SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 9 de febrero de 2006 *

En el asunto C-305/03,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 16 de julio de 2003,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por las Sras. C. Jackson y R. Caudwell, en calidad de agentes, asistidas por el Sr. N. Paines, QC, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (Ponente) y A. Ó Caoimh, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de diciembre de 2004;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 24 de febrero de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 16, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de

negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 1999/49/CE del Consejo, de 25 de mayo de 1999 (DO L 139, p. 27) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») a la comisión percibida por los subastadores, en las subastas públicas de objetos de arte, de colección y antigüedades (en lo sucesivo, «objetos de arte») importados en el marco del régimen de admisión temporal.

2 El presente recurso tiene por objeto, más concretamente, la consideración del IVA aplicado a las subastas públicas de objetos de arte, de colección y antigüedades situadas en el Reino Unido en régimen de admisión temporal e importadas en el territorio comunitario una vez vendidas.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

Sexta Directiva

3 El artículo 2 de dicha Directiva establece:

«Estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. Las importaciones de bienes.»

4 A tenor del artículo 5, apartado 4, letra c), de dicha Directiva, tendrá igualmente la consideración de entrega de bienes, en el sentido del apartado 1 del mismo artículo:

«la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta.»

5 El artículo 11, parte B, apartados 1, 3 y 6, de la Sexta Directiva dispone:

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

[...]

3. Quedarán comprendidos en la base imponible, en la medida en que no estén ya comprendidos en ella de algún otro modo:

a) los impuestos, derechos, gravámenes y tasas que se devenguen fuera del país de importación, así como los devengados en la importación misma, excepción hecha del propio impuesto sobre el valor añadido que haya de percibirse;

b) los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior del país.

Se entenderá por "primer lugar de destino" el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento equivalente con el que se justifique la introducción de los bienes en el país de importación. De no existir esta indicación, se considerará que el lugar de destino se encuentra en el de la primera manipulación en este país.

Se incluirán asimismo en la base imponible los gastos accesorios mencionados anteriormente cuando se deriven del transporte hacia otro lugar de destino situado dentro de la Comunidad, siempre que este último se conozca en el momento en que se produce el devengo del impuesto.

[...]

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

Esta fracción se fijará de forma que el [IVA] adecuado en la importación sea, en cualquier caso, por lo menos igual al 5 % del importe fijado con arreglo a los apartados 1 a 4.»

6 El artículo 12, apartado 3, de la Directiva reza del siguiente modo:

«a) Cada Estado miembro fijará el tipo normal del [IVA] como un porcentaje de la base imponible que será el mismo para las entregas de bienes y para las prestaciones de servicios. Del 1 de enero de 1999 al 31 de diciembre de 2000, este porcentaje no podrá ser inferior al 15 %.

[...]

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

[...]

c) Los Estados miembros podrán establecer que el tipo reducido o uno de los tipos reducidos que apliquen con arreglo a las disposiciones del párrafo tercero de la letra a) se aplique asimismo a las importaciones de objetos de arte, a los que se hace referencia en las letras a), b) y c) de la parte A del artículo 26 *bis*.

[...]»

7 El artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva establece que los Estados miembros declararán exentas a la importación, entre otras:

«i) las prestaciones de servicios que se refieran a la importación de bienes y cuyo valor esté incluido en la base imponible de conformidad con la letra b) del apartado 3 del punto B del artículo 11.»

8 El artículo 16 de la Sexta Directiva, en su redacción dada por el artículo 28 *quater* de la misma Directiva, prevé algunas exenciones en relación con el tráfico internacional de mercancías y dispone en su apartado 1:

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

[...]

E. Las entregas:

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

[...]

así como las prestaciones de servicios relativas a dichas entregas.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero de la letra a) del apartado 1 del artículo 21, el deudor conforme al párrafo primero será la persona que saque los bienes de los regímenes o situaciones enumerados en el presente apartado.

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

[...]»

9 La Directiva 94/5/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE (DO L 60, p. 16), a la que debían adaptar los Estados miembros sus ordenamientos jurídicos internos antes del 1 de enero de 1995, insertó el artículo 26 *bis* en la Sexta Directiva. Esta disposición, con la rúbrica «régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección», es del siguiente tenor literal:

«*A. Definiciones*

A efectos del presente artículo, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, se entenderá por:

[...]

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

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

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

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

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

[...]

C. Régimen particular de ventas en subastas públicas

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

[...]

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

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

y

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

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

— el precio de adjudicación del bien en la subasta pública,

y

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

[...]

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

[...]»

10 El artículo 28, apartado 1 *bis*, de la Sexta Directiva, cuyo texto resulta de la Directiva 94/5, establece que el Reino Unido podía aplicar, hasta el 30 de junio de 1999, un

tipo reducido, que no podía ser inferior al 2,5 %, a las importaciones de objetos de arte. A partir de esa fecha dicho Estado miembro estaba obligado a aplicar a las referidas importaciones el tipo general o, en virtud de la excepción prevista en el artículo 11, parte B, apartado 6), un tipo reducido no inferior al 5 %.

El Código aduanero

11 El artículo 29 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1; en lo sucesivo, «Código aduanero») establece:

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

[...]

3. a) El precio efectivamente pagado o por pagar será el pago total que, por las mercancías importadas, haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste, y comprenderá todos los pagos efectuados o por efectuar, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor o por el comprador a una tercera persona para satisfacer una obligación del vendedor [...]»

12 Las normas detalladas de aplicación del Código aduanero se establecen en el Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento nº 2913/92 (DO L 253, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CEE) nº 993/2001 de la Comisión, de 4 de mayo de 2001 (DO L 141, p. 1). Las disposiciones pertinentes de dicho Reglamento son las siguientes:

«Artículo 576

[...]

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

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

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

[...]

Artículo 582

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

[...]»

Normativa nacional

13 De los autos se deduce que la Orden de 10 de mayo de 1995 relativa al impuesto sobre el valor añadido (disposiciones especiales) [Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 — SI 1995/1268], que entró en vigor el 1 de junio de 1995, mediante la que se adaptó el ordenamiento jurídico interno del Reino Unido a la Directiva 94/5, establece, en su artículo 12, la aplicación del régimen de margen a las entregas de objetos de arte por los organizadores de subastas públicas.

14 El artículo 3 de la Orden de 30 de marzo de 1995, relativa al impuesto sobre el valor añadido (tratamiento de las operaciones) [Value Added Tax (Treatment of Transactions) Order 1995 — SI 1995/958], dispone que la transmisión de la propiedad de un objeto de arte importado para su reventa, que se produzca cuando ese objeto se halla aún incluido en el régimen de admisión temporal con exención total de los derechos de importación de conformidad con las disposiciones pertinentes del Código aduanero, no debe considerarse una entrega de bienes ni una prestación de servicios.

Hechos y procedimiento administrativo previo

15 En el Reino Unido se importan los objetos de arte para su eventual venta en pública subasta en el marco del procedimiento de admisión temporal con exención total de los derechos de importación. En caso de que, una vez subastados, el objeto se importe definitivamente en la Comunidad Europea, el IVA debe calcularse sobre la base del precio obtenido en la venta en subasta pública, incluido el margen de beneficios del subastador. Acto seguido se reduce esta cantidad con arreglo al artículo 11, parte B, apartado 6, de la Sexta Directa, de forma que el tipo de gravamen efectivo sea igual al 5 % de la base imponible aplicable.

16 Tras comprobar que, en contra de las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 28, apartado 1 *bis*, y 28 *quater*, parte E, punto 1, de la Sexta Directiva, el Reino Unido no somete al impuesto al tipo general el margen de beneficios de los subastadores por la venta en subasta pública de objetos de arte importados, el 17 de marzo de 1997 la Comisión dirigió un escrito de requerimiento a dicho Estado miembro e inició el procedimiento de infracción previsto en el artículo 226 CE.

17 Para precisar su punto de vista, el 10 de agosto de 1998 la Comisión remitió un escrito de requerimiento complementario al Reino Unido puntualizando que dicho Estado miembro había incumplido las obligaciones que le incumben, no sólo en virtud de los artículos 28, apartado 1 *bis*, y 28 *quater*, parte E, punto 1, de la Sexta Directiva, sino también en virtud de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 26 *bis* de la misma Directiva.

18 Al no considerar satisfactorias las respuestas de las autoridades del Reino Unido de 15 de mayo de 1997 y de 12 de octubre de 1998, el 3 de agosto de 2000 la Comisión remitió un dictamen motivado a dicho Estado miembro, requiriéndole para que adoptara las medidas necesarias para atenerse a dicho dictamen dentro de un plazo de dos meses a partir de su notificación.

19 Mediante escrito de 16 de noviembre de 2000, las autoridades del Reino Unido respondieron manteniendo los puntos de vista expuestos con anterioridad. Por considerar que dicho Estado miembro no había adoptado las medidas necesarias para atenerse al dictamen motivado dentro del plazo concedido, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Sobre el recurso

Sobre la admisibilidad

20 El Gobierno del Reino Unido alegó en su dúplica y en el acto de la vista que la Comisión había expuesto en su réplica una nueva imputación que no había sido formulada en el procedimiento administrativo previo, lo cual, a su juicio, determina la inadmisibilidad de su recurso.

21 El Reino Unido señala que en el dictamen motivado y en el escrito de interposición la Comisión le reprochó no haber sometido el margen de beneficios del subastador por la venta en pública subasta de objetos de arte importados en régimen de admisión temporal al IVA sobre las entregas en el interior del país, con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva. Matiza que, la Comisión en cambio, consideró en la réplica que el Reino Unido había incluido acertadamente dicho margen en el importe imponible a la importación, pero que se había equivocado al calcular el IVA a la importación.

22 El procedimiento administrativo previo previsto en el artículo 226 CE delimita el objeto de un recurso interpuesto con arreglo a dicho artículo (véanse las sentencia de 10 de mayo de 2001, Comisión/Países Bajos, C-152/98, Rec. p. I-3463, apartado 23; de 15 de enero de 2002, Comisión/Italia, C-439/99, Rec. p. I-305, apartado 11, y de 16 de junio de 2005, Comisión/Italia, C-456/03, Rec. p. I-5335, apartado 35). Por lo tanto, el recurso debe basarse en los mismos motivos y

alegaciones que el dictamen motivado (véanse, en particular, las sentencias de 1 de diciembre de 1993, Comisión/Dinamarca, C-234/91, Rec. p. I-6273, apartado 16, y de 18 de junio e 1998, Comisión/Italia, C-35/96, Rec. p. I-3851, apartado 28). Si una imputación no ha sido formulada en el dictamen motivado, no es admisible en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia (véase la sentencia de 15 de enero de 2002, Comisión/Italia, antes citada, apartado 11).

23 No obstante, esta exigencia no puede llegar a imponer en todos los supuestos una coincidencia perfecta entre la parte dispositiva del dictamen motivado y las pretensiones del recurso cuando el objeto del litigio no se ha ampliado ni se ha modificado sino que, por el contrario, solamente se ha restringido (sentencias de 11 de julio de 2002, Comisión/España, C-139/00, Rec. p. I-6407, apartado 19, y de 1 de febrero de 2005, Comisión/Austria, C-203/03, Rec. p. I-935, apartado 29).

24 En el caso de autos la Comisión siempre ha sostenido, tanto durante el procedimiento administrativo previo como durante el procedimiento judicial, que el Reino Unido aplica un tipo reducido de IVA al margen de beneficio del subastador, contrariamente a las obligaciones que le incumben en virtud de la Sexta Directiva. La cuestión de si dicho margen es un componente del valor en aduana o no en nada cambia el hecho de que el referido Estado miembro le aplique un tipo reducido efectivo. La tesis de la Comisión, según la cual tal margen debe gravarse al tipo general, no ha variado durante el procedimiento.

25 Por consiguiente, procede desestimar el motivo del Reino Unido cuyo objeto es que se declare que la Comisión ha formulado una nueva imputación.

Sobre el fondo

26 La cuestión principal en este litigio es dilucidar si el margen de beneficio del subastador con motivo de la venta en subasta pública de objetos de arte importados en régimen de admisión temporal debe gravarse como una operación en el interior

del país con arreglo a los requisitos establecidos en el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva. Sin embargo, la Comisión alega igualmente la infracción de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), y 12, apartado 3. Por lo tanto, debe comprobarse si realmente queda acreditada la supuesta infracción de dichas disposiciones.

27 La Comisión observa que la situación en el caso de autos supone dos hechos imponibles: por una parte, una importación de bienes y, por otra, una operación en el interior del país. En todos los casos en que una importación va seguida de una venta por un sujeto pasivo, deben gravarse tanto la importación como la venta.

28 La Comisión recrimina al Reino Unido no haber distinguido el segundo hecho imponible, a saber, la venta en pública subasta, y no haberla sometido al impuesto como operación en el interior del país. Afirma que, por ello, dicho Estado miembro incumplió las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), y 12, apartado 3, de la Sexta Directiva.

29 El Gobierno del Reino Unido reconoce que existen potencialmente dos hechos imponibles, a saber, la importación de los bienes y su venta en pública subasta. No obstante, a su juicio, mientras los objetos de arte de que se trata se hallen en régimen de admisión temporal, las ventas en subasta pública en cuestión son ventas de exportación hacia el territorio aduanero de la Comunidad, en el sentido del artículo 29 del Código aduanero, y no pueden constituir al mismo tiempo operaciones en el Reino Unido.

30 El artículo 2 de la Sexta Directiva distingue dos clases de operaciones sujetas al IVA; por una parte, las operaciones realizadas en el interior del país y, por otra, las importaciones de bienes.

31 Del artículo 5, apartado 4, letra c), de dicha Directiva se desprende que el subastador procede a una entrega de bienes cuando transmite un bien en virtud del contrato de comisión celebrado entre él y el vendedor o el comprador.

32 El artículo 12, apartado 3, de la Sexta Directiva fija un tipo general de IVA, aplicable a toda operación imponible que no dé lugar a la aplicación de un tipo reducido.

33 Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, el análisis de las características del sistema común del IVA permite deducir que respecto a todas las operaciones en el interior de un Estado miembro, el hecho imponible del impuesto está constituido por la entrega de un bien efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo que actúa como tal, mientras que, por lo que se refiere a las operaciones de importación, el hecho imponible del impuesto está constituido únicamente por la entrada de un bien en el interior de un Estado miembro, independientemente de que haya o no una transacción, que la operación se efectúe a título oneroso o gratuito, o por un sujeto pasivo o un particular (véase, en especial, la sentencia de 5 de mayo de 1982, Schul, 15/81, Rec. p. 1409, apartado 14).

34 En el caso de autos, los objetos de arte importados para ser vendidos en subasta pública están incluidos desde su entrada en la Comunidad en un régimen de admisión temporal con exención total de los derechos de importación, siempre que no se conozca su destino final antes de la venta. Cuando se vende el bien a un comprador de la Comunidad, la importación se efectúa en el Estado miembro en cuyo territorio el bien salga de dicho régimen.

35 La Sexta Directiva establece dos regímenes fiscales distintos que deben aplicarse en caso de importación y en caso de venta en subasta pública de objetos de arte, respectivamente. Por una parte, en lo que atañe a la importación, la cual está sujeta al IVA en virtud del artículo 2, punto 2, de la Sexta Directiva, el artículo 12, apartado 3, letra c), y, a modo de excepción, el artículo 11, parte B, apartado 6, de ésta establecen un tipo reducido de IVA que debe aplicarse al valor en aduana del

bien importado. Por otra parte, en lo tocante a la venta en pública subasta, el efecto del artículo 26 *bis*, parte C, de la Sexta Directiva es, en particular, determinar la comisión del subastador en relación con el valor global del bien, cuando éste realiza una entrega en el sentido del artículo 5, apartado 4, letra c), de dicha Directiva. Esta comisión constituye, por lo tanto, la base imponible para la venta en pública subasta, gravada al tipo general establecido en el artículo 12, apartado 3, letra a), de la misma Directiva.

36 La Comisión sostiene que el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva establece imperativamente que todas las operaciones efectuadas en tanto que las mercancías estén sujetas al régimen de admisión temporal, si posteriormente éstas son importadas, deben gravarse como si dichas operaciones hubieran sido efectuadas tras su importación definitiva. Por lo tanto, a su juicio, el tipo reducido efectivo debe aplicarse al valor de las mercancías antes de su subasta pública, es decir, al precio pagado por el comprador con ocasión de dicha venta, una vez deducida la comisión del subastador. Matiza que posteriormente debe aplicarse el tipo general del IVA a la referida comisión, con arreglo al artículo 26 *bis*, parte C, de dicha Directiva.

37 Puntualiza, además, que esta regla es válida independientemente de las generales en materia de determinación del valor en aduana previstas en los artículos 29 y 144 del Código aduanero y de las contenidas en el artículo 11, parte B, apartado 1, de la Sexta Directiva.

38 El Gobierno del Reino Unido refuta esta argumentación. A su juicio, el régimen fiscal que aplica es compatible con el artículo 16 de la Sexta Directiva, ya que de esta disposición y del artículo 11, parte B, de la misma Directiva se deduce claramente que el coste de tales operaciones está incluido en la base imponible a la importación y no se halla sujeto al impuesto como operación en el interior del país, a diferencia de lo que ocurre en el caso de una operación que tenga lugar tras la importación definitiva. Alega que existiría doble imposición si las comisiones de los subastadores estuvieran nuevamente sujetas a gravamen como contraprestación de una operación en el interior del territorio.

39 Consta que el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva, teniendo en cuenta el régimen previsto en su parte E, establece que los Estados miembros pueden eximir del IVA determinadas operaciones sobre bienes sujetos al régimen de admisión temporal, siempre que su objetivo no sea la utilización o el consumo finales y que la cuota del IVA adeudado a la salida del régimen corresponda a la cuota del impuesto que se habría abonado si cada una de las operaciones hubiera estado gravada en el interior del país.

40 En la medida en que la citada disposición reconoce a los Estados miembros la facultad de eximir determinadas operaciones realizadas en el interior del país respecto a bienes que se hallen en los regímenes o situaciones previstos en esa misma disposición, entre los que se halla el régimen de admisión temporal, les impone asimismo determinados requisitos que deben cumplirse para la aplicación de la referida exención.

41 Aunque el momento de la importación definitiva de un bien que desde su entrada en el interior de la Comunidad haya sido incluido en el régimen de admisión temporal, con arreglo al artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva, se aplace al momento en que el bien salga de dicho régimen, de la excepción establecida en el artículo 16, apartado 1, de dicha Directiva se desprende que todas las operaciones efectuadas en dicho régimen temporal deben gravarse como si se hubieran realizado en el interior del país tras la importación definitiva de las mercancías.

42 En consecuencia, en el caso de que un objeto de arte se venda en pública subasta en régimen de admisión temporal, y se importe posteriormente a esta operación en el territorio comunitario, debe distinguirse entre la venta en subasta pública y la importación, y gravar separadamente ambas operaciones.

43 Por consiguiente, para gravar tanto la importación como la venta en pública subasta conforme a los requisitos establecidos en el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva, procede distinguir en el precio de adjudicación entre la parte que

corresponde a la comisión del subastador y la que corresponde al valor en aduana del bien importado. La primera constituye, así, la base imponible para la venta en pública subasta, calculada en virtud del artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva y gravada al tipo general establecido en el artículo 12, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, mientras que la segunda corresponde al valor en aduana de la mercancía que está sujeta al IVA a la importación y gravada a un tipo reducido efectivo aplicable en el Reino Unido, en virtud del artículo 11, parte B, apartado 6, de la misma Directiva.

44 Esta interpretación es acorde con el objetivo del artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva, que consiste, en particular, en garantizar la neutralidad fiscal entre, por una parte, las operaciones sobre los bienes incluidos en el régimen de admisión temporal e importados con posterioridad y, por otra, las relativas a los bienes que se encuentran ya en el interior de la Comunidad.

45 Teniendo en cuenta el análisis expuesto en el apartado 43 de la presente sentencia y, más concretamente, la circunstancia de que el valor de la comisión del subastador debe distinguirse del valor en aduana de la mercancía de que se trata, a efectos de su respectiva sujeción al impuesto, resulta infundada la alegación del Reino Unido según la cual el margen de beneficio del subastador forma parte del valor de importación, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11, parte B, apartados 1 y 3, letra b), de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 29 del Código aduanero.

46 Asimismo debe desestimarse la alegación del Reino Unido de que lo dispuesto en el artículo 16, apartado 1, primer párrafo de la Sexta Directiva es de carácter facultativo para los Estados miembros, mientras que el último párrafo de esa misma disposición, que establece la obligación de evitar la doble imposición, constituye una norma de carácter imperativo. Según tal argumentación, la obligación referida en último lugar compele a los Estados miembros a no considerar la operación realizada por el subastador como una operación en el interior del país.

47 Como sostiene acertadamente la Comisión, cuando el Estado miembro ejerce la facultad que otorga el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva, adoptando medidas especiales que permiten eximir las operaciones relativas a las mercancías incluidas en los regímenes de admisión temporal, debe cumplir todos los requisitos establecidos en dicha disposición.

48 En cuanto a la obligación de evitar la doble imposición, establecida en el artículo 16, apartado 1, último párrafo, de la Sexta Directiva, procede señalar que el objeto de esta disposición es el sujeto pasivo del impuesto. Según se desprende del párrafo anterior de la misma disposición, como excepción al artículo 21, apartado 1, letra a), párrafo primero, de dicha Directiva, la persona obligada al pago del impuesto por las operaciones a que se refiere el artículo 16, apartado 1, primer párrafo, de la misma Directiva, es la que saque los bienes de los regímenes o situaciones enumeradas en esta disposición. En efecto, para evitar toda confusión acerca de la referida persona, la Sexta Directiva establece la obligación de evitar la doble imposición, sin que ello influya en modo alguno en el tipo aplicable al margen de beneficios del subastador.

49 En estas circunstancias, teniendo en cuenta el hecho de que la venta en pública subasta de objetos de arte en el marco del régimen de admisión temporal, seguida de la importación en el territorio del Estado miembro de que se trate, debe considerarse una operación realizada en el interior del país y debe ser gravada como tal, procede declarar que la imputación de la Comisión basada en la infracción del artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva es fundada.

50 En consecuencia, dado que la venta en pública subasta debe calificarse de operación que ha tenido lugar en el interior del país, procede asimismo declarar que se ha probado la infracción de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), y 12, apartado 3, de la Sexta Directiva.

51 Teniendo en cuenta cuanto antecede, procede declarar que, al aplicar un tipo reducido del IVA a la comisión percibida por los subastadores en las subastas

públicas de objetos de arte importados en régimen de admisión temporal, el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 16, apartado 1, de la Sexta Directiva.

Costas

52 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber pedido la Comisión que se condene en costas al Reino Unido y al haber sido desestimados los motivos formulados por éste, procede condenarlo en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide:

1) **Declarar que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 4, letra c), 12, apartado 3, y 16, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 1999/49/CE del Consejo, de 25 de mayo de 1999, al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a la comisión percibida por los subastadores en las subastas públicas de objetos de arte, objetos de colección y antigüedades importados en régimen de admisión temporal.**

2) **Condenar en costas al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.**

Firmas