Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 1 de agosto de 2025 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección — Sujetos pasivos revendedores — Régimen del margen de beneficio — Artículo 316, apartado 1, letra b) — Opción por la aplicación del régimen del margen de beneficio — Concepto de entrega de un objeto de arte por su autor — Entrega por el autor a través de una persona jurídica»

En el asunto C-433/24,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), mediante resolución de 18 de junio de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de junio de 2024, en el procedimiento entre

Galerie Karsten Greve

y

Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis, Presidente de Sala, y los Sres. N. Jääskinen, A. Arabadjiev (Ponente) y M. Condinanzi y la Sra. R. Frendo, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretaria: Sra. R. Șereș, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 20 de marzo de 2025;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Galerie Karsten Greve, por el Sr. L. Poulet-Odent, avocat;

– en nombre del Gobierno francés, por las Sras. B. Dourthe y O. Duprat-Mazaré y por el Sr. B. Fodda, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: francés.

– en nombre del Gobierno español, por el Sr. A. Torró Molés, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Herold y W. Roels y por la Sra. J. Samnadda, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de junio de 2025;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), en su redacción aplicable al litigio principal.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la sociedad Galerie Karsten Greve (en lo sucesivo, «GKG») y el ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique (Ministerio de Economía, Finanzas y Soberanía Industrial y Digital, Francia), en relación con unas liquidaciones complementarias del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Los considerandos 4, 7 y 51 de la Directiva del IVA exponen:

«(4) La consecución del objetivo del establecimiento de un mercado interior exige la aplicación en los Estados miembros de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios. Por lo tanto, es necesario lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de [IVA], con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia.

[…]

(7) El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.

[…]

(51) Conviene adoptar un régimen comunitario de imposición aplicable a los bienes de ocasión, los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección, a fin de evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos.»

4 El artículo 14 de dicha Directiva dispone en su apartado 1:

«Se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

5 A tenor del artículo 103 de la citada Directiva:

«1. Los Estados miembros podrán establecer que el tipo reducido o uno de los tipos reducidos que apliquen con arreglo a los artículos 98 y 99 se aplique asimismo a la[s] importaciones de objetos de arte, de colección o antigüedades definidos en los puntos 2), 3) y 4) del apartado 1 del artículo 311.

2. Cuando hagan uso de la facultad prevista en el apartado 1, los Estados miembros podrán aplicar igualmente el tipo reducido a las entregas siguientes:

a) las entregas de objetos de arte efectuadas por sus autores o los derechohabientes de los mismos;

b) las entregas de objetos de arte efectuadas esporádicamente por un sujeto pasivo distinto del sujeto pasivo revendedor, cuando los objetos de arte hayan sido importados por él mismo, le hayan sido entregados por el autor o por sus derechohabientes o le hayan dado derecho a una deducción íntegra del IVA.»

6 El artículo 311, apartado 1, de la misma Directiva dispone:

«A efectos del presente capítulo, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, se considerarán:

[…]

2) "objetos de arte", los bienes que figuran en la parte A del anexo IX;

[…]

5) "sujeto pasivo revendedor", todo sujeto pasivo que, en el marco de su actividad económica, compre o destine a las finalidades de su empresa, 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;

[…]».

7 El artículo 314 de la Directiva del IVA dispone que:

«El régimen del margen de beneficio es aplicable a las entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades, efectuadas por un sujeto pasivo revendedor siempre que estos bienes le hayan sido entregados en la Comunidad [Europea] por una de las siguientes personas:

a) una persona que no sea sujeto pasivo;

b) otro sujeto pasivo, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo goce de exención con arreglo a lo dispuesto en el artículo 136;

c) otro sujeto pasivo, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo goce de la franquicia para las pequeñas empresas establecida en los artículos 282 a 292 y se refiera a un bien de inversión;

d) otro sujeto pasivo revendedor, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo revendedor haya estado sujeta al IVA con arreglo al presente régimen especial.»

8 El artículo 316, apartado 1, de esta Directiva establece:

«Los Estados miembros concederán a los sujetos pasivos revendedores el derecho de optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio para las entregas de los siguientes bienes:

a) objetos de arte, de colección o de antigüedades que hayan sido importados por ellos mismos;

b) objetos de arte que les hayan sido entregados por su autor o por los derechohabientes de este;

c) objetos de arte que les hayan sido entregados por un sujeto pasivo distinto que no se considere sujeto pasivo revendedor, cuando esta entrega haya estado sujeta al tipo reducido en virtud de lo dispuesto en el artículo 103.»

9 El anexo IX de dicha Directiva contiene una parte A, titulada «Objetos de arte», que tiene el siguiente tenor:

«1) cuadros, “collages” y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701);

2) grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (código NC 9702 00 00);

3) esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00); para los vaciados de esculturas anteriores al 1 de enero de 1989, en casos determinados por los Estados miembros, podrá rebasarse, con carácter excepcional, el límite de ocho ejemplares;

4) tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos;

5) ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él;

6) esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería;

7) fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.»

Derecho francés

10 El artículo 278-0 *bis* del code général des impôts (Código General Tributario; en lo sucesivo, «CGI»), en su versión aplicable al litigio principal, dispone, en particular:

«El [IVA] se exigirá al tipo reducido del 5,5 % en las operaciones siguientes:

[…]

I. — 1.º Las importaciones de objetos de arte, objetos de colección o antigüedades, así como las adquisiciones intracomunitarias, efectuadas por un sujeto pasivo o una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, de objetos de arte, objetos de colección o antigüedades que hayan importado en el territorio de otro Estado miembro de la Unión Europea;

2.º Las adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte que fueron objeto de una entrega en otro Estado miembro por parte de otros sujetos pasivos distintos de los revendedores».

11 A tenor del artículo 278 *septies* del CGI, en su redacción aplicable al litigio principal:

«El [IVA] se exigirá al tipo del 10 %:

[…]

2.º A las entregas de objetos de arte efectuadas por sus autores o derechohabientes;

[…]».

12 El artículo 297 A, apartado I, del CGI tiene el siguiente tenor:

«1.º La base imponible de las entregas realizadas por un revendedor de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección que le fueron entregados por una persona que no es deudor del [IVA] o que no está autorizada a facturar el [IVA] por esa entrega estará constituida por la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra.

La definición de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se establecerá mediante decreto;

[…]».

13 El artículo 297 B, párrafo primero, del CGI dispone:

«Los sujetos pasivos revendedores podrán solicitar la aplicación de lo dispuesto en el artículo 297 A a las entregas de obras de arte, objetos de colección o antigüedades subsiguientes a una importación, una adquisición intracomunitaria o una entrega sujetas al tipo reducido del [IVA] con arreglo al artículo 278 *septies* o al apartado I del artículo 278-0 *bis*.»

14 El artículo 98 A, apartado II, del anexo III del CGI, en su redacción aplicable al litigio principal, establece:

«Se considerarán objetos de arte las siguientes obras:

1.º cuadros, "collages" y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos;

[…]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 GKG, en el ejercicio de su actividad de galería de arte, realizó entregas de objetos de arte que había adquirido a lo largo de 2014 a la sociedad británica Studio Rubin Gideon (en lo sucesivo, «sociedad SRG»). GKG fue objeto de una comprobación contable tras la cual la Administración tributaria revisó el resultado del régimen del margen de beneficio aplicado a las entregas efectuadas por GKG y, en consecuencia, practicó a esta una liquidación complementaria de IVA por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014.

16 Mediante resolución de 25 de noviembre de 2020, el tribunal administratif de Paris (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de París, Francia) rechazó la demanda entablada por GKG para que se anularan dichas liquidaciones del impuesto y las correspondientes sanciones. Mediante sentencia de 1 de junio de 2022, la cour administrative d'appel de Paris (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de París, Francia) desestimó el recurso de apelación interpuesto por GKG contra la anterior resolución.

17 En el recurso de casación interpuesto por GKG ante el Conseil d'État (Consejo de Estado, Francia), que es el órgano jurisdiccional remitente, este tribunal señala que de los documentos que obran en autos se desprende invariablemente que la sociedad SRG realizó entregas de objetos de arte con carácter habitual durante el período impositivo controvertido. Por consiguiente, entiende que GKG no tenía derecho, en cualquier caso, a someter al régimen del margen de beneficio, con arreglo a las disposiciones de los artículos 297 B y 278-0 *bis*, I, 2.º, del CGI, sus propias entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuyo proveedor fuera la mencionada sociedad.

18 De lo anterior se infiere que, de los términos del número 2.º del artículo 278 *septies* del CGI, en su redacción aplicable al período impositivo controvertido, en relación con lo dispuesto por el artículo 297 B de dicho Código, resulta que el derecho a optar por el régimen particular del margen de beneficio es aplicable a las entregas de objetos de arte subsiguientes a una adquisición intracomunitaria de tales objetos cuando el proveedor de estos sea su autor o sus derechohabientes.

19 En el presente asunto, según parece, GKG aplicó el régimen del margen de beneficio a las entregas efectuadas a sus clientes de cuadros del pintor Gideon Rubin, tras obtenerlos mediante adquisiciones intracomunitarias en las que el proveedor fue la sociedad SRG. Uno de los dos únicos socios de esta última era el Sr. Rubin.

20 Para concluir que GKG no tenía derecho a aplicar a las referidas entregas de cuadros el régimen del margen de beneficio, la cour administrative d'appel de Paris (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de París) estimó que los cuadros en cuestión no habían sido entregados a dicha entidad por su autor, puesto que, cuando se trata de un cuadro, su autor solo puede ser el propio artista que lo ha pintado, de modo que no podía considerarse que la sociedad SRG, una persona jurídica, fuera la autora de los referidos cuadros. GKG sostiene, en apoyo de su recurso de casación, que la cour administrative d'appel de Paris (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de París) incurrió, con respecto a este punto, en error de Derecho.

21 Según el Conseil d'État (Consejo de Estado), la respuesta al motivo invocado por GKG depende de si las disposiciones del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 311, apartado 1, punto 2, y el anexo IX, parte A, de esta, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que una persona jurídica, como una sociedad, sea considerada, a efectos de la aplicación de dichas disposiciones, el «autor» de un cuadro.

22 En caso de respuesta negativa a esta primera cuestión, la respuesta a dicho motivo dependerá igualmente de cuáles sean los criterios que deban tenerse en cuenta para admitir que una persona jurídica, como una sociedad, pueda ser considerada, a efectos de la aplicación de esas mismas disposiciones, el «autor» de un cuadro. Tales criterios podrían ser, entre otros, la sujeción de la sociedad en cuestión a un régimen jurídico particular, la circunstancia de que la persona física que pintó el cuadro posea la totalidad o parte del capital social de dicha sociedad, o incluso que esa persona ejerza funciones de dirección en el seno de la misma sociedad.

23 En tales circunstancias, el Conseil d'État (Consejo de Estado) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones del artículo 316, apartado 1, letra b), de la [Directiva del IVA], en relación con las del artículo 311, apartado 1, punto 2, y las de la parte A del anexo IX de dicha Directiva, en el sentido de que se oponen a que una persona jurídica, en este caso una sociedad, sea considerada el "autor" de un cuadro a efectos de la aplicación de las citadas disposiciones?

2) En caso de respuesta negativa a esta primera cuestión, ¿qué criterios (como, por ejemplo, en el caso de una sociedad, que esté sujeta a un régimen jurídico particular, que la persona física que haya pintado el cuadro posea la totalidad o parte del capital social de esa sociedad, que dicha persona ejerza funciones de dirección en la sociedad, etc.) deben tenerse en cuenta para que una persona jurídica, en este caso una sociedad, pueda ser considerada el "autor" de un cuadro a efectos de la aplicación de las citadas disposiciones?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

24 Con carácter preliminar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde tal perspectiva, incumbe al Tribunal de Justicia, en su caso, reformular las cuestiones que se le plantean (sentencia de 30 de abril de 2025, Inspektorat kam Visshia sadeben savet, C-313/23, C-316/23 y C-332/23, EU:C:2025:303, apartado 65 y jurisprudencia citada).

25 A tenor del artículo 316, apartado 1, letra b), de la citada Directiva, los Estados miembros concederán a los sujetos pasivos revendedores el derecho de optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio para las entregas de objetos de arte que les hayan sido entregados por su autor o por los derechohabientes de este.

26 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas, en particular, sobre si una persona jurídica puede ser considerada, a efectos de la aplicación, por el sujeto pasivo revendedor, del régimen del margen de beneficio previsto en dicho artículo 316, apartado 1, letra b), el autor de un objeto de arte y, en tal caso, en qué condiciones.

27 No obstante, consta que el autor de los cuadros de que se trata en el litigio principal es el pintor Gideon Rubin, que los puso a la venta a través de la sociedad SRG, en cuyo capital participan dos socios, uno de los cuales es el mencionado pintor.

28 Por otra parte, según el artículo 314, letra a), de la Directiva del IVA, el régimen del margen de beneficio es aplicable a las entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades, efectuadas por un sujeto pasivo revendedor siempre que estos bienes le hayan sido entregados en la Unión por una persona que no sea sujeto pasivo. Así, el artículo 316, apartado 1, letra b), de dicha Directiva trata, a su vez, del caso de los sujetos pasivos revendedores que efectúen entregas de objetos de arte que les hayan sido entregados por su autor o por los derechohabientes de este como sujetos pasivos del IVA.

29 A la vista de lo anterior, con el fin de proporcionar al órgano jurisdiccional una respuesta útil, procede analizar la cuestión relativa no a si una persona jurídica como la sociedad SRG puede tener cabida en el concepto de «autor», en el sentido del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, sino a si esta disposición comprende la entrega de objetos de arte efectuada por su autor o sus derechohabientes a través de una persona jurídica sujeta al IVA.

30 Por consiguiente, se ha de considerar que, mediante sus cuestiones prejudiciales, que deben ser examinadas conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 316, apartado 1, letra b) de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que está comprendida en dicha disposición la entrega por sujetos pasivos revendedores de objetos de arte que les han sido entregados por el autor o sus derechohabientes actuando a través de una persona jurídica y, en tal caso, en qué condiciones.

31 A este respecto, procede recordar que, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, deben tenerse en cuenta tanto el tenor y el objetivo de dicha disposición como su contexto y los objetivos de la normativa de la que forma parte (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de octubre de 2014, E., C-436/13, EU:C:2014:2246, apartado 37).

32 En primer lugar, conviene observar que el tenor del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA no define específicamente la operación en la que un autor o sus derechohabientes entregan objetos de arte a un sujeto pasivo revendedor. Sin embargo, como ha señalado, en esencia, el Abogado General en el punto 23 de sus conclusiones, la entrega de objetos de arte forma parte de la actividad comercial del autor o de sus derechohabientes, cuya sustancia consiste, conforme al artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, en la transmisión, a cambio de una remuneración, del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

33 Por lo tanto, el tenor del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA no excluye expresamente que un autor o sus derechohabientes puedan efectuar tal entrega a través de una persona jurídica ni que tal entrega la pueda realizar una persona jurídica.

34 En segundo lugar, en cuanto al contexto de esta disposición, es cierto que el régimen tributario del margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo revendedor en la entrega de objetos de arte constituye un régimen singular de IVA, excepcional respecto del régimen general de la citada Directiva, de modo que los artículos 314 y 316 de esta, que tratan de los casos en los que se aplica dicho régimen, deben interpretarse de manera restrictiva. No obstante, esta regla de interpretación restrictiva no significa que los términos utilizados para definir dicho régimen hayan de interpretarse de tal manera que este quede privado de efectos. En efecto, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias de la neutralidad fiscal (véase la sentencia de 29 de noviembre de 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, apartados 22 y 23).

35 En tercer lugar, por lo que respecta a los objetivos perseguidos por la Directiva del IVA, de los considerandos 4 y 7 de esta Directiva se desprende que se pretende instaurar un sistema de IVA que no falsee las condiciones de competencia y no obstaculice la libre circulación de bienes y servicios. Según reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal es inherente a dicho sistema y ese principio se opone, en particular, a que operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo distinto en cuanto a la percepción del IVA (sentencia de 29 de noviembre de 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, apartado 32).

36 En lo que atañe, más específicamente, a los objetivos perseguidos por el régimen del margen de beneficio regulado en los artículos 314 y 316 de la Directiva del IVA, procede señalar que, según el considerando 51 de esa Directiva, ese régimen pretende, en el sector de los bienes de ocasión, los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección, evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos (sentencia de 29 de noviembre de 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, apartado 35).

37 Además, por un lado, como ha observado el Abogado General en los puntos 25 y 26 de sus conclusiones, al adoptar los artículos 103 y 316 de la Directiva del IVA, el legislador de la Unión tenía como objetivo específico fomentar la introducción en el mercado de la Unión de obras de arte nuevas, ya fueran importadas en la Unión o de nueva creación en su territorio, dispensando un tratamiento fiscal favorable tanto a la importación de tales objetos como a su primera entrega tras la creación, así como a la primera entrega de los mismos por parte de sujetos pasivos revendedores.

38 Por otro lado, como adujo acertadamente el Gobierno francés, al limitar el derecho de los sujetos pasivos revendedores de optar por el régimen del margen de beneficio exclusivamente a los objetos de arte que les hayan sido entregados por su autor o sus derechohabientes, el

artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA pretende igualmente limitar, tanto para los sujetos pasivos revendedores como para las Administraciones tributarias de los Estados miembros, la carga administrativa en materia de prueba y de comprobación que implica, en particular, en el caso de los primeros, la prueba de si el precio de compra de un objeto de arte incluye o no el IVA soportado y pagado y, en el caso de las segundas, la comprobación de tal circunstancia fáctica.

39 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que puede resultar difícil determinar si un determinado bien había sido gravado previamente con el IVA en la medida en que, habida cuenta de la propia naturaleza de los objetos de arte, de colección y antigüedades, el bien podría ser antiguo o haber sido objeto con anterioridad de varios intercambios entre distintas personas que no son sujetos pasivos. Precisamente en consideración a esas dificultades en la determinación del IVA que, en su caso, ha gravado esos bienes con anterioridad, la Directiva del IVA prevé el derecho a optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio y calcular el IVA debido haciendo referencia, como factor para el cálculo de tal margen, al precio de venta de esos bienes (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de noviembre de 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, apartado 36).

40 A la vista de las anteriores consideraciones, es preciso señalar que una interpretación del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA que excluyera del ámbito de aplicación de dicha disposición, en todos los casos, las entregas realizadas por los sujetos pasivos revendedores de objetos de arte que les hayan sido entregados por los autores o sus derechohabientes a través de personas jurídicas podría perjudicar los objetivos de garantizar la neutralidad fiscal, evitar las distorsiones de la competencia y fomentar la introducción de nuevos objetos de arte en el mercado de la Unión.

41 En efecto, como se ha recordado en el apartado 35 de la presente sentencia, el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo distinto en cuanto a la percepción del IVA. Pues bien, como ha señalado el Abogado General en los puntos 27, 29 y 33 de sus conclusiones, cuando entregan los objetos de arte a los sujetos pasivos revendedores, los autores de esos objetos o sus derechohabientes efectúan operaciones que son idénticas desde la perspectiva de la tributación por el IVA, tanto si efectúan dichas entregas como personas físicas como a través de personas jurídicas.

42 Asimismo, cuando el artículo 103, apartado 2, letras a) y b), de la Directiva del IVA concede a los Estados miembros la facultad de aplicar un tipo reducido de IVA a determinadas entregas, básicamente emplea los mismos términos que el artículo 316, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, de modo que tal trato distinto en función de la forma jurídica con la que actúen los autores o sus derechohabientes podría también dar lugar a que operaciones idénticas fueran gravadas con tipos diferentes de IVA.

43 Por añadidura, la diferencia de trato a que conduciría la interpretación mencionada en el apartado 40 de la presente sentencia podría, por una parte, vulnerar el objetivo de fomentar la introducción de nuevos objetos de arte en el mercado de la Unión y, por otra parte, falsear la competencia entre los sujetos pasivos revendedores que efectuasen las mismas operaciones, a saber, en esencia, la adquisición y reventa de objetos de arte, por cuanto se les aplicaría un tratamiento diferente en cuanto a la posibilidad de optar por la aplicación del régimen del

margen de beneficio con arreglo al artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA según que esos objetos les hubieran sido entregados por el autor o sus derechohabientes actuando o no a través de una persona jurídica.

44 Por consiguiente, procede considerar, a la vista de los objetivos perseguidos por la Directiva del IVA y por su artículo 316, apartado 1, letra b), que esta disposición comprende también las entregas realizadas por un sujeto pasivo revendedor de objetos de arte que le han sido entregados por una persona jurídica, si bien con la condición de que, en tal supuesto, las entregas de esos objetos de arte realizadas por dicha persona jurídica al referido sujeto pasivo revendedor puedan atribuirse al autor o a sus derechohabientes.

45 A este respecto, por un lado, cuando la entrega a un sujeto pasivo revendedor de un objeto de arte la efectúa, como parece que sucede en el presente asunto, sin perjuicio de las comprobaciones que incumbe realizar al órgano jurisdiccional remitente, una persona jurídica que el autor o sus derechohabientes fundaron para comercializar los objetos de arte creados por el autor, puede presumirse que se trata de una entrega atribuible al autor o a sus derechohabientes, en la medida en que, en tal supuesto, dicha entrega tenga lugar en el marco de la estructura elegida por el autor o sus derechohabientes para llevar a cabo esa comercialización.

46 Por otro lado, teniendo en cuenta que el objetivo específico del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA es fomentar la introducción de nuevos objetos de arte en el mercado de la Unión, como se ha señalado en el apartado 37 de la presente sentencia, procede limitar la interpretación efectuada en el apartado anterior de la presente sentencia a las entregas mencionadas en ese apartado que constituyan efectivamente la primera introducción de un objeto de arte en el mercado de la Unión, de suerte que no debe haber indicios de una entrega anterior de dicho objeto de arte, sujeta al IVA, constitutiva de tal primera introducción.

47 Por consiguiente, en el caso en que un autor o sus derechohabientes efectúen la entrega de tal objeto a un sujeto pasivo revendedor a través de una persona jurídica, es necesario, a efectos de la aplicación de dicha disposición con ocasión de la ulterior entrega del referido objeto por el sujeto pasivo revendedor, que esa persona jurídica tenga derecho a disponer del objeto en cuestión con las facultades atribuidas a su propietario desde su creación o, si no hay entrega anterior sujeta al IVA, en el momento de esa primera introducción en el mercado de la Unión.

48 De ello se sigue que, si se cumplen los dos criterios enunciados en los apartados 44 y 46 de la presente sentencia, la entrega en cuestión está comprendida en el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, lo que permite a un sujeto pasivo revendedor optar por el régimen del margen de beneficio.

49 Por otra parte, debe notarse que la aplicación de los criterios considerados por el órgano jurisdiccional remitente, a saber, la sujeción de la persona jurídica a un régimen jurídico particular, la circunstancia de que la persona física que ha creado un objeto de arte posea la totalidad o parte del capital social de esa persona jurídica, el ejercicio por dicha persona física de funciones de dirección en el seno de la referida persona jurídica o la cesión de una parte sustancial de los ingresos procedentes de la venta a la persona física que creó dicho objeto, podría poner en peligro el objetivo del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, consistente en evitar una carga excesiva en materia de prueba y de comprobaciones, puesto que tal aplicación conllevaría una verificación de las estructuras, que pueden llegar a ser muy complejas, relativas a los derechos de propiedad o de voto en el seno de una persona jurídica, así como al reparto de

beneficios entre los socios de esta, por ejemplo en caso de que uno o varios artistas actúen a través de tal persona jurídica para comercializar sus objetos de arte y, en particular, cuando ha habido una colaboración en la creación de tales objetos.

50 Habida cuenta de todas las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales que el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que estará comprendida en dicha disposición la entrega por sujetos pasivos revendedores de objetos de arte que les hayan sido entregados por su autor o por los derechohabientes de este actuando a través de una persona jurídica, con la condición de que, primero, la entrega realizada por la persona jurídica pueda ser atribuida al autor o a sus derechohabientes, lo que sucederá cuando el autor o sus derechohabientes hayan fundado esa persona jurídica para comercializar los objetos de arte que haya creado el autor, y, segundo, la entrega de los referidos objetos de arte al sujeto pasivo revendedor constituya la primera introducción de dichos objetos de arte en el mercado de la Unión.

Costas

51 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

El artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que estará comprendida en dicha disposición la entrega por sujetos pasivos revendedores de objetos de arte que les hayan sido entregados por su autor o por los derechohabientes de este actuando a través de una persona jurídica, con la condición de que, primero, la entrega realizada por la persona jurídica pueda ser atribuida al autor o a sus derechohabientes, lo que sucederá cuando el autor o sus derechohabientes hayan fundado esa persona jurídica para comercializar los objetos de arte que haya creado el autor, y, segundo, la entrega de los referidos objetos de arte al sujeto pasivo revendedor constituya la primera introducción de dichos objetos de arte en el mercado de la Unión Europea.

Firmas