essere interpretate restrittivamente [15]. L'avvocato generale Fennelly, nelle sue conclusioni nella causa Victoria Film, ha già osservato che «non v'è alcun motivo per cui il principio dell'interpretazione in senso restrittivo delle esenzioni non debba trovare applicazione nei confronti dell'allegato F» della direttiva [16].

32. Per me il punto cruciale resta un'interpretazione restrittiva e testuale della norma di deroga, inclusa nel combinato disposto dell'Atto di adesione con l'art. 28, n. 3, inizio e lett. b) e con l'allegato F, punto 2, della direttiva. In tale interpretazione ritengo importante la distinzione tra beni e servizi di cui all'art. 2, n. 1, della direttiva. Questa distinzione deriva direttamente dal Trattato CE. Sia riguardo ai beni sia riguardo ai servizi, la direttiva prevede l'obbligo per gli Stati membri di imporre l'IVA. L'eccezione introdotta dall'allegato F, punto 2, della direttiva riguarda tuttavia solo i servizi. La cessione di beni resta quindi assoggettata all'imposizione di IVA.

33. Osservo quindi che il legislatore deve avere consapevolmente scelto di lasciare le cessioni di beni al di fuori del campo di applicazione dell'esenzione. In altre parti dell'allegato F, infatti, i beni vengono esplicitamente nominati, a volte insieme alla prestazione di servizi. Ricordo in particolare, a questo fine, la formula utilizzata al punto 4 dell'allegato F, che menziona «prestazioni di servizi e cessioni di beni ad esse accessorie»rese dai servizi postali pubblici nel settore delle telecomunicazioni. L'art. 13 della direttiva mantiene una formulazione del genere per l'esenzione di «talune prestazioni di servizi culturali e le forniture di beni loro strettamente connesse».

34. L'argomento del governo finlandese consiste, a grandi linee, nella tesi che la distinzione tra servizi e beni non è facilmente applicabile alle operazioni compiute dagli artisti, o, per lo meno, che porta a risultati indesiderati.

35. Non mi è chiaro come il governo finlandese sia potuto giungere a pensare che non sarebbe facile operare una distinzione tra beni e servizi per le operazioni compiute da artisti figurativi. L'artista figurativo, a questo riguardo, non è diverso da qualunque altro professionista. Cito ad

14 — V., tra l'altro, sentenza 19 settembre 2000, cause C-177/99 e C-181/99, Ampafrance e Sanfoni (Racc. pag. I-7013, punto 34), in merito al diritto di deduzione dell'IVA.

15 — V., tra l'altro, sentenza 18 gennaio 2001, causa C-83/99, Commissione/Spagna (Racc. pag. I-445, punto 19), in merito all'art. 12, n. 3, della direttiva.

16 — Conclusioni alla sentenza 12 novembre 1998, causa C-134/97, Victoria Film (Racc. pag. I-7023). In tale causa si trattava, come nella presente, dell'interpretazione dell'Atto di adesione in combinato disposto con l'art. 28, n. 3, inizio e lett. b), e l'allegato F, punto 2, della direttiva. La Corte non è arrivata a pronunciarsi sull'interpretazione.

esempio lo scrittore. L'attività dello scrivere in se stessa va considerata come un servizio, mentre il libro che ne è il risultato va considerato un bene. A questo riguardo il governo finlandese sembra affermare anche che un'opera d'arte non potrebbe paragonarsi ad un qualunque bene di consumo. Indubbiamente molti amanti dell'arte condivideranno questa opinione del governo finlandese, ma dal punto di vista giuridico essa, evidentemente, non ha alcun valore.

36. Esamino poi la tesi finlandese secondo cui una rigida distinzione tra servizi e beni avrebbe la conseguenza che l'esenzione — almeno per gli artisti — non avrebbe alcuna rilevanza pratica. A mio giudizio, è ben possibile che questa conseguenza effettivamente si verifichi. Tuttavia una conseguenza del genere, che uno Stato membro può magari considerare indesiderata dal punto di vista politico, non può comportare che la Corte dia ad un'esenzione concessa dalla direttiva un'interpretazione ampia, che sarebbe in contrasto con il testo della direttiva medesima. Solo il legislatore comunitario potrebbe annullare questa conseguenza mediante una modifica della direttiva.

37. In ogni caso, dall'interpretazione data dalla Commissione all'esenzione risulta che questa ha comunque una certa rilevanza pratica. La Commissione afferma infatti che le opere d'arte eseguite su commissione possono profittare dell'esenzione. L'arte eseguita su commissione mi sembra un fenomeno molto più frequente dell'esempio nominato dal governo finlandese, l'affresco nell'abitazione o nella ditta dell'acquirente.

38. Nemmeno gli obiettivi della disposizione di esenzione, casu quo delle altre disposizioni della direttiva che riguardano attivitá culturali, mi permettono di desumere che l'Atto di adesione in combinato disposto con l'art. 28, n. 3, inizio e lett. b), e l'allegato F, punto 2, della direttiva potrebbero riguardare anche la cessione di beni. Èevidente che non era intenzione del legislatore comunitario escludere tutte le operazioni compiute dagli artisti dall'imposizione di IVA. In primo luogo faccio presente che l'eccezione invocata dal governo finlandese ha un carattere facoltativo. Inoltre essa vale solo per un periodo di transizione. Infine nella direttiva stessa è stato incluso uno strumento che deve rendere possibile agli Stati membri di limitare la pressione fiscale sulle opere d'arte. Infatti gli Stati, in forza dell'art. 12, n. 3, possono applicare un'aliquota ridotta. L'art. 13 A, n. 1, lett. n), per determinati servizi e forniture va ancora oltre, in quanto concede un'esenzione dall'IVA se questi servizi e queste forniture sono stati effettuati da istituti culturali pubblici o da altri istituti culturali riconosciuti dallo Stato membro in questione.

39. A mio giudizio il legislatore comunitario ha optato in questo modo per un sistema equilibrato di imposizione di IVA sull'arte. L'esenzione temporanea, ai sensi dell'art. 28, n. 3, inizio e lett. b), e dell'allegato F, punto 2, riveste a tal riguardo un ruolo subordinato. Non si può quindi affatto affermare che un'inter-

pretazione restrittiva di questa esenzione verrebbe a contrastare gli obiettivi della direttiva, ammesso che sia comunque possibile un'interpretazione diversa.

40. Nella controversia è stato invocato anche l'effetto del principio della neutralità fiscale. Questo principio sta a fondamento del sistema comunitario dell'IVA, di cui fa parte la direttiva. Esso osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA [17]. In questo contesto, di recente la Corte ha, più in particolare, nuovamente confermato che una doppia imposizione è in contrasto con il principio della neutralità della tassazione [18].

41. A mio giudizio, da questo principio non può derivare che la cessione di opere d'arte da parte dell'artista debba poter essere compresa nell'esenzione. La cessione di un'opera d'arte e la prestazione di un servizio da parte di un artista, come ad esempio dipingere un ritratto su commissione, non vanno infatti considerati come operazioni uguali. Come la Commissione giustamente afferma, si tratta qui di operazioni diverse, per cui è decisivo vedere che tipo di contratto abbia stipulato l'artista.

42. A tale riguardo osservo ancora che la direttiva in diversi punti, e in modo piuttosto preciso, opera una distinzione tra operazioni che ricadono sempre nell'aliquota ordinaria dell'IVA, operazioni che possono essere comprese nell'aliquota ridotta, e operazioni che possono essere addirittura esentate completamente. In un sistema con un carattere tanto dettagliato, operazioni con un carattere in un certo senso paragonabile, ma non uguale, in certi casi verranno automaticamente trattate in modo diverso.

43. In questo modo la direttiva ha creato molti casi limite, che derivano dal fatto che i limiti osservati non hanno sempre un carattere naturale, ma sono determinati dal modo in cui il legislatore comunitario ha fatto uso del suo margine di discrezionalità. Il limite che ha ancora, con maggiore chiarezza, un carattere naturale è la distinzione tra beni e servizi. Non vedo quindi perchè il mantenimento di tale distinzione dovrebbe essere reso impossibile invocando il principio della neutralità fiscale.

44. Nella controversia viene esaminata anche la questione se l'esenzione dall'imposizione fiscale per le opere d'arte possa portare ad una doppia tassazione. Considerato che da quanto sopra già deriva che un'esenzione del genere non è conforme al sistema della direttiva, non approfondisco il rischio della doppia tassazione.

45. Ad abundantiam osservo ancora quanto segue. Dal ricorso si deduce che il

17 — V., tra l'altro, sentenza Gregg, citata alla nota 9.

18 — Sentenza 17 maggio 2001, cause riunite C-322/99 e C-323/99, Fischer e a. (Racc. pag. I-4049, punto 76).

governo finlandese, nelle trattative di adesione, intendeva esentare anche la prima cessione di opere d'arte dall'imposizione di IVA. Non si può tuttavia tenere conto di questa intenzione nella valutazione della presente causa, in quanto non è determinante quale sia stata la volontà di una delle parti durante le trattative, lo è piuttosto il risultato delle medesime, come fissato nel testo dell'atto.

VI — Conclusioni

46. Alla luce dei fatti e delle circostanze qui sopra riportati, suggerisco alla Corte:

a) di dichiarare che la Repubblica di Finlandia, avendo mantenuto in vigore la legislazione con cui si esentano dall'imposta sul valore aggiunto sia le cessioni di opere d'arte effettuate dagli artisti o dagli intermediari, sia l'importazione di opere d'arte direttamente acquistate presso gli artisti, è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'art. 2 della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, sesta direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme;

b) di condannare la Repubblica di Finlandia alle spese, ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura.