

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

23 ottobre 2003 *

Nella causa C-109/02,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dai sigg. E. Traversa e G. Wilms, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Repubblica federale di Germania, rappresentata dai sigg. W.-D. Plessing e M. Lumma, in qualità di agenti,

convenuta,

avente ad oggetto il ricorso inteso a far dichiarare che la Repubblica federale di Germania, applicando un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto alle prestazioni che complessi musicali forniscono direttamente in pubblico o per un

* Lingua processuale: il tedesco.

organizzatore di concerti nonché a quelle fornite direttamente in pubblico da solisti, ma applicando l'aliquota normale di tale imposta alle prestazioni di solisti che lavorano per un organizzatore, è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza dell'art. 12, n. 3, lett. a), terzo comma, 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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), nella sua versione che risulta dalla direttiva del Consiglio 25 maggio 1999, 1999/49/CE, che modifica, per quanto riguarda l'aliquota normale, la direttiva 77/388 (GU L 139, pag. 27),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai sigg. D.A.O. Edward, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, A. La Pergola e P. Jann (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. J. Mischo
cancelliere: sig. R. Grass

vista la relazione del giudice relatore,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di trattare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con atto depositato nella cancelleria della Corte il 22 marzo 2002 la Commissione delle Comunità europee ha presentato, ai sensi dell'art. 226 CE, un ricorso inteso a far dichiarare che la Repubblica federale di Germania, applicando un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») alle prestazioni che complessi musicali forniscono direttamente in pubblico o per un organizzatore di concerti nonché a quelle fornite direttamente in pubblico da solisti, ma applicando l'aliquota normale di tale imposta alle prestazioni di solisti che lavorano per un organizzatore, è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza dell'art. 12, n. 3, lett. a), terzo comma, 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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), nella sua versione che risulta dalla direttiva del Consiglio 25 maggio 1999, 1999/49/CE, che modifica, per quanto riguarda l'aliquota normale, la direttiva 77/388 (GU L 139, pag. 27; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

Ambito normativo

La normativa comunitaria

- 2 Ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, sono soggette all'imposta sul valore aggiunto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

3 L'art. 12, n. 3, lett. a), della sesta direttiva prevede:

«L'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto è fissata da ciascuno Stato membro in una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi. Dal 1° gennaio 1999 e fino al 31 dicembre 2000 tale percentuale non deve essere inferiore al 15%.

(...)

Gli Stati membri possono anche applicare una o due aliquote ridotte. Le aliquote sono fissate in una percentuale della base imponibile che non può essere inferiore al 5% e sono applicate unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie di cui all'allegato H».

4 L'allegato H della sesta direttiva prevede con la sua settima categoria il «diritto d'ingresso a spettacoli, teatri, circhi, fiere, parchi di divertimento, concerti, musei, zoo, cinema, mostre ed altre manifestazioni o istituti culturali simili» nonché la «ricezione di servizi radiotelevisivi». Esso inserisce nella sua ottava categoria i «servizi forniti da o diritti da versare a scrittori, compositori e artisti interpreti».

La normativa nazionale

5 L'art. 12, n. 2, punto 7, lett. a), dell'Umsatzsteuergesetz 1999 (legge tedesca sull'imposta sulla cifra d'affari del 1999, BGBl. I, pag. 1270) prevede

l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta, pari al 7%, alle «prestazioni fornite da teatri, orchestre, complessi di musica da camera, cori e musei nonché all'organizzazione di rappresentazioni teatrali e di concerti effettuata da altri imprenditori».

- 6 Dal fascicolo risulta che, secondo la giurisprudenza del Bundesfinanzhof (Germania), l'applicazione di questa aliquota ridotta è concessa ai solisti solo se operano essi stessi contemporaneamente in qualità di organizzatori del concerto. Le prestazioni fornite dai solisti ad un organizzatore di concerti sono invece assoggettate all'aliquota IVA normale.

Fase precontenziosa del procedimento

- 7 Con lettera di diffida 4 maggio 1999 la Commissione comunicava alla Repubblica federale di Germania che riteneva che la giurisprudenza richiamata al punto precedente comportasse una violazione del diritto comunitario, in particolare dell'art. 12, n. 3, lett. a), terzo comma, della sesta direttiva, in quanto il trattamento differente dei complessi musicali e dei solisti che lavorano per un organizzatore di concerti non avrebbe alcun fondamento nella normativa vigente.
- 8 La Commissione, non avendo ricevuto alcuna risposta a questa lettera, inviava alla Repubblica federale di Germania, con lettera 24 gennaio 2000, un parere motivato nel quale ribadiva le sue censure e invitava tale Stato membro ad adottare i provvedimenti necessari per porre rimedio alla situazione.
- 9 Nella lettera 5 aprile 2000 la Repubblica federale di Germania rispondeva alle censure formulate dalla Commissione, indicando i motivi per cui un tale trattamento differenziato era, a suo parere, necessario.

- 10 Insoddisfatta di tale risposta, la Commissione ha deciso d'introdurre il presente ricorso.

Nel merito

Argomenti delle parti

- 11 La Commissione ritiene l'inadempimento accertato. A suo parere, il principio di neutralità fiscale si oppone a che merci o prestazioni di servizi simili, che si trovano in concorrenza tra di loro, siano trattate diversamente dal punto di vista dell'IVA. Questo principio si applicherebbe anche all'assoggettamento ad imposta ad un'aliquota ridotta rispetto all'aliquota normale.
- 12 Inoltre, il principio di obiettività richiederebbe l'applicazione di una sola e stessa regola ad operazioni imponibili della stessa natura. Esisterebbe una presunzione di similitudine allorché le operazioni di cui trattasi corrispondono a diverse varianti di una sola e stessa operazione imponibile inserita in una delle categorie dell'allegato H della sesta direttiva, quali i «servizi forniti da (...) interpreti» che rientrano nell'ottava categoria di tale allegato.
- 13 Questa nozione comprenderebbe ovviamente sia i solisti sia i complessi musicali. Occorrerebbe quindi applicare loro un'aliquota uniforme.
- 14 Il governo tedesco conclude per il rigetto del ricorso in quanto infondato. Esso fa valere, in primo luogo, che la sintesi operata nella formulazione di una categoria

dell'allegato H della sesta direttiva non dimostra necessariamente la similitudine delle operazioni di cui trattasi. Nella versione tedesca di questo allegato, l'espressione «Werke (...) von (...) ausübenden Künstlern» utilizzerebbe l'articolo indeterminativo per il sostantivo corrispondente a «interpreti», il che farebbe pensare che gli Stati membri possono limitare l'applicazione dell'aliquota ridotta solo ad alcuni dei servizi interessati. I servizi cui si riferisce l'ottava categoria dell'allegato H della sesta direttiva non dovrebbero necessariamente essere assoggettati all'IVA in condizioni identiche, in quanto gli Stati membri dispongono a tal riguardo di un margine di manovra.

- 15 In ogni caso non vi sarebbe similitudine tra le prestazioni di cui trattasi. I complessi musicali si distinguerebbero dai solisti in base a criteri obiettivi, ossia in funzione del numero di persone. Tale numero avrebbe un'incidenza determinante sul contenuto e la struttura della musica eseguita.

- 16 Il governo tedesco fa valere, in secondo luogo, che la normativa nazionale di cui trattasi non è basata sull'ottava categoria dell'allegato H della sesta direttiva, come indicato dalla Commissione, ma sulla sua settima categoria che richiamerebbe solo i «concerti» e non le prestazioni di un solista. Non sussisterebbe quindi violazione dei principi di neutralità e di obiettività fiscale, poiché la differenza di trattamento delle prestazioni dei solisti risulterebbe già dalla sesta direttiva stessa, con l'azione combinata della settima e dell'ottava categoria del detto allegato.

- 17 In terzo luogo, queste disposizioni mirerebbero in realtà a concedere un beneficio allo spettatore. Ora, un tale beneficio sarebbe garantito anche se il solista stesso non può beneficiare dell'applicazione dell'aliquota ridotta. Infatti, poiché nel regime dell'IVA è l'aliquota dell'imposta prelevata nell'ultima fase che determina l'importo della tassazione, sarebbe senza incidenza per il pubblico, tenuto conto del diritto a deduzione dell'organizzatore di concerti, il fatto che la prestazione a monte del solista sia assoggettata all'aliquota normale o all'aliquota ridotta.

- 18 In quarto luogo, il governo tedesco fa valere che la Commissione ha violato il principio «nemini licet venire contra factum proprium». Infatti, essa avrebbe presentato, in data 13 novembre 1997, una relazione [COM (97) 559 def.] nella quale avrebbe indicato che uno dei problemi maggiori che incontra l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta è il carattere facoltativo dell'allegato H della sesta direttiva e l'assenza di definizioni comuni per le categorie ivi menzionate. La Commissione non sarebbe quindi legittimata ad addebitare un inadempimento agli Stati membri allorché ritiene essa stessa che non vi sia un approccio coerente e concludente nella normativa relativa a tale punto.

Giudizio della Corte

- 19 Per quanto riguarda il primo motivo di difesa dedotto dal governo tedesco, occorre constatare che l'art. 12, n. 3, lett. a), terzo comma, della sesta direttiva autorizza gli Stati membri ad applicare un'aliquota IVA ridotta a talune merci e a talune prestazioni di servizi menzionate all'allegato H della direttiva medesima. La decisione di esercitare questo diritto rientra quindi nella competenza degli Stati membri.
- 20 Cionondimeno, esercitando tale competenza, gli Stati membri devono osservare il principio di neutralità fiscale. Come risulta dalla giurisprudenza della Corte, questo principio osta in particolare a che merci o prestazioni di servizi di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza tra di loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA, con la conseguenza che le dette merci o le dette prestazioni devono essere assoggettate ad un'aliquota uniforme (v., in tal senso, sentenza 11 ottobre 2001, causa C-267/99, Adam, Racc. pag. I-7467, punto 36).
- 21 La versione tedesca della formulazione dell'ottava categoria dell'allegato H della sesta direttiva che utilizza, come del resto la maggior parte delle altre versioni linguistiche, l'articolo indeterminativo per il sostantivo corrispondente a «inter-

preti» non può inficiare questa constatazione in quanto si tratta di una sfumatura linguistica che, anche in lingua tedesca, non può essere interpretata nel senso che il legislatore nazionale ha la facoltà di operare, a sua discrezione, distinzioni tra i soggetti interessati e di procedere liberamente a restrizioni relativamente ai soggetti le cui prestazioni sono soggette a un'aliquota ridotta.

22 Per il resto, nessun elemento consente di ritenere che le prestazioni dei solisti e quelle dei complessi musicali non costituiscano prestazioni se non identiche, quantomeno di uno stesso tipo ai sensi della giurisprudenza richiamata al punto 20 della presente sentenza.

23 Infatti, la nozione di «interpreti» comprende, nel senso abituale di tale termine, sia i solisti sia i complessi musicali. Il numero di persone che sono presenti sulla scena non può aver rilevanza a tale riguardo. L'argomento secondo cui è in funzione del numero di queste persone che dovrebbero essere determinati il contenuto e la struttura della musica eseguita è anch'esso privo di pertinenza in materia fiscale. Esso è del resto contraddetto dal governo tedesco stesso, allorché quest'ultimo fa valere che l'aliquota ridotta si applica senz'altro a manifestazioni organizzate dai solisti stessi e che solo allorché una manifestazione per il resto identica è organizzata da un soggetto diverso dal solista la prestazione effettuata da quest'ultimo viene assoggettata ad imposta all'aliquota normale.

24 Ne deriva che il primo motivo di difesa dev'essere respinto.

25 Per quanto riguarda il secondo motivo di difesa dedotto dal governo tedesco, secondo cui, da un lato, la normativa nazionale di cui è causa non sarebbe basata sull'ottava categoria dell'allegato H della sesta direttiva, ma sulla settima categoria di tale allegato e, dall'altro, la combinazione di queste due categorie

autorizzerebbe una differenza di trattamento tra solisti e complessi musicali, è sufficiente constatare che né questa settima categoria che indica indistintamente i «concerti» né la detta ottava categoria operano, separatamente o congiuntamente, una tale differenziazione. Inoltre, questa settima categoria fa riferimento al «diritto d'ingresso» a manifestazioni quali i concerti, ma non alla prestazione degli interpreti musicali stessi, che costituisce l'unico obiettivo della censura della Commissione nell'ambito del presente procedimento. Questo motivo di difesa è quindi inoperante e dev'essere respinto.

26 Per quanto riguarda il terzo motivo di difesa, basato sul diritto a deduzione dell'organizzatore di concerti, è sufficiente anche constatare che questo diritto non è interessato dal presente procedimento, che riguarda l'aliquota applicabile alla prestazione degli interpreti musicali. Questo motivo è quindi anch'esso inoperante e dev'essere respinto.

27 Per quanto riguarda il quarto motivo di difesa del governo tedesco, secondo cui la Commissione non avrebbe dovuto presentare un ricorso per inadempimento relativamente a una disposizione che essa stessa ritiene poco coerente e poco concludente, è sufficiente constatare che, qualunque sia la valutazione della Commissione circa i problemi collegati all'applicazione dell'allegato H della sesta direttiva in passato, essa non può pregiudicare la fondatezza di un ricorso per inadempimento basato su una differenza di trattamento notoria tra due prestazioni dello stesso tipo. Questo motivo di difesa deve quindi anch'esso essere respinto.

28 Sulla base delle considerazioni che precedono, occorre constatare che la Repubblica federale di Germania, applicando un'aliquota IVA ridotta alle prestazioni che complessi musicali forniscono direttamente in pubblico o per un organizzatore di concerti nonché a quelle fornite direttamente in pubblico da solisti, ma applicando l'aliquota normale di tale imposta alle prestazioni di solisti

che lavorano per un organizzatore, è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza dell'art. 12, n. 3, lett. a), terzo comma, della sesta direttiva.

Sulle spese

- 29 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ne ha fatto domanda, la Repubblica federale di Germania, rimasta soccombente, dev'essere condannata alle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione)

dichiara e statuisce:

- 1) **Applicando un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto alle prestazioni che complessi musicali forniscono direttamente in pubblico o per un organizzatore di concerti nonché a quelle fornite direttamente in pubblico da**

solisti, ma applicando l'aliquota normale di tale imposta alle prestazioni di solisti che lavorano per un organizzatore, la Repubblica di Germania è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza dell'art. 12, n. 3, lett. a), terzo comma, 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 di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nella sua versione che risulta dalla direttiva del Consiglio 25 maggio 1999, 1999/49/CE, che modifica, per quanto riguarda l'aliquota normale, la direttiva 77/388.

2) La Repubblica federale di Germania è condannata alle spese.

Edward

La Pergola

Jann

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 23 ottobre 2003.

Il cancelliere

Il presidente

R. Grass

V. Skouris