CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE L.A. GEELHOED

presentate il 14 novembre 2002 [1]

I — Introduzione

1. In questa causa il Bundesgerichtshof ha proposto due questioni vertenti sull'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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 [2] (in prosieguo: la «sesta direttiva»). Il contesto di merito nel quale si situano tali questioni è dato da una serie di esibizioni dei tre tenori Luciano Pavarotti, Placido Domingo e José Carreras. In che misura è dovuta IVA per siffatte esibizioni?

2. Segnatamente, le questioni riguardano il disposto dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva, che prevede l'esenzione dall'IVA a favore di alcune attività di interesse pubblico. Vengono, tra l'altro, esentate le prestazioni di servizi culturali effettuate da organismi culturali. Il giudice del rinvio vuole sapere se i solisti possono essere considerati organismi culturali e chiede inoltre se le esibizioni di solisti che perseguono fini precipuamente commerciali possano essere di interesse generale.

3. Le questioni offrono alla Corte l'occasione di approfondire la sentenza Gregg [3], in cui ha giudicato che — in determinate circostanze — anche persone fisiche possono essere considerate come organismi a carattere sociale agli effetti dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva.

II — Ambito giuridico

A — *Diritto comunitario*

4. L'art. 13, parte A, n. 1, fa obbligo agli Stati membri di concedere esenzioni dal-

1 — Lingua originale: l'olandese.

2 — GU L 145, pag. 1.

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

l'IVA a favore di alcune attività di interesse pubblico. La parte rilevante di questa disposizione recita: «Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

n) 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. 13, parte A, n. 2, stabilisce:

«a) Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad enti diversi da quelli di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste al paragrafo 1, lettera (...) n) all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

— gli enti di cui trattasi non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto: gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti ma dovranno essere destinati al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite;

— essi devono essere gestiti ed amministrati a titolo essenzialmente gratuito da persone che non hanno di per sé o per interposta persona alcun interesse diretto o indiretto ai risultati della gestione;

— essi devono praticare prezzi approvati dalle autorità pubbliche o che non superino detti prezzi approvati, ovvero, per le operazioni i cui prezzi non sono sottoposti ad approvazione, praticare prezzi inferiori a quelli richiesti per servizi analoghi da imprese commerciali soggette all'imposta sul valore aggiunto;

— le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni di concorrenza a danno delle imprese com-

merciali soggette all'imposta sul valore aggiunto.

b) sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista alle lettera (...) n) del paragrafo 1 le prestazioni di servizi e le forniture di beni che:

— non siano indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;

— siano essenzialmente destinate a procurare all'ente entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con le imprese commerciali sottoposte all'imposta sul valore aggiunto».

6. L'art. 28, n. 3, inizio e lett. b), recita:

«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».

7. L'allegato F elenca una serie di atti che possono essere esentati in virtù dell'art. 28, n. 3, lett. b). Il punto 2 dell'allegato menziona:

«Prestazioni di servizi degli autori, artisti, interpreti artistici, avvocati ed altri membri di libere professioni diverse dalle professioni mediche e paramediche (...)».

B — *Diritto nazionale*

8. Ai fini del procedimento nazionale è rilevante soprattutto la Umsatzsteuergesetz[4] (legge sull'imposta sulla cifra d'affari).

9. L'art. 4 di questa legge esenta dall'IVA talune categorie di forniture e di servizi. Al

4 — Nella versione 24 marzo 1999, BGBl. I, pag. 402.

punto 20, lett. a), sono esentate le attività effettuate da determinati istituti pubblici, ossia: teatri, orchestre, complessi di musica da camera, cori, musei, giardini botanici e zoologici, zoo, archivi, biblioteche e monumenti e parchi inseriti nell'elenco della Sovrintendenza alle belle arti. Queste esenzioni valgono anche per le attività esperite da organismi della stessa natura appartenenti ad altri soggetti passivi (organismi privati) nei limiti in cui le autorità competenti di un Land dichiarano che questi svolgono la stessa attività culturali degli organismi pubblici di cui al periodo precedente.

10. L'art. 4, n. 20, lett. b), esenta anche l'organizzazione di rappresentazioni teatrali e concerti, qualora questi vengano effettuati dai teatri, dalle orchestre, dagli complessi di musica da camera o corali di cui all'art. 4, n. 20, lett. a).

11. L'art. 12 della Umsatzsteuergesetz prevede un'aliquota IVA ridotta per le prestazioni di teatri, orchestre, complessi di musica da camera, cori e musei e per l'organizzazione di rappresentazioni teatrali e concerti effettuata da altri imprenditori.

12. L'art. 18 della Umsatzsteuergesetz disciplina la procedura di imposizione. Per assicurare il pagamento dell'imposta, il Ministro federale delle Finanze può disporre che per una serie di attività l'imposta venga assolta sotto forma di ritenuta alla fonte da parte dell'organizzatore *(PM: preneur)*. Ciò riguarda anche le attività prestate da un soggetto passivo residente all'estero. Il Ministro delle Finanze si è avvalso di questo potere.

13. Le Umsatzsteuer-Richtlinien (direttive per l'attuazione della legge sulla cifra d'affari) contengono istruzioni amministrative relative all'imposta sulla cifra d'affari. Esse danno tra l'altro la seguente interpretazione dell'art. 4, n. 20, della Umsatzsteuergesetz:

— Sono considerate orchestre, complessi di musica da camera e cori tutti i gruppi di musicisti e di insiemi vocali composti di due o più persone. Il tipo di musica non è rilevante per cui anche i gruppi di musica leggera possono rientrare nella presente disposizione.

— L'esenzione fiscale dei concerti non è esclusa quando vi partecipano dei solisti, a condizione che l'insieme conservi il suo carattere di concerto. Altrettanto vale per l'organizzazione di concerti di oratori.

III — Fatti e procedimento

14. Il sig. Matthias Hoffmann, imputato nel procedimento principale, gestiva dal 1971 un ufficio per l'organizzazione di concerti di musica pop e (successivamente) anche di musica classica. All'inizio degli anni novanta divenne uno dei principali organizzatori di concerti in Germania. Nel 1996/1997 il sig. Hoffmann organizzava la tournée mondiale dei tre tenori Luciano Pavarotti, Placido Domingo e José Carreras. Due concerti di questa tournée hanno avuto luogo in Germania.

15. Il sig. Hoffmann ometteva di operare le trattenute sull'imposta sul giro d'affari sui compensi versati ai tre solisti e di versarne l'importo all'ufficio delle imposte tedesco. Egli era a ciò tenuto in forza della Umsatzsteuergesetz [5], in quanto gli obbligati principali (i tre solisti) erano residenti all'estero.

16. Il sig. Hoffmann veniva perseguito per evasione fiscale, in particolare, in relazione a questi fatti. Con sentenza 22 dicembre 1998 il Landgericht lo condannava a pena detentiva.

17. Per quanto qui di rilievo, il Landgericht motiva la condanna con i seguenti argomenti. L'esenzione prevista all'art. 4, n. 20, lett. a), della Umsatzsteuergesetz vale soltanto per organismi, ed esclude pertanto i singoli artisti. Per quanto riguarda l'esibizione dei tre tenori è invece vero che è la personalità di ognuno di essi, e non lo spettacolo nel suo insieme, a rappresentare l'elemento principale della prestazione. Con ciascun artista è stato stipulato un contratto individuale. Il Landgericht dichiara infine che, anche attenendosi ad una interpretazione lata delle Umsatzsteuer-Richtlinien, un organismo ai sensi di cui all'art. 4, n. 20, lett. a), deve essere formato da almeno due partecipanti.

18. Il Landgericht non ravvisa in questa interpretazione della normativa nazionale una violazione dell'art. 13 della sesta direttiva. L'art. 13, parte A, n. 2, conferisce infatti agli Stati membri il potere di subordinare l'esenzione dall'IVA da concedere a organismi diversi da quelli pubblici all'osservanza di talune condizioni. Tale disposizione menziona tra l'altro, come una delle possibili condizioni, che gli enti di cui trattasi non devono avere come fine la ricerca sistematica del profitto e che devono essere gestiti ed amministrati su base volontaria e a titolo essenzialmente gratuito. Il legislatore comunitario indica così che l'esenzione è intesa soprattutto per organismi dalle modeste possibilità finanziarie dediti all'interesse pubblico.

5 — Questo obbligo deriva dall'art. 18, n. 8, della legge e dalla normativa di attuazione. Siffatto obbligo non è in discussione nel procedimento dinanzi alla Corte.

19. Il Landgericht dichiara poi che gli Stati membri sono liberi di non applicare le esenzioni dall'IVA contemplate all'art. 13, parte A. In ogni caso siffatte esenzioni non riguarderebbero le persone fisiche.

20. Nel suo ricorso avverso la condanna dinanzi al Bundesgerichtshof, il sig. Hoffmann invoca l'incompatibilità con il diritto comunitario del rifiuto di applicare l'esenzione dall'imposta. Tale rifiuto costituirebbe un'illegittima discriminazione. Seppure la sesta direttiva consente eccezioni alla regola dell'imposizione dell'IVA, per la quale al legislatore nazionale spetta una «competenza aggiuntiva», la trasposizione a livello nazionale non può condurre a risultati contrastanti con le finalità comunitarie. L'adozione del criterio del numero delle persone partecipanti sarebbe incompatibile con lo scopo della sesta direttiva, ossia quello di garantire l'uniformità dell'imposizione fiscale al fine di impedire distorsioni della concorrenza. L'imputato rinvia in merito al mutato orientamento giurisprudenziale della Corte di giustizia per quanto riguarda gli enti a carattere sociale, secondo cui, a differenza dell'orientamento precedente [6], la nozione di «organismo» non si applicherebbe più solo alle persone giuridiche, ma anche alla persone fisiche (sentenza Gregg [7]).

21. Il pubblico ministero nel procedimento nazionale si oppone a questa tesi, affermando che l'esenzione dall'IVA è intesa come una sovvenzione per determinati enti pubblici, che trova la sua giustificazione nel fatto che il pubblico non sarebbe disposto a pagare prezzi superiori per rappresentazioni culturali. Il pubblico ministero sostiene che la giurisprudenza della Corte ammetterebbe in sé la concessione di sovvenzioni ad imprenditori tramite agevolazioni fiscali, vietando soltanto che gli imprenditori siano sfavoriti unicamente a causa della loro forma giuridica. Sarebbe pertanto determinante accertare se, nel caso di specie, gli artisti debbano essere equiparati agli enti sovvenzionati dallo Stato.

22. Successivamente il Bundesgerichtshof, con ordinanza 5 aprile 2000, registrata nella cancelleria della Corte il 17 aprile 2000, ha chiesto una pronuncia pregiudiziale sulle seguenti questioni:

«1) Se l'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), della sesta direttiva vada interpretato nel senso che la nozione "altri organismi culturali riconosciuti", ivi utilizzata, si

6 — Sentenza 11 agosto 1995, causa C-453/93, Bulthuis/Griffioen (Racc. pag. I-2341).

7 — Cit. alla nota 3.

applichi anche ad un solista per le sue prestazioni di servizi culturali.

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se dal titolo dell'art. 13, parte A, in cui sono menzionate "(...) attività di interesse pubblico" derivino limitazioni, ad esempio quando le esibizioni del solista perseguono precipuamente scopi commerciali».

23. A questa Corte sono state depositate osservazioni scritte dal sig. Hoffmann, dalla Commissione e dai governi di Germania, Paesi Bassi e Regno Unito. Nel corso dell'udienza, il 3 ottobre 2002, il sig. Hoffmann, la Commissione ed il governo tedesco hanno svolto oralmente le loro tesi.

IV — Giurisprudenza rilevante

A — *In generale*

24. Com'è noto, la sesta direttiva sull'IVA ha dato luogo ad un'ampia giurisprudenza della Corte, sia per quanto riguarda la direttiva in generale, sia per quanto riguarda, in particolare, l'art. 13, parte A.

25. Il gran numero di procedimenti dinanzi alla Corte deriva, a mio avviso, dal carattere della direttiva stessa, che è estremamente dettagliato, segnatamente per quanto riguarda la descrizione delle numerose eccezioni alla regola principale della sesta direttiva, ai sensi della quale per ogni transazione è dovuta l'imposta sulla cifra d'affari. Tale carattere, risultante dalla dovizia di dettagli non comporta tuttavia che l'ambito di applicazione delle eccezioni sia pacifica, né che tutte le situazioni — anche future — possano rientrare nella formulazione della sesta direttiva. Per contro, una normativa dettagliata come questa non è per sua natura idonea a ricomprendere una realtà in continua evoluzione. Ciò vale in misura ancora maggiore per una normativa fiscale, che già di per sé stessa può offrire materia per costruzioni giuridiche o sociali aventi il fine di eludere il pagamento delle imposte.

26. L'orientamento prevalente della giurisprudenza della Corte si ricollega alle caratteristiche sopra menzionate. Da un lato esso è rigoroso, dall'altro la Corte prende a base della sua argomentazione l'intenzione che il legislatore aveva al momento dell'adozione di taluni concetti giuridici. Le presenti conclusioni si pongono sulla scia di siffatta giurisprudenza.

27. Nella recente sentenza Commissione/Germania [8] la Corte enumera una serie di elementi rilevanti ai fini della presente causa. Innanzitutto dichiara che l'art. 2 della sesta direttiva contiene una definizione dell'obbligo di pagamento di IVA in quanto tale. In questa disposizione sono infatti descritti gli atti assoggettati ad IVA, ossia le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno di un paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, nonché l'importazione di beni. La sesta direttiva prevede, in particolare al suo titolo X, all'interno del quale figura l'art. 13, esenzioni dall'IVA per talune categorie di operazioni. Un'esenzione che non è prevista nella sesta direttiva costituisce una deroga alla regola generale dell'art. 2 della stessa. Tale deroga è conforme al diritto comunitario solo se essa è autorizzata in conformità alle disposizioni della detta direttiva.

28. Su questo punto la Corte dà pertanto alla sesta direttiva un'interpretazione restrittiva, nel senso che sono ammesse solo eccezioni esplicitamente contemplate nella direttiva stessa. Questa interpretazione è conseguenza di uno dei principali presupposti su cui si è basato il legislatore comunitario al momento dell'adozione della sesta direttiva, ossia l'uniformità dell'imposizione al fine di contrastare le distorsioni della concorrenza. In relazione a ciò, le eccezioni all'armonizzazione devono essere interpretate restrittivamente, in quanto ogni eccezione determina un'ulteriore difformità nel livello dell'imposizione negli Stati membri [9].

29. Proseguendo su questa linea ricordo un altro principio cui si è ispirato il legislatore, ossia quello della neutralità fiscale. Con tale principio, il legislatore comunitario vuole garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dal loro scopo o dal loro risultato, purché siano di per sé soggette all'IVA [10].

30. A questo punto rinvio alla sentenza Commissione/Germania, in cui la Corte considera le nozioni menzionate all'art. 13 della sesta direttiva come nozioni autonome di diritto comunitario, che mirano ad evitare divergenze tra gli Stati membri nell'applicazione del sistema di IVA. Il titolo A prevede l'esenzione per determinate attività di interesse generale; tale disposizione non esclude peraltro tutte le attività d'interesse generale dall'applica-

8 — Sentenza 20 giugno 2002, causa C-287/00 (Racc. pag. I-5811, punti 38 e segg.).

9 — V. in merito anche le mie conclusioni presentate per la sentenza 14 giugno 2001, cause riunite C-345/99 e C-40/00, Commissione/Francia (Racc. pag. I-4493 e I-4539, punti 35 e segg.).

10 — V. tra l'altro sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelmann (Racc. pag. 655, punto 19); 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia (Racc. pag. 4797, punto 15), e 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal, Racc. pag. I-1, punto 15).

zione dell'IVA, ma solo quelle che vi sono elencate e descritte in modo molto particolareggiato [11]. La maggior parte di queste esenzioni — tra cui quella contemplata alla lett. n), di cui si discute in questa sede — riguarda organismi che agiscono nel pubblico interesse in un settore sociale, culturale, religioso e sportivo o in un settore simile. L'obiettivo di tali esenzioni è dunque un trattamento più favorevole, in materia di IVA, di alcuni organismi le cui attività sono orientate verso finalità non commerciali [12].

B — *L'art. 13, parte A, n. 1*

31. Per quanto riguarda le esenzioni per attività culturali, rinvio alle mie conclusioni presentate per la causa Commissione/Finlandia, in cui sostengo che il legislatore comunitario ha optato per un sistema equilibrato di imposizione dell'IVA sull'arte [13]. Determinate attività culturali possono essere esentate dall'IVA in virtù dell'art. 13 della sesta direttiva, altre attività possono essere esentate per un periodo di transizione e per altre ancora gli Stati membri possono applicare un'aliquota agevolata.

32. Le esenzioni in virtù dell'art. 13 della sesta direttiva valgono per attività che perseguono scopi particolari. Esse non sono sempre definite sulla base di nozioni puramente sostanziali o funzionali: nella maggior parte delle disposizioni— tra cui l'eccezione di cui alla lettera n) — viene precisato anche quali operatori economici siano autorizzati a fornire le prestazioni esonerate [14].

33. A questo riguardo è importante la sentenza Gregg [15], dove la Corte interpreta la limitazione delle esenzioni ad atti di istituti o organizzazioni. In linea di principio, sostiene la Corte, questa formulazione è sufficientemente ampia per includere anche le persone fisiche. Il legislatore comunitario, utilizzando questi termini, non ha voluto limitare il beneficio delle esenzioni ai soli atti effettuati da persone giuridiche, ma ha inteso estendere l'ambito di applicazione di tali eccezioni alle operazioni effettuate da singoli. Vero è che le nozioni di «istituto» e «organismo» suggeriscono l'esistenza di un ente individualizzato che svolge una determinata funzione, ma ciò non vuol dire che di regola siffatte condizioni ricorrano soltanto nel caso di persone giuridiche. Anche una o più persone fisiche che gestiscono un'impresa possono costituire un «istituto» o un «organismo».

11 — Punti 44 e 45 della sentenza.

12 — Sentenza 21 marzo 2002, causa C-174/00, Kennemer Golf (Racc. pag. I-3293, punto 19).

13 — Conclusioni presentate per la sentenza 7 marzo 2002, causa C-169/00 (Racc. pag. I-2433).

14 — V. sentenza 11 luglio 1985, causa 107/84, Commissione/Germania (Racc. pag. 2655, punto 13), e punto 13 della sentenza Gregg, cit. alla nota 3.

15 — Cit. alla nota 3.

34. La Corte basa questa interpretazione estensiva anche sul principio della neutralità fiscale, che osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni imponibili subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione di IVA, a seconda della loro forma giuridica [16].

35. Fermo restando il disposto dell'art. 13, parte A, n. 2, le condizioni che possono essere fissate dagli Stati membri ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, della sesta direttiva non riguardano in alcun modo la definizione del contenuto delle esenzioni previste da detta disposizione, come affermato dalla Corte nella sentenza Commissione/Spagna. Infatti, queste condizioni possono essere imposte solo se mirano a garantire la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste. Si deve pensare a provvedimenti destinati a prevenire le frodi, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi [17].

C — *Art. 13, parte A, n. 2*

36. L'art. 13, parte A, n. 2, della sesta direttiva enumera ulteriori condizioni alle quali gli Stati membri possono subordinare il beneficio delle esenzioni contemplate all'art. 13, parte A, n. 1. Tali condizioni possono essere imposte solo se l'esenzione opera a favore di enti non di diritto pubblico. L'enumerazione delle condizioni all'art. 13, parte A, n. 2, ha un carattere tassativo [18].

37. Nel contesto della causa in esame sono in discussione segnatamente le condizioni menzionate ai primi due trattini. La questione è quale sia la portata del potere discrezionale che il disposto di questi trattini lascia al legislatore nazionale. A questo proposito sono rilevanti due recenti sentenze del 21 marzo 2002, ossia la sentenza Kennemer Golf [19] e la sentenza Zoological Society of London [20].

38. La sentenza Kennemer Golf offre un'interpretazione del primo trattino. In essa la Corte dichiara che deve trattarsi di un organismo senza fini di lucro. Un siffatto organismo può avere un saldo attivo alla chiusura dell'esercizio, purché non abbia fini di lucro, nel senso di conseguire vantaggi economici per i propri soci.

39. La sentenza Zoological Society of London approfondisce il secondo trattino. La

16 — Nello stesso senso v. anche sentenza 10 settembre 2002, causa C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler (Racc. pag. I-6833, punto 30).

17 — Sentenza 7 maggio 1998, causa C-124/96 (Racc. pag. I-2501, punti 11 e 12).

18 — Ciò emerge dal punto 18 della sentenza Commissione/Spagna, cit. alla nota 17.

19 — Cit. alla nota 12, in particolare punti 32 e segg.

20 — Sentenza 21 marzo 2002, causa C-267/00, Zoological Society (Racc. pag. I-3353, in particolare punti 20 e segg.).

condizione integrativa per cui un ente deve essere gestito ed amministrato a titolo essenzialmente gratuito è interpretata dalla Corte alla luce del contesto giuridico di tale condizione. Il legislatore comunitario, a giudizio della Corte, ha voluto distinguere tra le attività di imprese commerciali e quelle di enti che non perseguono un profitto da dividere tra i loro soci. Questa condizione ha pertanto come finalità quella di riservare l'esenzione dall'imposta agli organismi che non hanno scopi commerciali, subordinando questo beneficio alla condizione che le persone che partecipano alla gestione e all'amministrazione di siffatti organismi non abbiano alcun interesse finanziario nei risultati delle attività dei medesimi, sotto forma di stipendio, partecipazione agli utili o vantaggi diversi, anche indirettamente finanziari.

40. Sostanzialmente, il secondo comma consente agli Stati membri di dare un contenuto al requisito dell'interesse pubblico quando l'esenzione favorisce organismi diversi da quelli pubici. Evidentemente il legislatore comunitario si è basato sul presupposto che le attività degli enti pubblici siano di interesse generale in quanto tali.

41. Il legislatore comunitario presume anche che interessi pubblici vengano perseguiti più facilmente da organismi non commerciali che da organismi commerciali e consente pertanto esplicitamente agli Stati membri di riconoscere alle due categorie trattamenti fiscali diversi. Tale potere si spinge tanto in là da consentire che le esenzioni producano distorsioni della concorrenza a svantaggio di organismi commerciali, che sono invece soggetti all'imposta sul giro d'affari. Infatti la condizione formulata al quarto trattino — mirante a contrastare le distorsioni della concorrenza — ha carattere facoltativo.

V — Valutazione della prima questione

A — *Ambito della valutazione*

42. La prima questione riguarda la nozione di organismo[21] culturale menzionata all'art. 13, parte A, n. 1, lett. n) della sesta direttiva. Può essere considerato organismo culturale anche un solista — per definizione una persona fisica? Questa questione non può essere risolta senza prima definire il contenuto e la portata delle nozioni di servizio culturale e organismo culturale, menzionate all'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), della sesta direttiva.

21 — Nella versione olandese, sotto la lett. n), viene usato il termine «instelling» mentre, sotto le altre lettere dell'art. 13, A, n. 1, vengono usati i termini «inrichting» e «organisatie». Tale differenza terminologica non ha alcuna importanza. In numerose versioni linguistiche della direttiva (tra le altre, quella francese, inglese e tedesca) non risulta una siffatta differenza. Inoltre, anche dalla citata sentenza Gregg, è dato di rilevare che con tali termini si vuole indicare uno stesso concetto.

43. Per chiarezza osservo che il secondo comma dell'art. 13, parte A, a questo scopo non serve. Prescindendo dal fatto che il giudice del rinvio concentra la questione sul primo comma, il secondo comma non offre agli Stati membri la possibilità di imporre condizioni alle dimensioni (minime) di un organismo. L'enumerazione delle condizioni al secondo comma ha carattere tassativo.

44. La questione di interpretazione comprende sostanzialmente quattro elementi. Occorre in primo luogo stabilire quali servizi culturali rientrino nell'ambito di applicazione dell'esenzione contemplata all'art. 13, parte A, n. 1, lett. n). Infatti non a tutti i servizi culturali è concessa l'esenzione, ma solo a quelli prestati da taluni organismi culturali. Il secondo elemento riguarda il significato di siffatta limitazione a determinati organismi.

45. Come terzo elemento passo ad esaminare il punto essenziale della questione sollevata, ossia se si possa considerare organismo anche una singola persona fisica. Il quarto elemento dipende dal significato che il legislatore tedesco ha dato a tale autonoma nozione. L'art. 13, parte A, n. 1, lett. n) — come il n. 2 dello stesso art. 13, parte A, — lascia agli Stati membri un ampio margine di discrezionalità per quanto riguarda gli organismi non pubblici. L'esenzione dall'imposta è infatti concessa soltanto agli organismi culturali riconosciuti dallo Stato in questione. La Corte deve accertare in che misura il legislatore nazionale, nel riconoscere un organismo culturale, possa far dipendere siffatto riconoscimento dalla sussistenza di dimensioni minime.

46. Interpreto questi elementi alla luce dei principali orientamenti della giurisprudenza indicata al paragrafo precedente. In sintesi: le disposizioni di cui all'art. 13, parte A, sono nozioni autonome di diritto comunitario che vanno interpretate restrittivamente — almeno per quanto riguarda la fissazione dell'ambito di applicazione dell'esenzione. L'elemento essenziale dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), è l'esenzione di determinate attività culturali. La limitazione a taluni organismi ha carattere derivato, a cui si aggiunge che il potere discrezionale di operare una distinzione tra organismi che possono beneficiare dell'esenzione ed organismi che ne sono esclusi deve essere valutato alla luce del principio della neutralità dell'imposizione fiscale.

B — *Servizi culturali*

47. Come ho sostenuto al paragrafo 31, il legislatore comunitario ha scelto un sistema equilibrato per l'imposizione dell'IVA sull'arte. Taluni servizi culturali, ma non tutti, rientrano nel campo di applicazione dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A. Prendendo le mosse dalle osservazioni

della Commissione distinguo nel contesto di questa causa, che riguarda concerti classici, due servizi separati. Il primo è quello prestato al pubblico di un concerto, la cui controprestazione consiste nell'acquisto del biglietto. L'acquisto del biglietto dà agli acquirenti il diritto di partecipare al concerto o, in altre parole, di ricevere un servizio culturale. Essi possono far valere questo diritto nei confronti della controparte, mentre è irrilevante il fatto se questa sia il teatro dove ha luogo il concerto, un organizzatore indipendente, come l'imputato nel caso di specie, o il gruppo musicale medesimo. Nella nozione di servizio culturale rientrano comunque, come si desume dalla genesi dell'adozione della sesta direttiva [22], servizi prestati al pubblico. La controprestazione di questi servizi è costituita dal prezzo da esso pagato. Non c'è dubbio che questi servizi siano esenti da IVA, ovviamente purché siano soddisfatte le altre condizioni poste dall'art. 13, parte A. Questa conclusione non è contestata in questo procedimento.

48. I servizi prestati dal sig. Hoffmann al pubblico (che si esternano nella vendita dei biglietti d'entrata), come è stato affermato e non contraddetto dinanzi alla Corte, erano esentati dall'IVA. Il procedimento principale riguarda un secondo servizio; esso verte infatti sull'imposizione di IVA sui compensi che il sig. Hoffmann, imputato nel procedimento principale, ha pagato ai tre solisti. Per risolvere la questione pregiudiziale è essenziale accertare se anche il servizio sottostante al rapporto giuridico facente capo all'artista esecutore, e con cui questi si impegna ad esibirsi nei confronti dell'organizzatore di un concerto, rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. n).

49. Dalla genesi della sesta direttiva non risulta espressamente che anche questo servizio rientri nell'esenzione dall'imposizione di IVA. Va poi osservato che questi servizi prestati dagli artisti esecutori (interpreti di opere d'arte) erano contemplati per un periodo transitorio in una deroga separata all'obbligo di IVA, di cui all'art. 28, n. 3, lett. b) in combinato disposto con l'allegato F, punto 2, della sesta direttiva. In forza dell'art. 12, n. 3, lett. a), della sesta direttiva [23] si può poi applicare l'aliquota IVA agevolata. Considerati i presupposti su cui si basa la giurisprudenza della Corte — un'interpretazione restrittiva delle eccezioni all'obbligo di pagamento dell'imposta — questi punti sembrerebbero deporre in favore di un'esclusione del servizio in questione dall'ambito di applicazione dell'art. 13, parte A.

50. Curiosamente però nel procedimento dinanzi alla Corte non è in discussione l'applicazione dell'esenzione dall'IVA al

22 — V. più estesamente Terra e Kajus, *Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, IBFD Publications 1993, vol. 2, pag. 83.

23 — Secondo il testo introdotto dalla direttiva del Consiglio 14 dicembre 1992, 92/111/CE, recante modifica della direttiva 77/388/CEE ed introduzione di misure semplificative nel settore dell'imposta sul giro d'affari (GU L 384, pag. 47).

compenso dell'artista esecutore in sé. Anche il governo tedesco ritiene che questi artisti, dopo la scadenza del periodo di transizione contemplato all'art. 28, n. 3, possano continuare a profittare dell'esenzione dall'imposta, purché soddisfino le condizioni di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. n). La legislazione nazionale tedesca ammette in linea di massima siffatta esenzione (tranne che per i solisti). Nell'udienza dibattimentale la Commissione conferma che a suo giudizio il servizio relativo può essere esentato dall'imposizione dell'IVA. Secondo il sig. Hoffmann questo servizio è talmente legato al servizio prestato dall'organizzatore al pubblico che sarebbe contrario allo scopo dell'esenzione assoggettare ad IVA il relativo compenso. Questo scopo è infatti quello di mantenere basso il prezzo di un servizio culturale tramite un'agevolazione fiscale.

51. Sono anch'io dell'avviso che, nelle circostanze del caso di specie, l'esenzione valga anche per il servizio prestato dall'artista. Insieme al sig. Hoffmann considero importante la relazione che esiste tra il servizio prestato direttamente al pubblico e quello prestato dai solisti al sig. Hoffmann. Le due transazioni sono in stretta relazione reciproca. Il prezzo che il sig. Hoffmann deve pagare ai solisti fa parte dei suoi costi e di regola viene stornato sul pubblico.

52. Se questa transazione con i solisti non godesse dell'esenzione dall'imposta e se pertanto fossero tassati i costi sostenuti dal sig. Hoffmann per poter eseguire la sua prestazione, ciò diminuirebbe l'efficacia dell'esenzione dall'imposta, facendo così torto allo scopo della normativa — che vorrei descrivere a questo punto come un trattamento più favorevole per *talune* attività culturali.

53. In aggiunta osservo ancora: per i servizi resi dagli artisti esecutori valeva l'eccezione provvisoria dall'imposizione di IVA contemplata all'art. 28, n. 3, lett. b) della sesta direttiva. Il mio giudizio sull'ambito di applicazione dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. n) della sesta direttiva comporta una certa sovrapposizione tra le due disposizioni. Sovrapposizione esiste anche con le possibilità di una aliquota IVA agevolata in virtù dell'art. 12, n. 3. L'esistenza di tale sovrapposizione non costituisce tuttavia in sé un motivo per dare un'interpretazione diversa all'art.13, parte A, n. 1, lett. n). L'art. 12 della Umsatzsteuergesetz mostra che la sovrapposizione non implica necessariamente una normativa di trasposizione poco chiara e che si crei pertanto incertezza del diritto per il soggetto passivo. Questa disposizione indica esplicitamente che gli organismi non riconosciuti sono soggetti ad una aliquota IVA agevolata.

C — *Organismi culturali*

54. Giungo adesso alla limitazione dell'esenzione ai servizi culturali prestati da organismi culturali pubblici o da altri organismi culturali riconosciuti dallo Stato membro interessato. La sesta direttiva infatti non stabilisce soltanto che sono esentate da IVA attività rivolte a scopi particolari, ma disciplina anche quali soggetti possano svolgere le attività esonerate — ponendo così un ulteriore requisito [24].

55. Per l'interpretazione di questa limitazione occorre esaminare quattro punti:

— quale sia il significato della limitazione ad organismi *culturali;*

— se gli organismi commerciali siano esclusi dall'esenzione;

— in che rapporto stia questa limitazione con il principio della neutralità fiscale;

— che margine di discrezionalità spetti agli Stati membri al fine del riconoscimento degli istituti.

56. La condizione che un organismo deve possedere carattere culturale va intesa per quanto possibile seguendo l'interpretazione data al carattere culturale del servizio prestato [25]. Limitandomi al settore interessato nel procedimento principale, constato che il legislatore comunitario aveva in mente soprattutto organismi dove hanno luogo attività culturali, come sale da concerto e teatri. Dato che le sale da concerto e i teatri sono talvolta organismi di diritto pubblico e talvolta hanno una struttura privata, occorreva che l'esenzione non fosse limitata agli organismi pubblici. Lo scopo della disciplina non è infatti quello di favorire dal punto di vista fiscale gli organismi pubblici rispetto a quelli privati. La sesta direttiva consente pertanto agli Stati membri di concedere l'esenzione anche ad organismi culturali privati paragonabili. Ad illustrazione ricordo la normativa nazionale tedesca che adotta come criterio per concedere l'esenzione agli organismi privati che questi abbiano la stessa

24 — Mi attengo qui alla formulazione della Corte, già menzionata al precedente paragrafo 33.

25 — Dalla genesi dell'adozione della direttiva come descritta in Terra e Kajus non risulta che il legislatore comunitario abbia voluto esplicitamente distinguere le nozioni.

«missione culturale» degli organismi di diritto pubblico che beneficiano dell'esenzione in quanto tali.

57. Non occorre tuttavia che l'esenzione sia limitata alle sale da concerto e ai teatri; gli artisti esecutori non sono esclusi, né vi sarebbe motivo per escluderli. Sono gli artisti che effettuano la prestazione culturale, prestazione che rientra — come ho sopra confermato — nella nozione di servizio culturale ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), della sesta direttiva. In sintesi: tutti gli organismi che prestano servizi culturali su base regolare sono per definizione organismi culturali.

58. Il secondo punto riguarda la questione dei limiti in cui gli organismi commerciali siano esclusi dall'esenzione. Questo punto è rilevante in primo luogo a causa della sentenza Kennemer Golf[26], in cui la Corte dichiara che le esenzioni contemplate all'art. 13, parte A, mirano a concedere un trattamento più favorevole per quanto riguarda l'IVA a taluni organismi le cui attività non sono commerciali. Osservo inoltre che gli organismi riconosciuti dagli Stati membri sono menzionati insieme agli organismi di diritto pubblico che, in quanto tali, non hanno carattere commerciale (o non dovrebbero averlo).

59. Ciononostante la sesta direttiva consente che anche organismi commerciali profittino dell'esenzione. A questo proposito osservo che il suo testo non esclude gli organismi commerciali. Più importante è il fatto che il secondo comma dell'art. 13, parte A, della sesta direttiva prevede un'esclusione facoltativa degli organismi commerciali. Agli Stati membri si attribuisce in tal modo il diritto, ma non l'obbligo, di escludere gli organismi commerciali. Nella normativa nazionale tedesca — in discussione nel procedimento principale — ciò non è avvenuto.

60. Il terzo punto: la sesta direttiva, all'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), non concede un trattamento uguale a tutti i soggetti passivi. Dell'esenzione beneficiano solo determinati soggetti. Ciò crea una tensione con il principio della neutralità dell'imposizione fiscale, in quanto sembra che casi uguali subiscano un trattamento fiscale diverso, a seconda dell'obiettivo perseguito con le attività[27]. La Corte accoglie esplicitamente una siffatta disparità di trattamento nella sentenza Kennemer Golf[28], da cui emerge che il principio della neutralità fiscale non sempre è determinante.

26 — V. paragrafo 38 di queste conclusioni.

27 — V. su questo principio paragrafo 34 di queste conclusioni.

28 — V. paragrafi 37 e segg. di queste conclusioni.

61. Questo principio non osta infatti ad una distinzione nel trattamento di attività comparabili, ma non identiche. A questo proposito già nelle mie conclusioni presentate nella causa Commissione/Finlandia [29] osservavo che la sesta direttiva ha un carattere molto dettagliato, con l'automatica conseguenza che talune attività con un contenuto in un certo senso paragonabile, ma non identico, subiscano un trattamento diverso. La sesta direttiva ha creato molti casi limite, in cui i confini seguiti non sempre appaiono naturali. Ciò vale certamente per le esenzioni di cui all'art. 13, parte A, che riguardano solo talune attività di pubblico interesse [30] — e pertanto non tutte.

62. Come afferma la Corte nella sentenza Gregg, il principio della neutralità fiscale osta tuttavia a che gli operatori economici che effettuano le stesse operazioni imponibili subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione di IVA, a seconda della loro forma giuridica.

63. Ciononostante mi sembra bene esaminare ulteriormente la relazione tra l'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), e il principio della neutralità fiscale, al fine di accertare se la distinzione in base alle finalità delle attività vada considerata come una differenza tra casi uguali o tra casi paragonabili. La prima non è infatti ammessa, ma la seconda sì.

64. Pervengo alla conclusione che la limitazione dell'ambito di applicazione dell'esenzione in base alla persona, menzionata al paragrafo precedente, è consentita. Come indica il Landgericht nel procedimento principale, l'esenzione non mira infatti a favorire organismi economicamente deboli, ma vuole invece rendere il teatro più accessibile al pubblico. L'ostacolo costituito dal livello del prezzo di accesso sussiste soprattutto per gli spettacoli culturali (più difficili) che di solito non attirano un grosso pubblico. Per spettacoli commerciali già di per sé redditizi tale ostacolo non esiste, o per lo meno esiste in misura molto inferiore. Il pubblico è più facilmente disposto a pagare il prezzo richiesto dall'organizzatore. Il meccanismo dell'esenzione dall'IVA — che peraltro determina un abbassamento del prezzo relativamente limitato — fallisce allora nel suo scopo. Considerando poi che

29 — Cit. alla nota 13, paragrafo 41, di queste conclusioni.
30 — V. paragrafo 43 di queste conclusioni.

l'esenzione comporta anche il venir meno di introiti fiscali, mi sembra giustificato considerare le attività esentate e quelle non esentate come paragonabili, ma non uguali.

65. Il quarto punto è il margine di discrezionalità concesso allo Stato membro. A mio avviso bisogna partire dal fatto che il potere discrezionale lasciato ad uno Stato membro di riconoscere (o di non riconoscere) organismi non di diritto pubblico, contemplato all'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), non è subordinato a condizioni. In linea di massima tale libertà è illimitata — nei limiti posti dall'art. 13 [31] e si spinge fino al punto che uno Stato membro può stabilire nella sua normativa che non verrà riconosciuto nessun organismo culturale che non sia di diritto pubblico. Ma gli Stati membri possono anche stabilire come criterio il carattere commerciale o non commerciale di un organismo culturale. In Germania si è scelto un criterio diverso, per cui deve trattarsi di organismi per i quali le autorità competenti di un Land dichiarano che svolgono una «missione culturale».

66. In questo procedimento la Commissione afferma che gli Stati membri, nell'esercizio di questo potere, devono rispettare il diritto comunitario, ed in particolare il principio della neutralità dell'imposizione fiscale. Io condivido questa tesi della Commissione, facendo però la seguente precisazione. Se uno Stato membro fa uso del potere discrezionale ad esso attribuito di riconoscere degli organismi, quest'uso è subordinato ai principi generali del diritto comunitario. Ricordo in particolare:

— l'uso del potere non deve condurre a risultati contrari alle finalità dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. n). In altre parole: non si deve pregiudicare l'effetto utile di quella disposizione.

— L'uso non deve determinare un trattamento disuguale di casi uguali. In altre parole, occorre rispettare il principio della neutralità fiscale, da me in precedenza illustrato.

67. Per quanto riguarda l'effetto utile, osservo quanto segue. In generale gli Stati membri hanno l'obbligo di ottenere il risultato perseguito da una direttiva, e di adottare tutte le norme generali o particolari idonee ad assicurare il rispetto di questo obbligo. Esprimendosi in termini negativi, gli Stati membri devono astenersi dall'adottare misure che mettono in pericolo la realizzazione del risultato previsto

31 — Così la Corte ha definito, ad esempio nella sentenza Commissione/Spagna (citata alla nota 17) il seguente confine: i criteri adottati dagli Stati membri non devono riguardare la definizione del contenuto dell'esenzione, determinando l'esclusione dell'esenzione dall'imposta di *taluni servizi culturali*.

dalla direttiva. Concretamente, si tratta qui di un potere discrezionale non soggetto a limitazioni. Questo potere è ampio, ma il suo uso non deve rendere praticamente inoperante la disciplina introdotta dalla direttiva [32]. In questo caso occorre pertanto accertare se la normativa nazionale che esclude i solisti dal beneficio dell'esenzione dall'imposta, possa erodere siffatta disciplina.

D — *Può essere considerato organismo anche un singolo?*

68. Con questo arrivo al terzo elemento della questione proposta, ossia se una singola persona fisica possa essere considerata un organismo. questa l'essenza della questione sollevata dal giudice del rinvio. I governi tedesco, britannico e olandese sostengono che ciò non è possibile. Il governo tedesco osserva in merito che una nozione contemplata in una normativa comunitaria deve essere interpretata per quanto possibile letteralmente. A suo avviso deve esserci una minima concordanza [33] con il significato usuale attribuito alla parola. Il sig. Hoffmann e la Commissione sono dell'opinione opposta.

69. La forma giuridica dell'organismo non è rilevante, come emerge dalla sentenza Gregg; occorre però che ci sia un ente individualizzato che svolge una determinata funzione. Nella sentenza Gregg si trattava di due persone fisiche che svolgevano insieme un'attività. Esse gestivano un'impresa (più in particolare: una clinica) e pertanto operavano verso l'esterno come unità. Il presente procedimento riguarda un settore diverso, quello culturale, in particolare, l'esecuzione di musica.

70. Una fattispecie paragonabile a quella della causa Gregg si presenta nel caso in cui un duo o un trio musicale operi come unità, anche per quanto riguarda i contratti con gli organizzatori di concerti. Analogamente alla sentenza Gregg, è per me indubbio che un siffatto gruppo musicale, composto da due o tre persone, possa essere considerato organismo culturale ai sensi della sesta direttiva.

71. Stando così le cose — e certamente se si guarda alle circostanze dedotte nel procedimento principale — non vedo perché

32 — V. sentenza 5 ottobre 1999, causa C-305/97, Royscot e a. (Racc. pag. I-6690, punto 24).

33 — In udienza dibattimentale dinanzi alla Corte il governo tedesco usa la nozione di «Mindestkonvergenz».

un solista non possa essere considerato come una siffatta entità. Il solista è del tutto paragonabile al gruppo musicale, ma consiste di una sola persona. Considerato il principio della neutralità fiscale — e in mancanza di chiarezza nel testo della sesta direttiva — non mi sembra giusto interpretare questa normativa in modo tale che il numero dei partecipanti ad un gruppo musicale sia determinante per la concessione dell'esenzione da IVA. In questo senso sono d'accordo con la Commissione e con il sig. Hoffmann, nei limiti in cui essi sostengono che un'esclusione assoluta dei solisti sarebbe contraria al diritto comunitario. Questa constatazione non è minata dagli orientamenti del 1994 [34] sull'interpretazione dell'art. 13, a cui rinvia il governo tedesco, che escludono gli artisti che operano da soli. A prescindere dal fatto che gli orientamenti non hanno carattere vincolante, ritengo che il loro contenuto sia stato superato dalla sentenza Gregg.

72. Le considerazioni che precedono non significano che un singolo che presta un servizio culturale possa sempre essere considerato organismo culturale. A mio giudizio è determinante a tal fine se il singolo (il solista) operi verso l'esterno come entità. Inoltre la prestazione su cui è imposta o non è imposta l'IVA deve essere una prestazione individualizzata, che il solista offre non come componente di un insieme, come ad esempio — nel caso della musica classica — di un'orchestra.

73. Per maggior chiarezza osservo ancora quanto segue. In un caso come questo a maggior ragione i solisti vanno considerati come organismi, in quanto si tratta di solisti che hanno interessi commerciali tanto considerevoli che sarebbe stato logico tutelarli chiamando in vita una persona giuridica. E sarebbe stato logico anche che i contratti stipulati dall'imputato nel procedimento principale avessero avuto come controparte una siffatta persona giuridica. Il fatto puramente casuale che questo non sia avvenuto — come risulta dai fatti del procedimento — non può determinare un trattamento fiscale diverso.

74. In sintesi, un solista non è escluso dall'esenzione in forza del diritto comunitario.

E — *Il relativo potere discrezionale degli Stati membri*

75. Giungo adesso al quarto elemento, da me preannunciato al paragrafo 65: quando gli organismi non sono di diritto pubblico, l'esenzione dall'imposizione di IVA in virtù dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), vale solo

34 — Orientamenti del Comitato consultivo ai sensi dell'art. 29 della direttiva, dati nella 41ª udienza del 28 febbraio e 1° marzo 1994.

per gli organismi culturali *che sono riconosciuti dallo Stato membro interessato*. Posto che l'art. 4, n. 20, della Umsatzsteurgesetz deve essere interpretato in modo tale che i solisti sono esclusi dall'esenzione dall'imposta, ciò significa che un solista in Germania non può essere riconosciuto come organismo culturale. Sulla base dell'interpretazione della sesta direttiva da me data qui sopra, nel caso di specie deriva che la deroga all'esenzione dell'IVA per i solisti deriva esclusivamente dalla legislazione nazionale. Questa — per quanto rilevante — prevede esenzioni solo per gruppi di musicisti e per insiemi vocali composti da due o più persone.

76. L'interpretazione della legge tedesca è ovviamente riservata al giudice nazionale. In questo procedimento la Corte deve soltanto accertare se uno Stato membro che subordini la possibilità di riconoscimento di un organismo al numero dei suoi partecipanti violi o meno i limiti del potere discrezionale ad esso conferito. La Commissione è dell'avviso che la deroga generale per i solisti non rientri nell'ambito del potere discrezionale, in quanto lo Stato membro basa la distinzione del trattamento su criteri soggettivi.

77. Per cominciare con la verifica dell'effetto utile: occorre accertare se la misura nazionale che esclude i solisti dall'esenzione dall'IVA, possa erodere lo scopo della normativa. A questo proposito mi sembra rilevante in primo luogo l'obiettivo perseguito dall'esenzione, che, secondo la sentenza Kennemer Golf, consiste in un trattamento più favorevole per determinati organismi le cui attività non sono commerciali [35]. Sottolineo che la normativa non comporta che sia concesso un trattamento più favorevole a *tutti* gli organismi non commerciali. Come detto, gli Stati membri dispongono di ampio margine di discrezionalità in merito. A mio giudizio un regime nazionale che limiti il trattamento più favorevole ad organismi culturali con più di un partecipante non rende vana la disciplina prevista dalla normativa, in quanto non fa che limitare l'ambito di applicazione dell'esenzione nello Stato membro interessato.

78. Tuttavia, come la Corte ha dichiarato nella sentenza Gregg, il principio della neutralità fiscale invece osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni imponibili subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'imposta sulla cifra d'affari. A mio avviso questo giudizio può essere applicato per analogia anche al caso di specie. Il trattamento disuguale riguarda qui gruppi musicali con un solo partecipante da un lato e

35 — V. in particolare sentenza Kennemer Golf, cit. alla nota 12.

gruppi musicali con due o più partecipanti dall'altro, che svolgono attività uguali. Questa distinzione non ha inoltre alcun rapporto con l'obiettivo perseguito dalla direttiva. La considero pertanto come un trattamento disuguale di casi uguali.

79. Posto che si tratta di attività uguali e non soltanto paragonabili, ritengo che la normativa tedesca violi il principio della neutralità fiscale. Ciò non basta tuttavia a determinare una violazione del diritto comunitario. Uno Stato membro può addurre un motivo speciale a giustificazione. Una distinzione potrebbe ad esempio essere necessaria per considerazioni inerenti al controllo. Nel caso di specie però non è stata addotta alcun motivo particolare di giustificazione.

F — *In sintesi*

80. In sintesi, rispondo affermativamente alla prima questione del giudice del rinvio, sulla base delle seguenti considerazioni:

— il servizio prestato dall'interprete di un'opera d'arte all'organizzatore di uno spettacolo può rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), della sesta direttiva, come pure il servizio che l'organizzatore presta al pubblico;

— gli Stati membri hanno un ampio potere discrezionale ai fini del riconoscimento di «organismi culturali» diversi dagli organismi pubblici che possono beneficiare dell'esenzione da IVA. Essi possono utilizzare come criterio il carattere commerciale o non commerciale di un organismo culturale;

— questo potere è ampio, ma non illimitato. Esso è subordinato ai principi generali di diritto comunitario, come quello dell'effetto utile e quello della neutralità dell'imposizione fiscale;

— un solista può essere considerato come «organismo culturale», ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), della sesta direttiva, purché operi verso l'esterno come entità e la prestazione su cui l'IVA viene imposta o non viene imposta sia una prestazione individualizzata;

— l'assoluta esclusione dei solisti in una normativa nazionale non pregiudica l'effetto utile della sesta direttiva, ma viola il principio della neutralità fiscale. Per questo motivo l'esclusione è contraria al diritto comunitario, salvo il caso in cui sussista un motivo particolare di giustificazione.

VI — Valutazione della seconda questione

81. Posto che la prima questione viene risolta affermativamente, occorre risolvere anche la seconda questione del giudice del rinvio.

82. Essa riguarda la limitazione dell'esenzione di cui all'art. 13, parte A, ad attività di interesse pubblico. La nozione di interesse pubblico è menzionata nella sottorubrica dell'articolo.

83. Il sig. Hoffmann osserva che diverse esenzioni contemplate all'art. 13, parte A, sono formulate con grande precisione e comportano tutte un'agevolazione a favore dell'interesse pubblico. Le osservazioni del governo tedesco vanno nella stessa direzione, in quanto esso fa presente che la sottorubrica non prevede alcuna limitazione per lo Stato membro in sede di trasposizione in normativa nazionale. Secondo i governi britannico e olandese, invece, dalla nozione di interesse pubblico deriva che gli organismi che perseguono regolarmente la ricerca del profitto non possono essere esentati. La Commissione rinvia per la seconda questione all'art. 13, parte A, n. 2, che costituisce la base per escludere gli organismi commerciali dall'esenzione.

84. Per cominciare osservo che la sottorubrica di un articolo non fa parte della parte dispositiva di una normativa. Come il titolo dell'intera normativa o di una sua parte, il titolo di un articolo descrive l'oggetto di ciò che segue. Un titolo ha un carattere illustrativo. L'essenziale distinzione tra la parte dispositiva e la parte illustrativa di una normativa è espressa bene nell'Accordo interistituzionale 22 dicembre 1998 sugli orientamenti comuni relativi alla qualità redazionale della legislazione comunitaria [36]. Ciononostante dal titolo di una disposizione si può dedurre l'intenzione del legislatore; in questo senso il titolo può pertanto essere rilevante nel giudizio della Corte, e in questo senso interpreto anche la nozione di «interesse pubblico» nella sottorubrica dell'art.13, parte A. La nozione non comporta pertanto una limitazione diretta, ma determina l'interpretazione delle esenzioni contemplate all'art. 13.

36 — GU C 73, pag. 1.

85. Detto questo, nel presente procedimento il titolo non ha un significato autonomo. Rinvio in merito al testo dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), che riguarda soltanto servizi *culturali*, prestati da taluni organismi *culturali*. Il requisito che sia il servizio che l'organismo devono avere un carattere culturale comporta già in sé che l'esenzione è a favore dell'interesse pubblico. Concordo con l'argomento del sig. Hoffmann e del governo tedesco.

86. Inoltre la nozione di interesse pubblico ai fini della presente causa può essere interpretata anche in un secondo modo, ossia come interesse non-commerciale. Anche questa interpretazione può essere adeguatamente spiegata alla luce della soluzione della prima questione. La Corte ha infatti osservato che le esenzioni dall'imposta mirano a concedere un regime fiscale più favorevole a taluni organismi con finalità non commerciali. Questo obiettivo si rinviene anche nelle condizioni a cui uno Stato membro può subordinare l'esenzione a favore di organismi non pubblici in virtù dell'art. 13, parte A, n. 2[37]. Ciò ancora non basta per attribuire un significato autonomo alla sottorubrica. Infatti, come ho già affermato ai fini della risoluzione della prima questione, gli organismi commerciali non sono esclusi in quanto tali, anzi, le condizioni previste all'art. 13, parte A, n. 2, che mirano a dare agli Stati membri il potere di escludere organismi commerciali, hanno carattere facoltativo. Il n. 2 di tale articolo rimuove ogni dubbio: l'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), non osta a che anche organismi commerciali — ossia che, nel senso limitato qui inteso, non operano a favore di un interesse pubblico — beneficino dell'esenzione.

87. In sintesi:

— alla nozione di «interesse pubblico» nel titolo dell'art. 13, parte A, non può riconoscersi significato autonomo;

— la sesta direttiva non esclude dall'esenzione gli organismi commerciali in quanto tali.

37 — V. sentenza Kennemer Golf, cit. tra l'altro alla nota 12, punto 19.

VI — Conclusione

88. In base alle considerazioni che precedono suggerisco alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dal Bundesgerichtshof nei seguenti termini:

— Riguardo alla prima questione: un solista può essere considerato «organismo culturale» ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. n), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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, purché operi verso l'esterno come entità e la prestazione su cui l'IVA viene imposta o non viene imposta sia una prestazione individualizzata. L'assoluta esclusione dei solisti in una normativa nazionale non pregiudica l'effetto utile della sesta direttiva, ma viola il principio della neutralità fiscale; siffatta esclusione è pertanto contraria al diritto comunitario, salvo restando il caso in cui sussista un motivo speciale di giustificazione.

— Riguardo alla seconda questione: alla nozione di «interesse pubblico» di cui alla lettera A dell'art. 13 non va riconosciuto alcun significato autonomo.