CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. L.A. GEELHOED

presentadas el 14 de noviembre de 2002 [1]

I. Introducción

1. En el presente asunto, el Bundesgerichtshof alemán planteó dos cuestiones sobre la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme [2] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). La base fáctica de estas cuestiones la constituye una serie de actuaciones de los tres tenores Luciano Pavarotti, Plácido Domingo y José Carreras. ¿Se adeuda el IVA por dichas actuaciones y en qué medida?

2. En concreto, estas cuestiones guardan relación con lo establecido en el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva, que prevé la exención del IVA en favor de ciertas actividades de interés general. Entre otras, se incluyen en su ámbito determinadas prestaciones de servicios culturales realizadas por organismos culturales. El órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide si los solistas pueden ser considerados organismos culturales. Además el órgano jurisdiccional remitente quiere saber si pueden considerarse actividades de interés general las actuaciones de solistas que persiguen fundamentalmente una finalidad comercial.

3. Las cuestiones planteadas ofrecen al Tribunal de Justicia la oportunidad de precisar el contenido de la sentencia Gregg. [3] En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que — en determinadas circunstancias — también las personas físicas pueden ser consideradas organismos de carácter social, a efectos del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva.

II. Marco jurídico

A. *El Derecho comunitario*

4. El artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva obliga a los Estados miem-

1 — Lengua original: neerlandés.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3 — Sentencia de 7 de septiembre de 1999 (C-216/97, Rec. p. I-4947).

bros a conceder exenciones en favor de ciertas actividades de interés general. Esta disposición, por cuanto es pertinente, establece: «Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

n) determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate.»

5. El artículo 13, parte A, apartado 2, dispone:

«a) Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras [...] n) del apartado 1, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

— los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;

— deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;

— deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido;

— las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de

las empresas comerciales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras [...] n) del apartado 1, si:

— no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;

— estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

6. El artículo 28, apartado 3, encabezamiento y la letra b), dispone:

«En el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4, los Estados miembros podrán:

[...]

b) continuar dejando exentas las operaciones enumeradas en el Anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro.»

7. El Anexo F contiene una lista de operaciones, que en virtud del artículo 28, apartado 3, letra b), pueden eximirse. El punto 2 del Anexo incluye:

«La prestación de servicios de autores, artistas e intérpretes de obras de arte, abogados y otros miembros de las profesiones liberales, a excepción de las profesiones médicas y sanitarias [...]»

B. *El Derecho nacional*

8. En primer lugar, procede señalar la importancia de la Umsatzsteuergesetz [4] en el litigio principal.

9. El artículo 4 de dicha Ley excluye de la percepción del IVA una serie de entregas y

4 — En su versión de 24 de marzo de 1999, BGBl. I, p. 402.

prestaciones de servicios. El número 20, letra a), excluye las actividades realizadas por determinados organismos públicos. Estos organismos son: teatros, orquestas, conjuntos de música de cámara, coros, museos, jardines botánicos, jardines zoológicos, zoológicos, archivos, bibliotecas y edificios y parques que forman parte del patrimonio público. Estas excepciones también se aplican a las actividades de organismos de la misma índole pertenecientes a otros sujetos pasivos (organismos privados), siempre que la autoridad competente del Land en cuestión declare que cumplen la misma misión cultural que los organismos públicos mencionados en la frase anterior.

10. El artículo 4, número 20, letra b), también excluye la organización de representaciones teatrales y conciertos, siempre que sean ejecutados por teatros, orquestas, conjuntos de música de cámara o coros a los que se hace referencia en el artículo 4, número 20, letra a).

11. El artículo 12 de la Umsatzsteuergesetz prevé un tipo reducido de IVA para los servicios prestados por teatros, orquestas, conjuntos de música de cámara, coros y museos y para la organización de representaciones teatrales y conciertos que lleven a cabo otros empresarios.

12. El artículo 18 de la Umsatzsteuergesetz ofrece una serie de normas relativas al procedimiento de recaudación. Para asegurar el cobro del impuesto, el ministro federal de Hacienda puede establecer que los impuestos sobre determinadas actividades sean abonados por medio de retenciones al contratante. Entre otras, se trata de actividades realizadas por un sujeto pasivo domiciliado en el extranjero. El ministro federal de Hacienda hizo uso de dicha competencia.

13. Las Umsatzsteuer-Richtlinien contienen directrices en materia de administración en el ámbito del impuesto sobre el volumen de negocios. Entre otras, ofrecen la siguiente interpretación del artículo 4, número 20, de la Umsatzsteuergesetz:

— forman parte de las orquestas, conjuntos de música de cámara y coros, todos los grupos de músicos y conjuntos vocales compuestos por dos o más personas. No es relevante el tipo de música que interpretan; también puede tratarse de música ligera;

— la excepción fiscal para conciertos también se aplica en caso de que participen solistas, siempre que el espectáculo en su totalidad tenga carácter de concierto. Lo mismo se aplica a la organización de conciertos.

III. Hechos y procedimiento

14. Desde 1971, Matthias Hoffman, el acusado en el litigio principal, explotaba una agencia de promoción de conciertos de música pop y (posteriormente, también) de conciertos de música clásica. A principios de los años noventa se convirtió en uno de los principales promotores de conciertos de Alemania. Entre 1996 y 1997, el acusado organizó la gira mundial de los tres tenores Luciano Pavarotti, Plácido Domingo y José Carreras. Dos conciertos de esta gira mundial tuvieron lugar en Alemania.

15. El Sr. Hoffmann no practicó las retenciones a cuenta del impuesto sobre el volumen de negocios sobre los honorarios abonados a los tres solistas y tampoco abonó el impuesto en cuestión a las autoridades tributarias alemanas. Habida cuenta de que los verdaderos sujetos pasivos (los tres solistas) tenían fijado su domicilio en el extranjero, estaba obligado a practicar retenciones de conformidad con la Umsatzsteuergesetz. [5]

16. El Sr. Hoffmann está acusado de fraude fiscal, en concreto en relación con estos hechos. Mediante sentencia de 22 de diciembre de 1998, el Landgericht condenó al acusado a una pena de prisión.

17. Procede recordar a los efectos pertinentes que el Landgericht motivó esta condena de la siguiente manera: la exención del impuesto prevista en el artículo 4, número 20, letra a), de la Umsatzsteuergesetz sólo se aplica a organismos y, por consiguiente, no a artistas individuales. En particular, en las actuaciones se puso de relieve la personalidad individual de cada uno de los tres tenores, y no la representación colectiva. Además, los contratos se celebraron con cada uno de los artistas por separado. El Landgericht expone que, aun en el caso de interpretar ampliamente las disposiciones de las Umsatzsteuer-Richtlinien, un organismo, a efectos del artículo 4, número 20, letra a), debe estar formado al menos por dos personas.

18. El Landgericht no considera que esta interpretación de la normativa nacional sea contraria al artículo 13 de la Sexta Directiva. Después de todo, el artículo 13, parte A, apartado 2, deja a los Estados miembros la facultad de supeditar a condiciones la exención fiscal de los organismos que no sean de Derecho público. Dicho apartado enumera, entre otras posibles condiciones, que el organismo no tenga por objeto la consecución sistemática de beneficios y que sea gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico. Con esto, el legislador comunitario señala que la exención va dirigida, en particular, a organismos económicamente débiles dedicados a fines de interés general.

5 — Esta obligación se deriva del artículo 18, apartado 8, de la Ley y del Reglamento de aplicación. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia no se cuestiona tal obligación.

19. Además, el Landgericht señala que los Estados miembros tienen plena libertad para aplicar o no las exenciones al IVA incluidas en el artículo 13, parte A. En cualquier caso, dichas exenciones no podrían aplicarse a las personas físicas.

20. En el recurso que interpuso contra su condena ante el Bundesgerichtshof, el Sr. Hoffmann alegó que denegar la aplicación de la exención del IVA constituye una infracción del Derecho comunitario y una discriminación no permitida. Si bien es cierto que la Sexta Directiva permite ciertas excepciones a la percepción normal del IVA, en relación con las cuales el legislador nacional tiene «competencia normativa», la adaptación del Derecho interno a la Directiva no puede producir resultados contrarios a la finalidad perseguida por el Derecho comunitario. El criterio del número de personas que participan en la interpretación es contrario al objetivo de la Sexta Directiva, que pretende asegurar la uniformidad de la tributación y, con ello, evitar distorsiones de la competencia. A este respecto, el acusado se remitió al giro de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre los organismos de carácter social, en virtud de la cual, y en contra de tesis jurídicas defendidas con anterioridad por el propio Tribunal de Justicia,[6] el concepto de «organismo» ya no se aplica únicamente a las personas jurídicas, sino también a las personas físicas (sentencia Gregg).[7]

21. El Ministerio Fiscal en el litigio principal propone otro planteamiento. La exención del IVA está concebida como subsidio a determinados organismos públicos. Dicho subsidio guarda relación con el hecho de que, sin esa subvención, el público no estaría dispuesto a pagar elevados precios por los espectáculos culturales. El Ministerio Fiscal afirma que, en principio, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia permite el subsidio de los empresarios mediante facilidades fiscales. La jurisprudencia sólo prohíbe que se perjudique a los empresarios por razón de su forma jurídica. En el presente asunto es esencial si se deben o no equiparar los artistas a los organismos apoyados por las autoridades.

22. A continuación, mediante resolución de 5 de abril de 2000, recibida en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 17 de abril de 2000, el Bundesgerichtshof solicitó una decisión prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en el sentido de que el concepto de "otros organismos culturales reconocidos" utilizado en

6 — Sentencia de 11 de agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Rec. p. I-2341).

7 — Citada en la nota 3 *supra*.

dicha disposición comprende asimismo a un solista que realiza prestaciones de servicios culturales?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿se desprende del título del artículo 13, parte A, "[...] actividades de interés general", alguna limitación, por ejemplo, cuando las actuaciones del solista tengan una finalidad predominantemente comercial?»

23. El Sr. Hoffmann, la Comisión y los Gobiernos alemán, neerlandés y del Reino Unido presentaron observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia. En la vista celebrada el 3 de octubre de 2002, el Sr. Hoffmann, la Comisión y el Gobierno alemán expusieron sus puntos de vista.

IV. Jurisprudencia pertinente

A. *Líneas generales*

24. Como bien es sabido, la Sexta Directiva IVA genera abundante jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Esto se aplica a la Directiva, en general, y al artículo 13, parte A, en particular.

25. En mi opinión, la cantidad de procedimientos ante el Tribunal de Justicia se debe al carácter de la Sexta Directiva. Esta Directiva tiene un carácter detallado, en particular, en la descripción de las numerosas excepciones a la regla general contenida en la misma que establece que el impuesto devengado es exigible por cada operación. Sin embargo, dicho carácter detallado no conlleva que el alcance de las excepciones sea evidente y menos que se hayan podido incluir todas las situaciones —también las futuras— en la formulación de la misma. Al contrario, una reglamentación detallada como ésta no es adecuada, por su naturaleza, para contener una realidad que cambia constantemente. Esto se aplica tanto más a una normativa fiscal que puede constituir en sí un motivo para modificar construcciones jurídicas y sociales con la finalidad de evitar el pago de impuestos.

26. Las líneas generales de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia guardan relación con los rasgos característicos esbozados. Por un lado, la línea seguida es muy estricta. Por otro lado, el Tribunal de Justicia tiene en cuenta la intención que tuvo el legislador al crear determinados conceptos jurídicos. Dicha jurisprudencia del Tribunal de Justicia será la que aporte la línea a seguir en las presentes conclusiones.

27. En la reciente sentencia Comisión/Alemania [8] el Tribunal de Justicia enumera una serie de elementos relevantes en relación con el presente asunto. En primer lugar, el Tribunal de Justicia establece que el artículo 2 de la Sexta Directiva contiene una definición de la obligación, en sí, de contribuir por el IVA. En efecto, esta disposición describe las operaciones que deben estar sujetas al IVA, a saber, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal, así como las importaciones de bienes. La Sexta Directiva prevé exenciones del IVA para determinadas categorías de operaciones, en especial en su Título X, en el que figura el artículo 13. Una exención que no esté prevista en la Sexta Directiva constituye una excepción a la norma general del artículo 2 de la misma. Tal excepción sólo será conforme al Derecho comunitario si está permitida con arreglo a las disposiciones de dicha Directiva.

28. En este punto el Tribunal de Justicia interpreta la Sexta Directiva de manera estricta, en el sentido de que sólo están permitidas las excepciones previstas expresamente en dicha Directiva. Esta interpretación se deriva de uno de los puntos de partida más importantes empleado por el legislador comunitario a la hora de redactar la Sexta Directiva. Se trata de la igualdad de trato fiscal, con el que se pretende combatir el falseamiento de la competencia. A este respecto, las excepciones a la armonización han de interpretarse de manera estricta. Después de todo, cada excepción produce divergencias añadidas en el nivel de la carga fiscal entre los Estados miembros. [9]

29. En la misma óptica, inscribo un segundo punto de partida del legislador comunitario, la neutralidad fiscal. Con este concepto el legislador comunitario persigue la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA. [10]

30. A este respecto, me remito de nuevo al asunto Comisión/Alemania. El Tribunal de Justicia consideró que los conceptos mencionados en el artículo 13 de la Sexta Directiva son conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA. La parte A exime del IVA a determinadas actividades de interés general. Sin embargo, dicha disposición no exime del IVA todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y se

8 — Sentencia de 20 de junio de 2002 (C-287/00, Rec. p. I-5811), apartados 38 y ss.

9 — Véanse, al respecto, entre otras, mis conclusiones que precedieron a la sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia (asuntos acumulados C-345/99 y C-40/00, Rec. 2001, pp. I-4493 y ss., especialmente p. I-4539), puntos 35 y ss.

10 — Véanse, entre otras, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelmann (268/83, Rec. p. 655), apartado 19; de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, Rec. p. 4797), apartado 15, y de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1), apartado 15.

describen de manera muy detallada. [11] La mayoría de estas exenciones —incluida la exención recogida en la letra n), objeto del presente litigio— se refieren a organismos que actúan en aras del interés público en determinado sector social, cultural, religioso, deportivo o en otros sectores similares a éstos. Por tanto dichas exenciones tienen por objetivo dispensar un trato de favor, en materia de IVA, a determinados organismos cuyas actividades están orientadas a fines distintos de los comerciales. [12]

B. *Artículo 13, parte A, apartado 1*

31. Con relación a la exención de determinadas actividades culturales, me remito a mis conclusiones en el asunto Comisión/Finlandia en las que llegué a la conclusión de que el legislador comunitario había optado por un régimen equilibrado de percepción del IVA sobre el arte. [13] En virtud del artículo 13 de la Sexta Directiva, determinadas actividades culturales pueden quedar exentas de la percepción del IVA, otras podrán ser eximidas durante un período transitorio y para otras, los Estados miembros podrán aplicar un tipo reducido del IVA.

32. Las exenciones a las que hace referencia el artículo 13 de la Sexta Directiva se aplican a actividades que persiguen determinados objetivos. La descripción de dichas actividades no siempre se realiza sobre la base de conceptos puramente materiales o funcionales. La mayor parte de las disposiciones —incluida la exención recogida en la letra n)— indican también los operadores económicos autorizados a realizar las prestaciones exentas. [14]

33. En este contexto, la sentencia Gregg [15] es fundamental. En ella, el Tribunal de Justicia hizo una interpretación de la limitación de la exención de las actividades desarrolladas por establecimientos u organismos. Según el Tribunal de Justicia, estos términos son, en principio, suficientemente amplios para incluir también a las personas físicas. Al utilizar estos términos, el legislador comunitario no tuvo la intención de limitar únicamente a las operaciones efectuadas por personas jurídicas la concesión de las exenciones contempladas en dicha disposición, sino que quiso extender el ámbito de aplicación de las mencionadas exenciones a las operaciones realizadas por particulares. Es cierto que los conceptos de «establecimiento» y de «organismo» sugieren la existencia de una entidad individualizada que desempeña una función particular, pero ello no significa que normalmente sólo las personas jurídicas cumplen este requisito. También una o más personas físicas que exploten una empresa pueden conformar un «establecimiento» u «organismo».

11 — Apartados 44 y 45 de la sentencia.

12 — Sentencia de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Rec. p. I-3293), apartado 19.

13 — Conclusiones que precedieron a la sentencia de 7 de marzo de 2002 (C-169/00, Rec. p. I-2433).

14 — Véase la sentencia de 11 de julio de 1985, Comisión/Alemania (107/84, Rec. p. 2655), apartado 13, así como el apartado 13 de la sentencia Gregg, citada en la nota 3 *supra*.

15 — Citada en la nota 3 *supra*.

34. A este respecto, el Tribunal de Justicia basa esta amplia interpretación en el principio de neutralidad fiscal, entre otros. Los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones no pueden ser tratados de forma distinta, en relación con la percepción del IVA, por razón de su forma jurídica. [16]

35. En la sentencia Comisión/España, el Tribunal de Justicia estimó que, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 13, parte A, apartado 2, los Estados miembros no pueden establecer condiciones relacionadas con la definición del contenido de las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, de la misma. Sólo pueden establecerse condiciones que pretendan asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas. Para ello, deberá tenerse en cuenta que las medidas vayan destinadas a evitar todo posible fraude, evasión fiscal o abuso. [17]

C. *Artículo 13, parte A, apartado 2*

36. El artículo 13, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva enuncia requisitos adicionales que los Estados miembros pueden imponer a la concesión de determinadas exenciones citadas en el artículo 13, parte A, apartado 1. Estos requisitos sólo pueden exigirse cuando la exención beneficie a organismos que no sean de Derecho público. La enumeración que aparece en el artículo 13, parte A, apartado 2, tiene carácter limitativo. [18]

37. El contexto del presente asunto se centra, en particular, en los requisitos mencionados en los dos primeros guiones. La cuestión que surge es qué margen de competencia discrecional deja al legislador nacional lo estipulado en ambos guiones. A este respecto, tienen importancia dos recientes sentencias de 21 de marzo de 2002, a saber, la sentencia Kennemer Golf [19] y la sentencia Zoological Society of London. [20]

38. La sentencia Kennemer Golf da una interpretación del primer guión. El Tribunal de Justicia estima que debe tratarse de un organismo sin fin lucrativo. Al final de un ejercicio, tal organismo puede obtener beneficios, pero no puede tener como objetivo generar beneficios en el sentido de ventajas pecuniarias en favor de los socios.

39. La sentencia Zoological Society of London guarda relación con el segundo

16 — Véase también, en este sentido, la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Ambulanter Pflegedienst Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 30.

17 — Sentencia de 7 de mayo de 1998 (C-124/96, Rec. p. I-2501), apartados 11 y 12.

18 — Así se deduce del apartado 18 de la sentencia Comisión/España, citada en la nota 17 *supra*.

19 — Citada en la nota 12 *supra*, en especial, los apartados 32 y ss.

20 — Sentencia de 21 de marzo de 2002, Zoological Society (C-267/00, Rec. p. I-3353), en especial, los apartados 20 y ss.

guión. El Tribunal de Justicia interpreta el requisito adicional, que establece que un organismo debe ser gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico, a la luz del contexto jurídico de este requisito. Según el Tribunal de Justicia, el legislador comunitario ha querido establecer una distinción entre las actividades de las empresas mercantiles y las de los organismos que no tienen como objetivo generar beneficios para sus miembros. Por lo tanto, el objetivo de este requisito es el de reservar la exención del IVA a los organismos que no persigan una finalidad comercial, al exigir que las personas que participan en la gestión y la administración de tales organismos no tengan un interés económico propio en sus resultados, a través de una retribución, una distribución de beneficios o cualquier otro interés económico, aunque sea indirecto.

40. En esencia, el apartado 2 ofrece a los Estados miembros la posibilidad de dar contenido al objetivo del interés general, cuando la exención redunda en beneficio de organismos que no sean de Derecho público. Al parecer, el legislador comunitario partió de la idea de que las actividades desarrolladas por organismos de Derecho público, como tales, son de interés general.

41. Además, el legislador comunitario partió de la idea de que los organismos no mercantiles sirven mejor al interés público que los organismos mercantiles. Por tanto, el legislador comunitario otorga expresamente a los Estados miembros competencia para dar a ambas categorías de organismos un trato fiscal distinto. Esta competencia es tan extensa que las exenciones pueden provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales, que sí están sujetas al IVA. En efecto, el requisito formulado en el cuarto guión —dirigido a la lucha contra la distorsión de la competencia— tiene carácter facultativo.

V. Examen de la primera cuestión

A. *Marco de apreciación*

42. La primera cuestión versa sobre el concepto de organismos culturales[21] recogido en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva. ¿Puede un solista —es decir: una sola persona física— constituir un organismo? Esta cuestión no puede resolverse sin antes determinar, más detalladamente, el contenido y el tenor de los conceptos de «servicio cultural» y de «organismo cultural» recogidos en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva.

21 — En la versión neerlandesa de la letra n) se utiliza la palabra «instelling», mientras que en otras partes del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva se utiliza los términos «inrichting» y «organisatie». Esta disparidad terminológica no es relevante. En muchas versiones lingüísticas (entre las que destacan la versión francesa, inglesa y alemana) no se hace tal distinción. Además, de la sentencia Gregg se infiere que se refieren a lo mismo.

43. Para mayor claridad señalo que, al respecto, no es relevante el artículo 13, parte A, apartado 2. Independientemente del hecho de que el órgano jurisdiccional remitente dirija su cuestión al apartado 1, el apartado 2 no otorga a los Estados miembros competencia para establecer condiciones al tamaño (mínimo) de un organismo. La enumeración de las condiciones recogidas en el apartado 2 tiene carácter limitativo.

44. La cuestión de interpretación abarca, en esencia, cuatro elementos. En primer lugar, debe determinarse cuáles son los servicios culturales que se incluyen dentro del ámbito de la exención recogida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva. Sin embargo, no todos los servicios culturales pueden beneficiarse de la exención. La exención sólo es aplicable en caso de que los servicios sean realizados por determinados organismos culturales. El segundo elemento se refiere al significado de la limitación a determinados organismos.

45. Como tercer elemento, trataré el núcleo de la cuestión planteada, es decir, si una sola persona física puede constituir un organismo. El cuarto elemento guarda relación con el contenido que el legislador alemán ha otorgado a este concepto autónomo. El artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), —al igual que el artículo 13, parte A, apartado 2— otorga a los Estados miembros un amplio margen discrecional en relación con organismos que no sean de Derecho público. En efecto, la exención del IVA sólo debe otorgarse a los organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate. El Tribunal de Justicia debe juzgar en qué medida el legislador nacional puede fijar, como condición para reconocer un organismo cultural, el tamaño mínimo del organismo.

46. Interpreto estos elementos a la luz de las líneas generales de la jurisprudencia citadas en el título anterior. En resumen: las disposiciones contenidas en el artículo 13, parte A, son conceptos autónomos de Derecho comunitario que —por cuanto se trata de determinar el alcance de la exención— deben interpretarse estrictamente. La esencia del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), es la exención de determinadas actividades culturales. La limitación a sólo determinados organismos tiene un carácter derivado del mismo. Añado que el margen para diferenciar entre organismos que sí pueden y organismos que no pueden beneficiarse de la exención debe analizarse en consonancia con el principio de neutralidad fiscal.

B. *Servicios culturales*

47. Como he señalado en el punto 31 *supra*, el legislador comunitario optó por un régimen equilibrado de percepción del IVA sobre el arte. Algunos servicios culturales, pero no todos, están englobados en la exención recogida en el artículo 13, parte A. Inspirándome en las observaciones de la

Comisión, en el contexto del presente asunto, que se refiere a conciertos de música clásica, distingo entre dos clases de servicios. El primero es el servicio que se presta al público de un concierto, que tiene como contraprestación la compra de una entrada. La adquisición de dicha entrada da a quien la compra el derecho a asistir a un concierto o, dicho de otra manera, a recibir un servicio cultural. Este derecho se puede hacer efectivo frente a la otra parte contratante, independientemente de que ésta sea el teatro donde tiene lugar el concierto, un organizador independiente como, en el presente asunto, el acusado en el litigio principal o el propio grupo musical. De la génesis de la Sexta Directiva [22] se infiere que el concepto de servicio cultural incluye, en cualquier caso, los servicios que se prestan al público. La contraprestación de dichos servicios está compuesta por el precio que el público abona. No cabe duda de que dichos servicios efectivamente están exentos del IVA, siempre y cuando se cumplan las demás condiciones establecidas en el artículo 13, parte A. El presente asunto no contradice esta conclusión.

48. Los servicios que el Sr. Hoffmann ofreció al público (puestos de manifiesto con la venta de las entradas) estaban exentos del IVA, así se deduce de lo expuesto ante el Tribunal de Justicia y que no ha sido refutado. El objeto del procedimiento principal guarda relación con un segundo servicio. Se trata de la percepción del IVA sobre los honorarios que el Sr. Hoffmann, el acusado en el litigio principal, abonó a los tres solistas. Para resolver la cuestión prejudicial planteada, es esencial examinar si también está comprendido en el ámbito del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), el servicio que se deriva de la relación jurídica que entabla el artista ejecutante y en virtud de la cual éste, frente al organizador de un concierto, se compromete a actuar.

49. De la génesis de la Sexta Directiva, no se infiere directamente que este servicio esté incluido en las exenciones del IVA. A esto hay que añadir que el artículo 28, apartado 3, letra b), en relación con el anexo F, punto 2, de la Sexta Directiva preveía, durante un período transitorio, una exención especial del IVA aplicable a los servicios de artistas ejecutantes (intérpretes de obras de arte). Además, en virtud del artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva [23] se podrá aplicar el tipo reducido del IVA. Habida cuenta del punto de partida de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia —una interpretación estricta de las excepciones a la percepción del IVA— estos elementos abogarían por excluir los servicios en cuestión de la exención recogida en el artículo 13, parte A.

50. Llama la atención que no se discuta, en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, la aplicabilidad, como tal, de la exen-

22 — Véase al respecto, más ampliamente, Terra y Kajus, Commentary on the Value Added Tax of the European Community, IBFD Publications 1993, volumen 2, p. 83.

23 — Según el texto introducido mediante la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación (DO L 384, p. 47).

ción del IVA a los honorarios de los artistas. El Gobierno alemán también opina que, tras expirar el plazo señalado en el artículo 28, apartado 3, los artistas pueden seguir beneficiándose de la exención del IVA, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n). En principio, la legislación alemana permite esta exención (salvo para los solistas). En la vista, la Comisión corroboró que, en su opinión, el servicio en cuestión podía quedar exento del IVA. Según el Sr. Hoffmann, este servicio está unido de tal manera al servicio que el organizador presta al público, que sería contrario a la finalidad de la exención que los honorarios estuvieran sujetos al IVA. El objeto es justamente mantener bajo, por medio de una medida fiscal, el precio de un servicio cultural.

51. También yo opino que la exención se aplica igualmente al servicio que el artista ofrece, en las circunstancias descritas en el litigio principal. Al igual que el Sr. Hoffmann, considero relevante, al respecto, el vínculo que existe entre el servicio ofrecido directamente al público y el servicio que los solistas prestan al Sr. Hoffmann. Ambas transacciones se interrelacionan directamente. El precio que el Sr. Hoffmann debe abonar a los solistas forma parte de sus costes y, normalmente, lo repercute directamente en el público.

52. En caso de que esta operación realizada con los solistas no estuviera exenta del IVA, de manera que los costes en los que el Sr. Hoffmann incurre para poder ofrecer dicho servicio estuvieran gravados, esto reduciría la efectividad de la exención del IVA. Con ello, no se respetaría la finalidad perseguida por la reglamentación —que yo definiría como un trato favorable de *determinadas* actividades culturales—.

53. A mayor abundamiento: la exención temporal del IVA, recogida en el artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, era aplicable a los servicios prestados por artistas. Mi opinión acerca del alcance de la exención del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva implica que exista una superposición entre ambas medidas. También existe una superposición con relación a las posibilidades de aplicar un tipo reducido del IVA en virtud del artículo 12, apartado 3. Sin embargo, la existencia de tal superposición no constituye en sí un motivo para interpretar de otra manera el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n). El artículo 12 de la Umsatzsteuergesetz deja entrever que esta superposición no tiene por qué conducir a una legislación de desarrollo ambigua y, por consiguiente, a la inseguridad jurídica de los sujetos pasivos. Esta disposición establece explícitamente que los organismos no reconocidos estarán sujetos al tipo reducido del IVA.

C. *Organismos culturales*

54. En este punto analizaré la limitación de la exención a las prestaciones de servicios culturales realizadas por Entidades culturales de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate. La Sexta Directiva no sólo establece que estarán exentas del IVA las actividades que persiguen determinados objetivos, sino que también indica —y esto constituye un requisito suplementario— los operadores económicos autorizados a realizar las prestaciones exentas. [24]

55. En la interpretación de esta limitación, son interesantes los cuatro puntos siguientes:

— ¿Cuál es el significado de la limitación a organismos *culturales*?

— ¿Quedan excluidos de la exención los organismos comerciales?

— ¿Cuál es la relación entre esta limitación y el principio de neutralidad fiscal?

— ¿Qué margen tienen los Estados miembros para reconocer o no a los organismos?

56. La condición de que un organismo ha de tener un carácter cultural tiene que interpretarse, siempre que sea posible, de la misma manera que el carácter cultural del servicio prestado. [25] Limitándome al sector al que se refiere el litigio principal, constato que el legislador comunitario tenía en mente, principalmente, los organismos culturales en los que se celebran actividades culturales, como por ejemplo, salas de conciertos y teatros. Puesto que las salas de conciertos y los teatros son, en algunas ocasiones, organismos públicos y, otras veces, adoptan una estructura jurídica privada, era necesario no limitar la exención a entidades de Derecho público. En efecto, la finalidad de esta regulación no es favorecer fiscalmente a las entidades públicas en perjuicio de las entidades privadas. Por consiguiente, la Sexta Directiva ofrece a los Estados miembros la posibilidad de conceder también exenciones a entidades culturales privadas similares. A título ilustrativo, me remito a la legislación alemana, que utiliza como criterio para aplicar la exención a las entidades privadas que estas

24 — En este punto, empleo la formulación del Tribunal de Justicia que he recogido en el punto 33 *supra*.

25 — De la génesis de la Directiva, tal y como aparece descrita en Terra y Kajus, obr. cit., no se desprende que el legislador comunitario hubiera pretendido diferenciar claramente los conceptos.

últimas tengan la misma «misión cultural» que las entidades públicas eximidas en cuanto tal.

57. Sin embargo, no hay por qué limitar la exención a las salas de conciertos y a los teatros. No se excluyen los artistas intérpretes. Tampoco hay motivo para ello. Son los artistas los que prestan un servicio cultural. Este servicio está incluido —como ya he dicho anteriormente— en el alcance del concepto de «servicio cultural», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva. Brevemente: todos los organismos que realizan regularmente prestaciones de servicios culturales son, por definición, organismos culturales.

58. El segundo punto se refiere a la cuestión de hasta qué punto quedan excluidos los organismos comerciales. En primer lugar, este punto es relevante debido a la sentencia Kennemer Golf,[26] en la que el Tribunal de Justicia declaró que las exenciones del artículo 13, parte A, están dirigidas a dispensar a determinados organismos, cuyas actividades estén orientadas a fines distintos de los comerciales, un trato de favor en el ámbito del IVA. Además, señalo que no se distingue entre los organismos reconocidos por los Estados miembros y las entidades públicas que tienen, o mejor dicho deberían tener, en cuanto tal, un carácter comercial.

59. No obstante, la Sexta Directiva posibilita que los organismos comerciales se beneficien de la exención. En este contexto, señalo que el tenor de la Sexta Directiva no excluye a los organismos comerciales. Más importante es que la Sexta Directiva prevé, en su artículo 13, parte A, apartado 2, una exclusión facultativa de los organismos comerciales. Por consiguiente, en virtud del apartado 2, los Estados miembros están autorizados, pero no obligados, a excluir a los organismos comerciales. En la legislación nacional alemana —objeto de debate en el litigio principal— esto último tampoco ha tenido lugar.

60. El tercer punto: como se desprende de lo anterior, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva no trata a todos los sujetos pasivos por igual. La exención sólo se aplica a determinados sujetos pasivos. Por consiguiente, la regulación es incompatible con el principio de neutralidad fiscal: parece que, en relación con el objetivo perseguido por la actividades, casos idénticos son tratados fiscalmente de forma distinta.[27] En la sentencia Kennemer Golf,[28] el Tribunal de Justicia justifica explícitamente esta desigualdad. De esta sentencia, se desprende que el principio de neutralidad fiscal no siempre es decisivo.

26 — Véase punto 38 *supra*.

27 — Véase, sobre este principio, el punto 34 *supra*.

28 — Véanse los puntos 37 *supra* y siguientes.

61. Este principio no se opone a una diferenciación en el trato entre operaciones similares pero no idénticas. Al respecto, en mis conclusiones en el asunto Comisión/Finlandia [29] ya me remití al hecho de que la Sexta Directiva tiene un carácter muy detallado y, como consecuencia directa, operaciones de contenido en cierto modo comparable, pero no idéntico pueden, en algunos casos, recibir un trato distinto. La Sexta Directiva ha establecido numerosos casos límite, en los que los límites manejados no tienen siempre un carácter natural. Esto se aplica en particular a las exenciones enumeradas en el artículo 13, parte A, que sólo guardan relación con determinadas —y no con todas las— actividades de interés general. [30]

62. En la sentencia Gregg, el Tribunal de Justicia declaró que el principio de neutralidad fiscal sí se opone a que los empresarios que realizan las mismas operaciones reciban un trato distinto respecto al IVA, sobre la base de su forma jurídica.

63. No obstante, me parece adecuado abordar de nuevo la relación entre el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), y el principio de neutralidad fiscal con el fin de averiguar si la distinción debe considerarse, con respecto a la finalidad de las actividades, como una distinción entre casos idénticos o entre casos similares. La primera distinción no está permitida, la segunda sí.

64. Por ello, llego a la conclusión de que la pretendida limitación del alcance personal de la exención es lícita. Después de todo, la exención no se dirige a favorecer a organismos económicamente débiles, como el Landgericht puso de manifiesto en el litigio principal, sino a hacer más asequible al público su visita al teatro. Sobre todo en representaciones culturales (complicadas) que no atraen automáticamente a un gran público, la barrera formada por el importe de la entrada es decisiva. En las representaciones comerciales, rentables de por sí, no existe tal barrera, o bien existe en menor medida. En este caso, el público está más dispuesto a pagar el precio exigido por el organizador del evento. En estos casos, el mecanismo de exención del IVA —que además sólo conduce a una disminución muy relativa del precio— no alcanza el objetivo pretendido. Puesto que la exención

29 — Citadas en la nota 13 *supra*; punto 41 de dichas conclusiones.

30 — Véase punto 43 *supra*.

conlleva, además, una pérdida de ingresos fiscales, estimo justificado considerar equivalentes, pero no idénticas, las actividades exentas y las no exentas.

65. El cuarto punto hace referencia a la competencia discrecional de los Estados miembros. En mi opinión, lo relevante en este punto es que la competencia que se atribuye a un Estado miembro para reconocer (o no) a organismos que no sean de Derecho público no aparece codificada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n). En principio, esta libertad —dentro de los límites del mencionado artículo 13— [31] es ilimitada. Esta libertad se extiende hasta tal punto que el propio Estado miembro puede, incluso, establecer en su legislación que no se reconozca a ningún organismo cultural que no sea de Derecho público. Sin embargo, los Estados miembros también pueden, por ejemplo, emplear como criterio el hecho de que un organismo cultural tenga o no carácter comercial. La República Federal de Alemania optó por un criterio distinto: debe tratarse de organismos respecto de los cuales la autoridad competente de un Land declare que cumplen una «misión cultural».

66. En el presente procedimiento, la Comisión alegó que, al ejercer dicha competencia, los Estados miembros deben respetar el Derecho comunitario y, en particular, el principio de neutralidad fiscal. Comparto esta posición y la preciso de la siguiente manera: en caso de que un Estado miembro haga uso de la competencia discrecional para reconocer organismos que le ha sido otorgada, este uso estará vinculado a los principios generales del Derecho comunitario. A este respecto, me refiero, en particular, a lo siguiente:

— El uso de la competencia no puede ser contrario a la finalidad del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n). Dicho de otra manera, no puede menoscabar el efecto útil perseguido por esta disposición.

— El uso no puede conducir al trato desigual de casos idénticos. Es decir, debe respetarse el principio de neutralidad fiscal. Este principio ya lo he abordado anteriormente.

67. Con relación al efecto útil, señalo lo siguiente. En general, los Estados miembros están obligados a alcanzar el resultado pretendido por una Directiva, así como a adoptar todas las medidas generales o especiales que sean adecuadas para asegurar el cumplimiento de dicha obligación. Formulado de manera negativa, los Estados miembros deben abstenerse de adoptar medidas que pongan en peligro la realización del resultado impuesto por una Direc-

31 — Por ejemplo, en la sentencia el asunto Comisión/España, citada en la nota 17 *supra*, el Tribunal de Justicia definió los siguientes límites: los criterios que los Estados miembros manejan no pueden estar de ninguna manera relacionados con la definición del contenido de las exenciones, ya que pueden conducir a que *determinados servicios culturales* queden excluidos de la exención del IVA.

tiva. En concreto, aquí se trata de una competencia discrecional no reglada. Dicha competencia es amplia, pero su uso no puede vaciar de contenido al régimen establecido. [32] Por consiguiente, en el presente asunto debe analizarse si la medida nacional, que excluye a los solistas de la exención del IVA, puede vaciar de contenido a la regulación.

Hoffmann y la Comisión tienen opiniones opuestas.

69. De la sentencia Gregg se desprende que la forma jurídica del organismo no es esencial; sí debe tratarse de una entidad individualizada que desempeña una función especial. La sentencia Gregg trataba de dos personas físicas que cumplían conjuntamente una función. Explotaban una empresa (en concreto: una casa de convalecencia), actuando, de cara al exterior, como unidad. En el presente asunto, se trata de un sector distinto, el sector cultural y, en particular, de la interpretación musical.

D. *¿Puede una sola persona constituir un organismo?*

68. Esta pregunta me conduce al tercer elemento de la cuestión planteada, es decir, la cuestión de si una sola persona física puede constituir un organismo. Esto es el meollo de la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente. Los Gobiernos alemán, del Reino Unido y neerlandés sostienen que esto es imposible. El Gobierno alemán señala que un concepto incluido en una normativa comunitaria debe ser interpretado lo más literalmente posible. En su opinión, siempre debe existir una concordancia mínima [33] con el significado usual de un término. El Sr.

70. Una situación similar a la del asunto Gregg se presenta en caso de que un dúo o trío musical actúe como unidad, también en lo referente a contratos con los organizadores de conciertos. Por analogía con la sentencia Gregg, no dudo de que tal tipo de grupo musical compuesto por dos o más personas pueda constituir un organismo cultural en el sentido de la Sexta Directiva.

71. Siendo esto así, no veo —sobre todo, teniendo en cuenta las circunstancias fácticas objeto del litigio principal— por qué un

32 — Véase la sentencia de 5 de octubre de 1999, Royscot y otros (C-305/97, Rec. p. I-6690), apartado 24.

33 — En la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia, el Gobierno alemán utilizó el concepto de «Mindestkonvergenz».

solista no podría constituir tal entidad. El solista es totalmente equiparable al grupo musical, sólo que se compone de una sola persona. Teniendo en cuenta el principio de neutralidad fiscal —y a falta de uniformidad en el texto de la Sexta Directiva— no me parece justo interpretar dicha Directiva de tal manera que el número de componentes de un grupo musical sea decisivo para conceder o no la exención del IVA. En este sentido, estoy de acuerdo con la Comisión y con el Sr. Hoffmann, en cuanto opinan que la exclusión absoluta de los solistas es contraria al Derecho comunitario. Las directrices de 1994,[34] sobre la interpretación del artículo 13, a las que se remite el Gobierno alemán, no menoscaban esta afirmación. Estas directrices excluyen a los artistas solistas. Independientemente del hecho de que esas directrices no tienen carácter vinculante, considero que la sentencia Gregg ha dejado trasnochado su contenido.

72. Lo anterior no significa que un individuo que presta un servicio cultural constituya, en cualquier circunstancia, un organismo cultural. En mi opinión, es decisivo si el individuo (el solista) actúa, de cara al exterior, como entidad. Además, el servicio en cuestión, sujeto o no al IVA, debe ser un servicio individualizado que el solista no ofrece como parte de un todo, como —en caso de música clásica— una orquesta.

73. Como ejemplo, señalo lo siguiente. En un asunto como el presente, hay motivos suficientes para considerar como organismos a los solistas. Se trata de solistas con notables intereses comerciales, por lo cual se podría esperar que fueran gestionados por una persona jurídica. También sería lógico que los contratos celebrados por el acusado en el litigio principal tuvieran como contraparte a una persona jurídica. La circunstancia casual de que esto —como se desprende de los hechos del litigio— no se haya producido no puede conducir a un trato fiscal distinto.

74. Por consiguiente, en virtud del Derecho comunitario, un solista no se ve excluido de la exención.

E. *La competencia discrecional de los Estados miembros en la materia*

75. Ahora abordaré el cuarto elemento, al que he hecho referencia en el punto 65 *supra*: siempre que no se trate de organismos públicos, la exención del IVA recogida en el artículo 13, aparte A, apartado 1, letra n), sólo se aplica a los organismos culturales *reconocidos por el Estado miem-*

34 — Directrices del Comité consultivo a las que hace referencia el artículo 29 de la Directiva, establecidas durante su cuadragésima primera reunión de 28 de febrero y 1 de marzo de 1994.

bro de que se trate. En el supuesto de que el artículo 4, número 20, de la Umsatzsteuergesetz deba interpretarse de manera que se excluya de la exención del IVA a los solistas, esto significa que, en la República Federal de Alemania, un solista no puede ser reconocido como organismo cultural. Teniendo en cuenta la interpretación que he hecho anteriormente en relación con de la Sexta Directiva, en el presente asunto, la excepción con respecto a la exención del IVA se deriva, por consiguiente, únicamente de la legislación nacional. Esta legislación prevé —por cuanto aquí interesa— únicamente la exención de grupos de músicos y de conjuntos vocales compuestos por dos o más personas.

76. Naturalmente, corresponde interpretar la legislación alemana al juez nacional. El presente procedimiento ante el Tribunal de Justicia se centra únicamente en la cuestión de si un Estado miembro se extralimita es la facultad discrecional que le ha sido otorgada, al hacer depender del número de miembros el posible reconocimiento de un organismo. La Comisión opina que la excepción general con respecto a los solistas no forma parte de la facultad discrecional, puesto que el Estado miembro basa la diferencia de trato en criterios subjetivos.

77. Empezaré con el examen del efecto útil: debe analizarse si la medida nacional que excluye a los solistas de la exención del IVA puede vaciar de contenido a la regulación. A este respecto, considero relevante, en primer lugar, el objetivo perseguido por la exención. Según la sentencia Kennemer Golf, dicho objetivo es dispensar un trato de favor a determinados organismos cuyas actividades están orientadas a fines distintos de los comerciales. [35] Señalo expresamente que la normativa no implica que *todos* los organismos no comerciales reciban un trato de favor. Como he mencionado anteriormente, los Estados miembros tienen el necesario margen al respecto. En mi opinión, una normativa nacional que limita el trato de favor a organismos culturales formados por más de una persona, no vacía de su contenido a dicha normativa. Tal normativa limita únicamente el ámbito de aplicación de la exención en el Estado miembro de que se trate.

78. Como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Gregg, el principio de neutralidad fiscal sí se opone a que empresarios que desarrollan las mismas actividades sean tratados de manera distinta con respecto al IVA, sobre la base de su forma jurídica. En mi opinión, esta interpretación puede aplicarse por analogía al presente asunto. En el caso de autos, el trato desigual afecta, por una parte, a grupos musicales formados por una persona y, por otra, a grupos musicales formados por dos o más, que desarrollan

35 — Véase, en particular, la sentencia Kennemer Golf, citada en la nota 12 *supra*.

las mismas actividades. Además, esta distinción no guarda ninguna relación con el objetivo perseguido por la normativa. Por consiguiente, considero que esta distinción constituye un trato desigual de casos idénticos.

79. Puesto que en el presente asunto se trata de actividades idénticas y no similares, opino que la normativa alemana viola el principio de neutralidad fiscal. No obstante, esto no constituye en sí una violación del Derecho comunitario. Un Estado miembro puede alegar un motivo especial para justificar su comportamiento. Por ejemplo, una distinción podría ser necesaria por motivos prácticos de control. Sin embargo, en el presente asunto no se ha alegado ninguna justificación especial a esta distinción.

F. *Síntesis*

80. Resumiendo, respondo afirmativamente a la primera cuestión plateada por el órgano jurisdiccional remitente basándome en las siguientes consideraciones:

— El servicio prestado por el intérprete de una obra de arte al organizador de una representación, al igual que el servicio que el organizador presta a su vez al público, puede estar comprendido dentro del alcance del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva.

— Los Estados miembros disponen de una amplia facultad discrecional para reconocer «organismos culturales», que no sean de Derecho público, que puedan beneficiarse de la exención del IVA. Pueden utilizar como criterio el hecho de que un organismo cultural tenga o no carácter comercial.

— Dicha facultad sí es amplia, pero no ilimitada. Está vinculada a principios generales del Derecho comunitario, como los de efecto útil y de neutralidad fiscal.

— Un solista puede constituir un «organismo cultural», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva, siempre que actúe, de cara al exterior, como una entidad y que la prestación de que se trate, sujeta o no al IVA, sea una prestación individualizada.

— La exclusión absoluta de los solistas por una normativa nacional no menoscaba el efecto útil de la Sexta Directiva. Sí es cierto que semejante normativa viola el principio de neutralidad fiscal. Por consiguiente, salvo justificación especial, la exclusión es contraria, al Derecho comunitario.

VI. Examen de la segunda cuestión

81. Ya que he respondido afirmativamente a la primera cuestión, también es necesario responder a la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

82. Esta cuestión se centra en la limitación de la exención, recogida en el artículo 13, parte A, a actividades de interés general. El concepto de interés general aparece recogido en el encabezamiento del mismo.

83. El Sr. Hoffmann señala que las distintas exenciones incluidas en el artículo 13, parte A, aparecen formuladas detalladamente y que todas significan una subvención que tiene como finalidad el interés general. Las observaciones del Gobierno alemán tienen el mismo tenor, ya que señala que el encabezamiento no limita a los Estados miembros a la hora de desarrollar la Directiva en su legislación interna. Sin embargo, según los Gobiernos del Reino Unido y neerlandés, del concepto de interés general se desprende que no se puede eximir a los organismos que tienen por objeto la consecución sistemática de beneficios. Con respecto a la segunda cuestión, la Comisión se remite al artículo 13, parte A, apartado 2. Este apartado constituye la base para excluir de la exención a los organismos comerciales.

84. En primer lugar, señalo que el encabezamiento de un artículo no forma parte de la parte dispositiva de una normativa. Al igual que el título de la normativa en su totalidad o el de una parte de la misma, el título (el encabezamiento) de un artículo describe el contenido de lo que a continuación se desarrolla. Un título tiene carácter aclaratorio. La diferencia esencial entre la parte dispositiva y la parte aclaratoria de una normativa se manifiesta claramente en el Acuerdo interinstitucional, de 22 de diciembre de 1998, relativo a las directrices comunes sobre la calidad de la redacción de la legislación comunitaria.[36] No obstante, la intención del legislador puede deducirse del título de una disposición. En ese sentido, dicho título también puede ser relevante para la apreciación del Tribunal de Justicia. Así interpreto el concepto de «interés general» recogido en el título del artículo 13, parte A. Por tanto, el concepto no contiene una restricción directa, sino que circunscribe la interpretación de las exenciones recogidas en el artículo 13.

36 — DO C 73, p. 1.

85. Dicho lo anterior, en el presente asunto el encabezamiento no tiene significado autónomo. A este respecto, me remito al tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n). Esta disposición guarda relación únicamente con prestaciones de servicios *culturales*, realizadas por determinados organismos *culturales*. El requisito de que tanto el servicio como el organismo deben tener carácter cultural ya implica en sí que la exención concierne al interés general. Sobre este punto, estoy de acuerdo con los argumentos aducidos por el Sr. Hoffmann y el Gobierno alemán.

86. Además, el concepto de interés general también puede interpretarse de otra manera, a saber, como interés no comercial. El tratamiento de la primera cuestión también aporta suficiente claridad en relación con esta última interpretación. El Tribunal de Justicia señaló, efectivamente, que las exenciones del IVA tienen por objetivo dispensar un trato de favor, en materia de IVA, a determinados organismos cuyas actividades están orientadas a fines distintos de los comerciales. Dicho objetivo también se pone de manifiesto en los requisitos que un Estado miembro puede imponer, en virtud del artículo 13, parte A, apartado 2, a la exención de organismos distintos de los de Derecho público. [37] Sin embargo, con ello, el encabezamiento no tiene significado autónomo. En efecto, como ya he dicho al responder a la primera cuestión, los organismos comerciales, como tales, no están excluidos. Es más, las condiciones recogidas en el artículo 13, parte A, apartado 2, que se dirigen a otorgar a los Estados miembros la competencia para excluir a los organismos comerciales, tienen carácter facultativo. Este segundo apartado borra todo atisbo de duda: el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), no impide que organismos comerciales —que, en el sentido restringido en cuestión, no sirven al interés general— también se beneficien de la exención.

87. En resumen:

— El concepto de «interés general», contenido en el título del artículo 13, parte A, no tiene significado autónomo.

— La Sexta Directiva no excluye de la exención a los organismos comerciales como tales.

37 — Véase la sentencia, varias veces citada, Kennemer Golf, citada en la nota 12 *supra*, apartado 19.

VII. Conclusión

88. Sobre la base de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales del Bundesgerichtshof del modo siguiente:

«Con respecto a la primera cuestión: Un solista puede constituir un "organismo cultural" en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios —Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, siempre que actúe, de cara al exterior, como una entidad y que la prestación de que se trate, sujeta o no al IVA, sea una prestación individualizada. La exclusión absoluta de los solistas por una normativa nacional no menoscaba el efecto útil de la Sexta Directiva. Sí es cierto que semejante normativa viola el principio de neutralidad fiscal. Por consiguiente, salvo justificación especial, la exclusión es contraria al Derecho comunitario.

Con respecto a la segunda cuestión: El concepto de "interés general", contenido en el título del artículo 13, parte A, no tiene significado autónomo.»