

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. L. A. GEELHOED
présentées le 14 novembre 2002 ¹

I — Introduction

1. Dans cette affaire, le Bundesgerichtshof (Allemagne) a posé deux questions préjudicielles concernant l'interprétation de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme ² (ci-après la «sixième directive»). Le litige est survenu à la suite d'une série de représentations données par les trois ténors Luciano Pavarotti, Plácido Domingo et José Carreras. La question se pose de savoir dans quelle mesure la TVA est due sur ces représentations.

être considérés comme des organismes culturels. Elle pose ensuite la question de savoir si des représentations données par des solistes, qui ont, en premier lieu, été organisées à des fins commerciales, peuvent constituer des activités d'intérêt général.

3. Les questions posées donnent à la Cour l'occasion d'affiner la jurisprudence de l'arrêt Gregg ³. Dans cet arrêt, la Cour a jugé que des personnes physiques pouvaient aussi — dans certaines circonstances — constituer des organismes à caractère social au sens de l'article 13, A, de la sixième directive.

II — Cadre juridique

2. Plus particulièrement, ces questions concernent l'article 13, A, de la sixième directive, qui prévoit l'exonération de la TVA en faveur de certaines activités d'intérêt général. Il prévoit notamment l'exonération de prestations de services culturels effectuées par des organismes culturels. La juridiction de renvoi interroge la Cour sur la question de savoir si des solistes peuvent

A — Droit communautaire

4. L'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive oblige les États membres

¹ — Langue originale: le néerlandais.

² — JO L 145, p. 1.

³ — Arrêt du 7 septembre 1999 (C-216/97, Rec. p. I-4947).

à exonérer de la TVA certaines activités d'intérêt général. Dans la mesure de ce qui nous concerne, cette disposition prévoit ce qui suit: «Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

n) certaines prestations de services culturels, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes culturels reconnus par l'État membre concerné».

5. L'article 13, A, paragraphe 2, prévoit que:

«a) Les États membres peuvent subordonner, cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues au paragraphe 1 sous [...] n) au respect de

l'une ou plusieurs des conditions suivantes:

— les organismes en question ne doivent pas avoir pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies;

— ils doivent être gérés et administrés à titre essentiellement bénévole par des personnes n'ayant, par elles-mêmes ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation;

— ils doivent pratiquer des prix homologués par les autorités publiques ou n'excédant pas de tels prix homologués ou, pour les opérations non susceptibles d'homologation des prix, des prix inférieurs à ceux exigés pour des opérations analogues par des entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée;

— les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales

assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée.

b) continuer à exonérer les opérations énumérées à l'annexe F dans les conditions existantes dans l'État membre».

b) Les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue au paragraphe 1 sous [...] n) si:

7. L'annexe F de la directive contient une liste d'opérations qui peuvent être exonérées en vertu de l'article 28, paragraphe 3, sous b). Elle mentionne, en son point 2:

— elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées;

«les prestations de services des auteurs, artistes et interprètes d'œuvres d'art, avocats et autres membres des professions libérales, à l'exception des professions médicales et paramédicales [...]».

— elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.»

B — Droit national

6. L'article 28, paragraphe 3, initio et sous b), prévoit que:

8. Le litige au principal appelle, en premier lieu, l'application de l'Umsatzsteuergesetz⁴ (la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires).

«Au cours de la période transitoire visée au paragraphe 4, les États membres peuvent:

9. L'article 4 de la loi exonère de la TVA certaines catégories de biens et de services.

[...]

⁴ — Dans sa version du 24 mars 1999 (BGBl. 1999 I, p. 402).

Au point 20, sous b), de cet article, la loi exonère les opérations effectuées par certains organismes publics. Sont concernés les organismes suivants: théâtres, orchestres, ensembles de musique de chambre, chorales, musées, jardins botaniques, jardins zoologiques, parcs animaliers, archives, bibliothèques, monuments et parcs classés. Les mêmes dispositions sont applicables aux opérations d'organismes de même nature appartenant à d'autres assujettis (organismes privés) lorsque l'autorité compétente d'un Land atteste qu'ils remplissent les mêmes missions culturelles que les organismes visés à la phrase précédente.

10. Ainsi, l'article 4, point 20, sous b), exonère l'organisation de représentations théâtrales et de concerts dans la mesure où ils sont le fait de théâtres, d'orchestres, d'ensembles de musique de chambre ou de chorales visés à l'article 4, point 20, sous a).

11. L'article 12 de l'Umsatzsteuergesetz prévoit un taux réduit de TVA pour les prestations des théâtres, orchestres, ensembles de musique de chambre, chorales et musées, et pour les représentations théâtrales et les concerts organisés par d'autres entreprises.

12. L'article 18 de l'Umsatzsteuergesetz prévoit les modalités de la perception. Pour garantir le recouvrement de la taxe, le ministère fédéral des Finances peut, en ce

qui concerne certaines activités, prescrire que la taxe doit être payée par retenue effectuée par le preneur. Sont notamment concernées les opérations effectuées par un assujetti établi à l'étranger. Le ministère des Finances a effectivement fait usage de cette faculté.

13. Les Umsatzsteuer-Richtlinien (lignes directrices interprétatives de l'administration concernant la taxe sur le chiffre d'affaires) apportent des précisions destinées à l'administration en ce qui concerne la taxation du chiffre d'affaires. Elles donnent notamment l'interprétation suivante à l'article 4, point 20, de l'Umsatzsteuergesetz:

— Font partie d'orchestres, d'ensembles de musique de chambre et de chorales tous les groupes de musiciens et ensembles vocaux composés de deux participants ou plus. Le type de musique n'entre pas en ligne de compte: il peut également s'agir de musique légère.

— L'exonération fiscale des concerts n'est pas exclue lorsque des solistes y participent pourvu que l'ensemble garde son caractère de concert. Il en va de même pour l'organisation de concerts.

III — Les faits et la procédure

14. M. Matthias Hoffmann, prévenu dans le cadre de la procédure pénale, exploitait, depuis 1971, une agence de concerts organisant des concerts de musique pop et, ensuite, également de musique classique. Au début des années 90, il est devenu l'un des organisateurs de concerts les plus importants d'Allemagne. En 1996 et en 1997, il a organisé la tournée mondiale des trois ténors Luciano Pavarotti, Plácido Domingo et José Carreras. Dans le cadre de cette tournée, deux concerts ont été organisés en Allemagne.

15. M. Hoffmann n'a effectué aucune retenue de la TVA sur les cachets versés aux trois solistes et n'a pas davantage payé à l'administration allemande des contributions l'impôt s'y rapportant. Or, il y était tenu par l'Umsatzsteuergesetz⁵, étant donné que les véritables assujettis (à savoir les trois solistes) étaient établis à l'étranger.

16. M. Hoffmann est poursuivi du chef de fraude fiscale, en raison notamment des faits relatés ci-dessus. Par arrêt

du 22 décembre 1998, le Landgericht a condamné le prévenu à une peine d'emprisonnement.

17. Pour ce qui nous concerne, la décision du Landgericht repose sur les motifs suivants. L'exonération prévue par l'article 4, point 20, sous a), de l'Umsatzsteuergesetz ne vaut que pour les organismes, ce qui exclut les artistes individuels. En ce qui concerne plus particulièrement les représentations des trois ténors, elles reposent plus sur leurs personnalités respectives que sur le spectacle dans son ensemble. De plus, un contrat a été conclu séparément avec chacun d'eux. Ensuite, le Landgericht a constaté que, même d'après l'interprétation large retenue par les Umsatzsteuer-Richtlinien, un organisme au sens dudit article 4, point 20, sous a), doit comprendre au moins deux participants.

18. Le Landgericht a estimé que cette interprétation de la législation nationale n'était pas contraire à l'article 13 de la sixième directive. En effet, l'article 13, A, paragraphe 2, laisse la liberté aux États membres de soumettre à certaines conditions l'exonération fiscale d'organismes autres que ceux de droit public. Cette disposition prévoit, par exemple, que l'organisme ne doit pas systématiquement rechercher un profit et qu'il doit être géré et administré à titre essentiellement bénévole. Le législateur communautaire indique par là que l'exonération vise avant tout les organismes faibles sur le plan économique qui servent l'intérêt général.

⁵ — Cette obligation découle de l'article 18, paragraphe 8, de la loi, ainsi que de la réglementation adoptée pour son exécution. Elle n'est, toutefois, pas en cause dans la présente procédure devant la Cour.

19. Le Landgericht déclare ensuite que les États membres sont libres de ne pas prévoir les exonérations de TVA envisagées par l'article 13, A. En tout état de cause, ces exceptions ne pourraient pas bénéficier à des personnes physiques.

20. Au soutien de son pourvoi devant le Bundesgerichtshof à l'encontre de sa condamnation, M. Hoffmann fait valoir que le refus d'appliquer l'exonération de TVA enfreint le droit communautaire. Il y aurait, selon lui, une discrimination injustifiée. Certes, la sixième directive admet des exceptions à la règle de la perception de la TVA, le législateur national disposant, à cet égard, d'une «compétence d'appoint», encore que la transposition ne doive pas produire des résultats contraires aux objectifs du droit communautaire. Le choix du nombre de personnes concernées, en tant que critère, serait contraire à l'objectif de la sixième directive visant à garantir l'égalité devant l'impôt et à éviter ainsi les distorsions de concurrence. Sur ce point, le prévenu fait référence au revirement de jurisprudence de la Cour de justice quant aux organismes ayant un caractère social, à la suite duquel, contrairement à l'opinion antérieure de la Cour⁶, la notion d'«organisme» ne désigne plus seulement les personnes morales, mais également les personnes physiques (voir arrêt Gregg⁷).

21. Le ministère public a, au principal, adopté une position différente. L'exonéra-

tion de la TVA aurait pour objectif de subventionner certains organismes de droit public. Une telle subvention se justifierait au motif que le public n'est pas prêt à payer un prix plus élevé pour des événements culturels. Le ministère public affirme que la jurisprudence de la Cour approuve, en tant que telle, la subvention d'entreprises par l'octroi de facilités en matière de contributions. Simplement, la jurisprudence ne permet pas de désavantager les entrepreneurs en raison de leur forme juridique. La question déterminante est celle de savoir si les artistes doivent, en l'occurrence, être mis sur un pied d'égalité avec des organismes bénéficiant d'une aide financière des autorités.

22. Par une ordonnance du 5 avril 2000, parvenue au greffe de la Cour le 17 avril 2000, le Bundesgerichtshof a saisi la Cour des questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 13, A, paragraphe 1, sous n), de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (77/388/CEE, JO L 145, du 13 juin 1977, p. 1), doit-il être interprété en ce sens que la notion d'«autres organismes

6 — Arrêt du 11 août 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Rec. p. I-2341).

7 — Précité note 3.

culturels reconnus [...]’ qui y est utilisée inclut également un soliste qui effectue des prestations de services culturels?

abondante, qu’il s’agisse de la directive dans son ensemble ou de l’article 13, A, en particulier.

- 2) En cas de réponse affirmative à la première question, le choix du titre de l’article 13, A: ‘[...] certaines activités d’intérêt général’ entraîne-t-il certaines restrictions, par exemple lorsque les prestations du soliste visent en premier lieu des fins commerciales?»

23. Des observations écrites ont été présentées à la Cour par M. Hoffmann, par la Commission et par les gouvernements allemand, néerlandais et du Royaume-Uni. À l’audience du 3 octobre 2002, M. Hoffmann, la Commission et le gouvernement allemand ont fait valoir leurs points de vue oralement.

25. La profusion d’affaires concernant la sixième directive s’explique, à notre sens, par ses caractéristiques. Elle présente, en effet, un caractère détaillé, en ce qu’elle définit les nombreuses exceptions à son principe fondamental selon lequel toute opération fait naître l’obligation d’acquitter la TVA. Cependant, la directive a beau être détaillée, cela ne signifie pas que la portée des exceptions aille de soi, et cela ne signifie certainement pas que sa formulation suffit à régir toutes les situations — même futures. Au contraire, un régime aussi détaillé que celui-ci n’est pas, par nature, en mesure de saisir une réalité en évolution constante. Cette constatation est d’autant plus vraie que nous nous trouvons en matière fiscale, où une réglementation peut déjà, en soi, provoquer des changements dans les montages juridiques ou en matière de droit des sociétés destinés à éviter le versement de contributions.

IV — Jurisprudence pertinente

A — *En général*

24. Comme on le sait, la jurisprudence de la Cour concernant la sixième directive est

26. Les traits principaux de la jurisprudence de la Cour sont liés aux caractéristiques ainsi décrites de la sixième directive. D’un côté, la jurisprudence se montre stricte et, de l’autre, la Cour prend en compte l’intention qui a animé le législateur communautaire lors de la conception de certaines notions juridiques. Les présentes conclusions s’appuient sur cette jurisprudence de la Cour.

27. Dans le récent arrêt *Commission/Allemagne*⁸, la Cour détaille certains des éléments déterminants dans cette affaire. Tout d'abord, la Cour affirme que l'article 2 de la sixième directive contient une définition de l'assujettissement, en tant que tel, à la TVA. En effet, cette disposition définit les opérations qui doivent être soumises à la TVA, à savoir les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti en tant que tel, ainsi que les importations de biens. La sixième directive prévoit des exonérations de la TVA pour certaines catégories de ces opérations, notamment au titre X, sous lequel figure l'article 13. Dans la mesure où une exonération n'est pas prévue par la sixième directive, elle constitue une dérogation à la règle générale de l'article 2 de celle-ci. Une telle dérogation ne saurait être conforme au droit communautaire que si elle était autorisée conformément aux dispositions de ladite directive.

28. Sur ce point, la Cour se montre donc stricte dans son interprétation, dans la mesure où elle n'admet d'exceptions que celles que la sixième directive prévoit expressément. Cette interprétation découle de l'un des importants principes sur lesquels le législateur communautaire s'est appuyé lors de la rédaction de la sixième directive. Il s'agit du principe de l'égalité de traitement fiscal, qui doit permettre de prévenir les distorsions de concurrence. De ce point de vue, les exceptions à

l'harmonisation doivent être interprétées strictement. En effet, chacune d'elles a pour effet d'accroître l'inégalité des charges fiscales entre les États membres⁹.

29. À cet égard, il nous faut nommer un deuxième principe qui a inspiré le législateur communautaire, à savoir celui de la neutralité fiscale. En appliquant ce principe, le législateur communautaire a voulu garantir la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à TVA¹⁰.

30. Sur ce point, nous désirons revenir à l'arrêt *Commission/Allemagne*, précité. La Cour considère les notions prévues à l'article 13 de la sixième directive comme des notions autonomes du droit communautaire ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre. Le titre A de l'article vise à exonérer de la TVA certaines activités d'intérêt général. Cette disposition n'exclut cependant pas toutes les activités d'intérêt général de l'applica-

⁸ — Arrêt du 20 juin 2002 (C-287/00, Rec. p. I-5811, points 38 et suiv.).

⁹ — Voir, à ce propos, nos conclusions dans les affaires *Commission/France* (arrêts du 14 juin 2001, C-345/99, Rec. p. I-449, et C-40/00, Rec. p. I-4539, points 35 et suiv.).

¹⁰ — Voir, notamment, les arrêts du 14 février 1985, *Rompelman* (268/83, Rec. p. 655, point 19); du 21 septembre 1988, *Commission/France* (50/87, Rec. p. 4797, point 15), et du 15 janvier 1998, *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, Rec. p. I-1, point 15).

tion de la TVA, mais uniquement celles qui y sont énumérées et décrites de manière très détaillée¹¹. La plupart de ces exonérations — parmi lesquelles celle prévue sous n), qui nous concerne — visent des organismes agissant dans l'intérêt public dans un secteur social, culturel, religieux et sportif ou un secteur similaire. Leur objectif est donc un traitement plus favorable, en matière de TVA, de certains organismes dont les activités sont orientées vers des fins autres que commerciales¹².

B — En ce qui concerne l'article 13, A, paragraphe 1

31. En ce qui concerne les exonérations pour des activités culturelles, nous renvoyons à nos conclusions dans l'affaire Commission/Finlande, où nous avons constaté que le législateur communautaire a opté pour un régime équilibré de TVA sur l'art¹³. Certaines activités culturelles peuvent être exonérées de la TVA en vertu de l'article 13; certaines peuvent être exonérées pendant une période transitoire; pour d'autres, enfin, les États membres peuvent appliquer un taux de TVA réduit.

32. Les exonérations prévues par l'article 13 de la sixième directive concer-

nent des activités qui visent certains objectifs. Ces activités ne sont pas toujours définies par référence à des notions purement matérielles ou fonctionnelles. La plupart des dispositions — parmi lesquelles l'exonération prévue sous n) — précisent également les opérateurs économiques qui sont autorisés à fournir les prestations exonérées¹⁴.

33. L'arrêt Gregg¹⁵ revêt, à ce propos, une importance particulière. La Cour y interprète la directive en ce qui concerne la limite de l'exonération aux seules activités qui sont le fait d'établissements ou d'organisations. En principe, d'après la Cour, ces termes sont suffisamment larges pour inclure également des personnes physiques. Par leur utilisation, le législateur communautaire a démontré qu'il n'avait pas l'intention de limiter le bénéfice des exonérations aux seules opérations réalisées par des personnes morales, mais a entendu étendre le champ d'application de ces exonérations aux opérations effectuées par des particuliers. Certes, les notions d'«établissement» et d'«organisme» suggèrent l'existence d'une entité individualisée accomplissant une fonction particulière. Toutefois, cela ne signifie pas que seules les personnes morales satisfont, en règle générale, à cette condition. Une ou plusieurs personnes physiques exploitant une entreprise peuvent également constituer un «établissement» ou un «organisme».

11 — Points 44 et 45 de l'arrêt.

12 — Arrêt du 21 mars 2002, *Kenemer Golf* (C-174/00, Rec. p. I-3293, point 19).

13 — Arrêt du 7 mars 2002 (C-169/00, Rec. p. I-2433).

14 — Voir arrêts du 11 juillet 1985, *Commission/Allemagne* (107/84, Rec. p. 2655, point 13), et *Gregg*, précité note 3, au point 13.

15 — Précité note 3.

34. La Cour fait reposer cette interprétation — qu'elle veut large en ce qui concerne ce point — sur le principe de la neutralité fiscale. Les entreprises qui effectuent les mêmes opérations ne peuvent pas se voir appliquer un régime différent de perception de la TVA en raison de leur forme juridique¹⁶.

35. Dans l'arrêt *Commission/Espagne*, la Cour a jugé que, sans préjudice de l'article 13, A, paragraphe 2, les États membres ne pouvaient pas fixer des conditions qui affectent la définition du contenu des exonérations prévues à l'article 13, A, paragraphe 1. Seules peuvent être imposées des conditions qui sont destinées à assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues et qui visent les mesures destinées à prévenir les fraudes, l'évasion fiscale et les abus éventuels¹⁷.

C — En ce qui concerne l'article 13, A, paragraphe 2

36. L'article 13, A, paragraphe 2, de la sixième directive prévoit des conditions supplémentaires auxquelles les États membres peuvent soumettre l'octroi de certaines exonérations visées à l'article 13, A, para-

graphe 1. Ces conditions supplémentaires ne peuvent être imposées que lorsque l'exonération concerne des organismes autres que ceux de droit public. L'énumération des conditions, à l'article 13, A, paragraphe 2, présente un caractère exhaustif¹⁸.

37. Dans le contexte du cas d'espèce, ce sont les conditions décrites aux deux premiers tirets de la disposition qui nous intéressent. La question qui se pose est celle de savoir quelle marge d'appréciation elles laissent aux législateurs nationaux. À ce propos, il importe de citer deux arrêts récents de la Cour rendus le 21 mars 2002, à savoir les arrêts *Kennemer Golf*¹⁹ et *Zoological Society*²⁰.

38. L'arrêt *Kennemer Golf* donne une interprétation du premier tiret. La Cour a décidé qu'il doit s'agir d'un organisme sans but lucratif. Les comptes d'un tel organisme peuvent présenter un solde positif à la fin d'un exercice, mais l'organisme ne peut pas chercher à engendrer des profits, au sens d'avantages pécuniaires pour ses membres.

39. L'arrêt *Zoological Society* concerne le deuxième tiret. La condition supplémen-

16 — Voir également, en ce sens, arrêt du 10 septembre 2002, *Ambulanter Pflegedienst Kügler* (C-141/00, Rec. p. I-6833, point 30).

17 — Arrêt du 7 mai 1998, *Commission/Espagne* (C-124/96, Rec. p. I-2501, points 11 et 12).

18 — Cela ressort du point 18 de l'arrêt *Commission/Espagne*, précité note 17.

19 — Précité note 12. Voir, notamment, points 32 et suiv.

20 — C-267/00, Rec. p. I-3353, points 20 et suiv.

taire selon laquelle l'organisme doit être géré et administré à titre essentiellement bénévole est interprétée par la Cour à la lumière du contexte juridique dans lequel cette condition s'inscrit. D'après la Cour, le législateur communautaire a voulu opérer une distinction entre les activités des entreprises commerciales et celles des organismes qui n'ont pas pour objectif de générer des profits pour leurs membres. L'objectif de cette condition est donc de réserver le bénéfice de l'exonération de la TVA aux organismes qui n'ont pas de finalité commerciale, en exigeant que les personnes qui participent à la gestion et à l'administration de tels organismes n'aient pas un intérêt financier propre aux résultats de ceux-ci, au moyen d'une rémunération, d'une distribution de bénéfices ou de tout autre intérêt financier, même indirect.

traitement fiscal différent à ces deux catégories d'organismes. Cette compétence est même à ce point étendue que l'exonération peut aboutir à fausser la concurrence au détriment des entreprises commerciales, qui sont assujetties à la TVA. En effet, la condition formulée au quatrième tiret — qui s'oppose aux distorsions de concurrence — a un caractère facultatif.

V — Réponse à la première question

A — Contexte de l'appréciation

40. En définitive, le deuxième tiret offre la possibilité aux États membres de donner un contenu à l'objectif d'intérêt général visé, lorsque les bénéficiaires de l'exonération sont des organismes autres que de droit public. À l'évidence, le législateur communautaire est parti du principe que les activités poursuivies par les organismes de droit public en tant que tels sont d'intérêt général.

41. En outre, le législateur communautaire présume que l'intérêt général est mieux servi par des organismes non commerciaux que par des organismes commerciaux. Par conséquent, il donne explicitement la compétence aux États membres d'accorder un

42. La première question a trait à la notion d'organisme²¹ culturel utilisée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), de la sixième directive. Un soliste — c'est-à-dire une personne physique — peut-il être considéré comme un organisme? Il ne peut être répondu à cette question sans analyser plus précisément le contenu et la portée des notions de services culturels et d'organismes culturels, au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous n).

21 — Dans la version néerlandaise, l'article 13, A, paragraphe 1, de la directive utilise, sous n), le terme «instelling» et, ailleurs, les termes «inrichting» et «organisatie». Cette variation dans la terminologie utilisée est dénuée de signification. Dans nombre d'autres versions linguistiques de la directive (notamment les versions française, anglaise et allemande), on ne retrouve pas une telle variation. En outre, il ressort de l'arrêt Gregg, précité, que ces termes ont le même sens.

43. Pour le bon ordre, nous faisons observer que le paragraphe 2 de l'article 13, A, ne joue aucun rôle. Indépendamment du fait que la question de la juridiction de renvoi porte sur le paragraphe 1, le paragraphe 2 ne permet pas aux États membres d'imposer des conditions en ce qui concerne la dimension (minimale) d'un organisme. L'énumération des conditions au paragraphe 2 a, en effet, un caractère exhaustif.

44. La question d'interprétation comporte, en substance, quatre éléments. Tout d'abord, il y a lieu de déterminer quels services culturels peuvent prétendre à l'exonération prévue par l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), de la sixième directive. En effet, l'exonération ne profite pas aux services culturels dans tous les cas. L'exonération ne joue que si les services sont prestés par certains organismes culturels. Le deuxième élément est la question de savoir ce qu'implique cette limitation à certains organismes.

45. Le troisième élément constitue le noyau de la question posée, à savoir si une personne physique peut également être considérée comme un organisme. Le quatrième élément est lié au contenu que le législateur allemand a donné à cette notion autonome. L'article 13, A, paragraphe 1, sous n) — à l'instar de l'article 13, A, paragraphe 2 —, reconnaît aux États membres un pouvoir d'appréciation en ce qui concerne les organismes autres que de droit public. L'exonération de la TVA ne doit

donc être accordée qu'à des organismes culturels que l'État membre concerné a reconnus. Il appartient à la Cour de décider dans quelle mesure le législateur national peut, en vue de la reconnaissance d'un organisme culturel, imposer comme condition que ce dernier ait une dimension minimale.

46. Nous aborderons ces éléments à la lumière des traits principaux de la jurisprudence que nous avons évoqués au titre précédent. En résumé: les notions utilisées dans l'article 13, A, sont des notions autonomes de droit communautaire qui doivent — dans la mesure où il est question de la portée d'une exonération — être interprétées strictement. Le noyau de l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), est l'exonération de certaines activités culturelles. La limitation à certains organismes est une condition secondaire. À cela vient s'ajouter que la possibilité de distinguer les organismes qui peuvent prétendre à une exonération et ceux qui ne le peuvent pas doit être appréciée en conformité avec le principe de la neutralité fiscale.

B — Services culturels

47. Ainsi que nous l'avons indiqué au point 31, le législateur communautaire a opté pour un régime équilibré de TVA sur l'art. Ce sont certains services, et non tous les services, culturels qui peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 13,

A. Dans le contexte de la présente affaire, qui concerne des concerts de musique classique, nous distinguons, ainsi que l'a fait la Commission dans ses observations, deux services. Le premier est celui qui est fourni aux spectateurs d'un concert en contrepartie de l'achat d'un billet d'entrée. L'achat de ce billet leur donne le droit d'assister au concert ou, en d'autres termes, de recevoir un service à caractère culturel. Ils peuvent faire valoir ce droit à l'encontre de leur cocontractant, que ce cocontractant soit la salle où le concert est donné, un organisateur indépendant, tel le prévenu dans l'affaire au fond, ou l'ensemble musical même. Les travaux préparatoires de la sixième directive²² révèlent que la notion de service culturel comprend, en tout état de cause, les prestations de services au bénéfice du public. La contrepartie de ces services est constituée par le prix payé par le public. Il ne fait aucun doute que ces services sont exonérés de la TVA, pour autant, bien entendu, que les autres conditions prévues par l'article 13, A, soient réunies. Cette conclusion n'est, d'ailleurs, pas discutée en l'espèce.

48. Ainsi qu'il ressort des faits non contestés exposés devant la Cour, les services offerts au public par M. Hoffmann (et se traduisant par la vente de billets d'entrée) ont été exonérés de la TVA. Mais le litige au principal porte sur un deuxième service. Il concerne la perception de la TVA sur les

cachets versés par M. Hoffmann, prévenu au principal, aux trois solistes. Il est essentiel, afin de répondre à la question préjudicielle, d'examiner si l'exonération prévue par l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), s'étend également à ce service, lequel découle de la relation juridique dans laquelle chacun des interprètes s'est engagé et en vertu de laquelle il était tenu à l'égard de l'organisateur du concert d'exécuter l'œuvre.

49. Il ne ressort pas textuellement des travaux préparatoires de la sixième directive que ce service relève également du champ d'application de l'exonération de TVA. Ajoutons à cela que, à l'article 28, paragraphe 3, sous b), et à l'annexe F, point 2, la directive a prévu une exonération particulière, pendant une période transitoire, pour les services d'artistes exécutants (interprètes d'œuvres d'art). En outre, le taux réduit de TVA peut leur être appliqué, en vertu de l'article 12, paragraphe 3, sous a)²³. Compte tenu du principe de départ adopté par la Cour — à savoir une interprétation stricte des exceptions à la perception de la TVA — ces éléments plaideraient en faveur d'une exclusion du service en question du champ d'application de l'article 13, A.

50. Il est assez remarquable de constater que l'applicabilité de l'exonération aux cachets versés aux interprètes n'est, en soi,

22 — Pour plus de détails à ce sujet, on se référera à Terra, B., et Kajus, J., *Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, 2^e tome, IBFD Publications, 1993, p. 83.

23 — En vertu de la disposition insérée par la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 384, p. 47).

pas en cause dans le cadre de ce renvoi préjudiciel. Ainsi, même le gouvernement allemand reconnaît que les interprètes peuvent, même après l'expiration de la période transitoire visée à l'article 28, paragraphe 3, continuer à profiter de l'exonération de la TVA, pour autant que les conditions de l'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), soient réunies. En principe, la législation allemande admet également cette exonération (sauf pour les solistes). À l'audience, la Commission a confirmé que, selon son opinion, le service concerné peut être exonéré de la TVA. D'après M. Hoffmann, ce service est à ce point lié à celui que l'organisateur fournit au public qu'il serait contraire à l'objectif visé par l'exonération de soumettre les cachets à la TVA. Cet objectif consiste justement à garantir, par le biais d'une mesure fiscale, que le prix d'une prestation de service culturel reste bon marché.

51. Nous sommes, nous aussi, d'avis que l'exonération s'étend également au service fourni par l'interprète dans les circonstances qui sont celles du litige au principal. Comme M. Hoffmann, nous considérons comme déterminant le lien qui unit le service fourni directement au public et celui que les solistes ont fourni à M. Hoffmann. Il existe un lien direct entre les deux services. Le prix que M. Hoffmann doit payer aux solistes fait partie de ses dépenses et, en règle générale, il est répercuté directement sur le public.

52. Si l'opération avec les solistes ne devait pas être exonérée de la TVA, et si les

dépenses effectuées par M. Hoffmann pour assurer sa propre prestation devaient donc être imposées, l'efficacité de la mesure d'exonération s'en trouverait diminuée. Partant, l'objectif de cette mesure — que nous voudrions définir, en l'occurrence, comme un traitement plus favorable de *certaines* activités culturelles — ne serait pas atteint.

53. Surabondamment, faisons encore remarquer ceci: les services prestés par les interprètes se sont vu appliquer l'exonération temporaire prévue par l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive. Dans une certaine mesure, cette exonération fait double emploi avec celle prévue par l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), si l'on tient compte de notre conception de la portée de cette dernière. De même, il existe un chevauchement entre cette dernière exonération et la possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA en vertu de l'article 12, paragraphe 3. Toutefois, la simple existence de ce chevauchement ne suffit pas en soi à justifier une autre interprétation de l'article 13, A, paragraphe 1, sous n). L'article 12 de l'*Umsatzsteuergesetz* démontre que le chevauchement n'entraîne pas nécessairement une mise en œuvre ambiguë par le législateur national et, partant, une insécurité juridique pour les assujettis. Cette disposition prévoit expressément que les organismes non reconnus sont soumis à la TVA à un taux réduit.

C — *Organismes culturels*

54. Venons-en à la limitation de l'exonération aux services culturels prestés par des organismes de droit public ou par d'autres organismes culturels reconnus par l'État membre concerné. Non seulement la sixième directive dispose que peuvent être exonérées de la TVA des activités poursuivant certains objectifs, mais elle désigne également — et c'est là une exigence supplémentaire — les opérateurs économiques qui sont autorisés à fournir les prestations exonérées ²⁴.

55. Dans le cadre de l'interprétation de cette limitation, il convient d'être attentif aux quatre points suivants:

- qu'implique cette limitation aux organismes *culturels*?
- les organismes à caractère commercial sont-ils exclus de l'exonération?
- quel est le rapport entre la limitation et le principe de neutralité fiscale?

- quelle est la marge de manœuvre dont disposent les États membres pour accorder ou non une reconnaissance à des organismes?

56. Le critère du caractère culturel d'un organisme devrait, autant que possible, être interprété de la même manière que celui du caractère culturel du service presté ²⁵. Nous limitant au domaine concerné par le litige au principal, nous constatons que le législateur communautaire avait essentiellement à l'esprit des organismes au sein desquels ont lieu des activités culturelles, tels que des salles de concert et des théâtres. Puisque ces salles de concert et ces théâtres peuvent tantôt être des organismes de droit public, tantôt adopter la forme d'une personne de droit privé, il était nécessaire de ne pas restreindre l'exonération aux organismes de droit public. En effet, le régime n'a pas pour but d'accorder à ceux-ci un avantage fiscal par rapport aux organismes de droit privé. Par conséquent, la sixième directive donne également la possibilité aux États membres d'exonérer de la TVA des organismes culturels similaires de droit privé. Pour illustrer notre propos, nous renvoyons à la législation allemande, qui impose comme condition de l'exonération d'organismes de droit privé que ceux-ci poursuivent

²⁵ — Il ne ressort pas des travaux préparatoires de la directive, tels qu'ils sont décrits par Terra et Kajus, *op. cit.*, que le législateur communautaire ait cherché à distinguer expressément ces notions.

²⁴ — Nous utilisons ici la terminologie de la Cour; voir point 33.

vent la même «mission culturelle» que les organismes exonérés en tant que personnes de droit public.

57. Cependant, l'exonération ne doit pas concerner que les salles de concert et les théâtres. Les interprètes n'en sont pas exclus. Et il n'y a aucune raison qu'ils le soient. Ce sont ces artistes qui fournissent la prestation culturelle. Et — ainsi que nous l'avons constaté ci-dessus — cette prestation constitue un service culturel au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), de la sixième directive. En résumé: tous les organismes qui prestent des services culturels de manière régulière sont, par définition, des organismes culturels.

58. Le deuxième point concerne la question de savoir dans quelle mesure les organismes à caractère commercial sont exclus de l'exonération. Ce point est important, tout d'abord, à cause de l'arrêt *Kennemer Golf*²⁶, dans lequel la Cour a affirmé que l'objectif des exonérations de l'article 13, A, est un traitement plus favorable, en matière de TVA, de certains organismes dont les activités sont orientées vers des fins autres que commerciales. Nous faisons ensuite observer que la disposition nomme d'un même trait les organismes reconnus par les États membres et ceux de droit public qui, en tant que tels, sont dénués (ou ne sont pas censés avoir) de caractère commercial.

59. La sixième directive n'en permet pas moins à des organismes à caractère commercial de bénéficier de l'exonération. On remarquera, à ce propos, que le texte de la sixième directive n'exclut pas les organismes à caractère commercial. Plus frappant, la sixième directive accorde, au paragraphe 2 de l'article 13, A, la faculté d'exclure de tels organismes. En effet, les États membres ont, en vertu de cette disposition, le pouvoir, sans y être tenus, d'exclure les organismes à caractère commercial. Dans la législation allemande — dont l'application est en cause dans la procédure au fond — il n'est pas prévu de telle exclusion.

60. Troisième point: à l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), la sixième directive ne traite donc pas tous les assujettis de manière égale. L'exonération ne bénéficie qu'à certains d'entre eux. Le régime va ainsi à l'encontre du principe de la neutralité fiscale, dans la mesure où, selon toute apparence, des situations identiques y reçoivent un traitement fiscal différent en raison du but des activités poursuivies²⁷. La Cour justifie expressément cette inégalité dans l'arrêt *Kennemer Golf*²⁸. Il ressort de cet arrêt que le principe de la neutralité fiscale ne l'emporte pas toujours.

26 — Voir point 38 ci-dessus.

27 — À propos de ce principe, voir point 34 ci-dessus.

28 — Voir points 37 et suiv. ci-dessus.

61. Ce principe ne s'oppose pas à un traitement différencié d'opérations qui sont comparables, mais non identiques. À cet égard, nous avons, dans nos conclusions dans l'affaire Commission/Finlande²⁹, fait observer que la sixième directive a un caractère très détaillé et que cela a automatiquement pour conséquence que, dans un certain nombre de cas, des opérations de nature quelque peu comparable, mais non pas identiques, sont traitées de manière différente. La sixième directive a créé de nombreux cas limites, où les limites établies ne présentent pas toujours un caractère naturel. Cela est certainement vrai pour les exonérations énumérées à l'article 13, A, qui ne concernent que certaines activités d'intérêt général — et non toutes ces activités dans leur ensemble³⁰.

62. Cela étant, ainsi que l'a affirmé la Cour dans l'arrêt Gregg, précité, le principe de la neutralité fiscale s'oppose bel et bien à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient, à cause de leur forme juridique, traités différemment en matière de perception de la TVA.

63. Il nous paraît néanmoins utile de revenir à nouveau sur le rapport entre

l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), et le principe de la neutralité fiscale, afin d'apprécier si la différence de traitement en raison du but poursuivi par les activités doit être considérée comme une différence de traitement entre des situations identiques ou comparables. Le traitement différencié est admissible dans le second cas, mais pas dans le premier.

64. De ce point de vue, nous constatons que la limitation *ratione personae* de la portée de l'exonération, qui fait l'objet du point précédent, est permise. En effet, l'exonération ne vise pas, comme le Landgericht l'a affirmé au principal, à favoriser des organismes faibles sur le plan économique, mais bien à rendre le théâtre plus accessible pour le public. Le coût des billets d'entrée constitue surtout un obstacle en ce qui concerne les représentations culturelles (d'accès plus difficile) qui ne sont pas de nature à attirer un large public. Un tel problème ne se pose pas, ou alors beaucoup moins, pour les représentations à caractère commercial qui sont, en soi, rentables. Le public y est, dans une plus large mesure, prêt à payer le prix réclamé par l'organisateur. Dans ce dernier cas, l'exonération de la TVA — qui n'entraîne, d'ailleurs, qu'une réduction relativement limitée du prix — ne présenterait dès lors aucune utilité pour atteindre l'objectif poursuivi. Si l'on ajoute à cela que l'exonération implique une diminution des recettes fisca-

29 — Précitée note 13; voir point 41 des conclusions.

30 — Point 43 des conclusions.

les, il nous paraît justifié de considérer les opérations exonérées et celles qui ne le sont pas comme simplement comparables et non identiques.

65. Le quatrième point concerne le pouvoir discrétionnaire des États membres. Il nous paraît certain que la compétence qui est reconnue à un État membre, à l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), de reconnaître (ou non) un organisme autre que de droit public ne fait pas l'objet d'une disposition spécifique. En principe, cette compétence est discrétionnaire — pour peu que les limites fixées par l'article 13 soient respectées³¹. Cette liberté est à ce point étendue qu'un État membre peut même prévoir, dans sa législation, qu'aucun organisme culturel autre que de droit public ne sera reconnu. Mais les États membres peuvent également, par exemple, utiliser comme critère le caractère commercial ou non de l'organisme culturel. En République fédérale d'Allemagne, ce choix a porté sur un autre critère: les organismes visés doivent, en vertu d'une attestation de l'autorité compétente d'un Land, remplir une «mission culturelle».

66. En l'espèce, la Commission fait valoir que, dans l'exercice de cette compétence, les États membres doivent respecter le droit communautaire et, plus particulièrement, le

principe de la neutralité fiscale. Nous nous rallions à ce point de vue de la Commission, en y apportant les précisions suivantes. Lorsqu'un État membre fait usage d'une compétence discrétionnaire qui lui a été accordée pour reconnaître des organismes, cet usage est subordonné au respect des principes généraux du droit communautaire. Plus spécifiquement:

- l'exercice de cette compétence ne peut pas aller à l'encontre de l'objectif visé par l'article 13, A, paragraphe 1, sous n). En d'autres termes, il ne peut pas nuire à l'effet utile de la disposition;
- l'exercice de la compétence ne peut pas aboutir à une inégalité dans le traitement de situations identiques. Autrement dit, il faut respecter le principe de la neutralité fiscale. Nous avons déjà abordé ce principe plus haut.

67. En ce qui concerne l'effet utile, faisons remarquer ceci. Les États membres sont généralement tenus d'atteindre le résultat visé par une directive, ainsi que de prendre toute mesure, générale ou particulière, appropriée afin de garantir l'exécution de cette obligation. Formulé en termes négatifs, cela signifie que les États membres doivent s'abstenir d'adopter des mesures qui nuiraient à la réalisation du résultat que

31 — Ainsi, dans l'arrêt Commission/Espagne (précité note 17), par exemple, la Cour a énoncé la limite suivante: les critères fixés par les États membres ne peuvent pas porter sur la définition du contenu de l'exonération, en ce qu'ils entraînent l'exclusion de certaines prestations de services culturels du bénéfice de l'exonération.

la directive cherche à atteindre. Concrètement, il est question ici d'un pouvoir discrétionnaire implicite. Ce pouvoir est étendu, mais son exercice ne peut pas aboutir à vider le régime de sa substance³². Il importe donc, en l'occurrence, de vérifier si la mesure nationale, qui exclut les solistes de l'exonération de TVA, est susceptible de vider le régime de sa substance.

D — Une personne physique peut-elle également être considérée comme un organisme?

68. Cela nous amène au troisième élément de la question posée, à savoir si une personne physique peut être considérée comme un organisme. Nous touchons là au noeud de la question posée par la juridiction de renvoi. D'après les gouvernements allemand, du Royaume-Uni et néerlandais, cela n'est pas possible. La République fédérale d'Allemagne fait, à cet égard, observer que l'interprétation d'une notion contenue dans une disposition communautaire doit être la plus fidèle possible à son libellé. D'après elle, il doit exister un minimum de concordance³³ entre un terme et son sens usuel.

M. Hoffmann et la Commission sont d'un avis opposé.

69. Il ressort de l'arrêt Gregg, précité, que la forme juridique de l'organisme est sans importance, à condition qu'il s'agisse d'une entité individualisée accomplissant une fonction particulière. L'affaire Gregg concernait deux personnes physiques accomplissant une certaine fonction ensemble. Elles exploitaient une entreprise (plus particulièrement, une maison de soins) et agissaient ainsi, vis-à-vis de l'extérieur, comme une entité unique. Le cas d'espèce s'inscrit dans un autre contexte, à savoir le secteur culturel, et plus spécifiquement celui de l'interprétation musicale.

70. Le cas où un duo ou un trio musical exerce son art vis-à-vis de l'extérieur en tant qu'ensemble, même dans le cadre de relations contractuelles avec des organisateurs de concerts, constitue une hypothèse comparable à celle de l'affaire Gregg. Par analogie avec l'arrêt Gregg, il nous paraît indiscutable qu'un tel ensemble musical, comportant deux personnes physiques ou plus, peut être considéré comme un organisme culturel au sens de la sixième directive.

71. Cela étant, nous ne voyons pas — et d'autant moins au vu des circonstances de l'affaire au fond — pourquoi un soliste ne

32 — Voir arrêt du 5 octobre 1999, Royscot e.a. (C-305/97, Rec. p. I-6671, point 24).

33 — À l'audience, le gouvernement s'est référé à un concept de «Mindestkonvergenz».

pourrait pas être considéré comme une telle entité. À part le fait qu'il ne s'agit que d'une seule personne, un soliste est tout à fait comparable à un ensemble musical. Compte tenu du principe de la neutralité fiscale — et faute pour le texte de la sixième directive de se montrer plus clair sur ce point — il me semble incorrect d'interpréter la directive en ce sens que l'exonération de la TVA dépend du nombre de membres que compte un ensemble musical. À ce propos, nous sommes d'accord avec M. Hoffmann et la Commission lorsqu'ils font valoir qu'une exclusion absolue des solistes est contraire au droit communautaire. Cette conclusion n'est pas affectée par les lignes directrices de 1994³⁴ sur l'interprétation de l'article 13, auxquelles renvoie la République fédérale d'Allemagne. Il est vrai que ces lignes directrices excluent les artistes individuels. Toutefois, non seulement elles n'ont pas de caractère contraignant, mais en outre nous estimons que leur contenu est dépassé depuis l'arrêt Gregg, précité.

72. Cela ne signifie pas qu'un particulier qui fournit une prestation de services culturels peut, en toute circonstance, être considéré comme organisme culturel. Il est, selon nous, déterminant que le particulier (le soliste) exerce son activité vis-à-vis de l'extérieur en tant qu'entité. En outre, la prestation qui fait ou non l'objet de la perception de la TVA doit consister en une prestation individualisée, que le soliste ne

fournit pas comme membre d'un ensemble, tel qu'un orchestre — pour rester dans le domaine de la musique classique.

73. À titre d'illustration, faisons encore observer que les circonstances du cas d'espèce nous convainquent à plus forte raison de considérer les solistes comme des organismes. En effet, il s'agit de solistes dont les intérêts professionnels, qui sont considérables, auraient fort bien pu être gérés par une personne morale. Et il serait aussi allé de soi que les contrats conclus par le prévenu au principal le soient avec une telle personne morale. Le fait que cela n'ait pas été le cas — ainsi qu'il ressort des circonstances de la cause — est fortuit et ne peut pas entraîner un traitement fiscal différent.

74. En résumé, le droit communautaire n'exclut pas un soliste de l'exonération.

E — Le pouvoir discrétionnaire des États membres en l'espèce

75. Abordons maintenant le quatrième élément, évoqué ci-dessus au point 65: sauf s'il s'agit d'organismes de droit public, l'exonération de TVA prévue par l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), ne bénéficie qu'aux

34 — Lignes directrices du comité consultatif visé à l'article 29 de la sixième directive, adoptées lors de sa 41^e session, le 28 février et le 1^{er} mars 1994.

organismes culturels *que l'État membre concerné a reconnu*. À supposer que l'article 4, point 20, de l'Umsatzsteuergesetz doive être interprété en ce sens que les solistes se trouvent exclus de l'exonération de la TVA, cela signifie qu'un soliste ne peut pas être considéré comme organisme culturel en Allemagne. Compte tenu de l'interprétation que nous avons donnée ci-dessus à la sixième directive, l'exclusion des solistes de l'exonération de la TVA découle, en l'espèce, de la seule réglementation nationale. Celle-ci ne prévoit d'exonération — dans la mesure de ce qui nous concerne — qu'au bénéfice de groupes de musiciens et d'ensembles vocaux constitués de deux personnes ou plus.

76. Bien entendu, c'est au juge allemand qu'il appartient d'interpréter la loi allemande. La question qui se pose à la Cour dans le cadre de cette procédure est seulement celle de savoir si un État membre qui fait dépendre la reconnaissance éventuelle d'un organisme du nombre de membres que compte celui-ci outrepassé les limites du pouvoir discrétionnaire qui lui a été accordé. La Commission estime qu'une exclusion générale des solistes n'est pas compatible avec la marge discrétionnaire, dans la mesure où elle entraîne, de la part de l'État membre, un traitement différencié fondé sur des critères subjectifs.

de vérifier si la mesure nationale excluant les solistes du bénéfice de l'exonération de la TVA est susceptible de vider le régime de sa substance. À ce sujet, il importe, en premier lieu, de tenir compte de l'objectif de l'exonération. D'après la jurisprudence de la Cour dans l'arrêt *Kenner Golf*, l'exonération vise à traiter plus favorablement certains organismes dont les activités sont orientées vers des fins autres que commerciales³⁵. Nous insistons sur le fait que le régime ne prévoit pas que *tous* les organismes non commerciaux doivent recevoir un traitement plus favorable. Comme nous l'avons indiqué ci-dessus, les États membres disposent sur ce point de la marge d'appréciation nécessaire. Or, nous estimons qu'une réglementation nationale réservant le traitement plus favorable aux seuls organismes culturels comptant plus d'un membre ne vide pas le régime de sa substance. Une telle réglementation ne fait que restreindre la portée de l'exonération dans l'État membre concerné.

78. En revanche, ainsi que l'a affirmé la Cour dans l'arrêt *Gregg*, précité, le principe de la neutralité fiscale s'oppose bel et bien à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient, à cause de leur forme juridique, traités différemment en matière de perception de la TVA. Ce raisonnement est, selon nous, applicable en l'espèce par analogie. Le traitement différencié concerne ici des ensembles musicaux comportant, d'une part, un seul membre et, d'autre part, deux

77. Analysons d'abord le problème sous l'angle du principe de l'effet utile: il s'agit

35 — Arrêt précité note 12.

membres ou plus, et effectuant des opérations identiques. En outre, il n'existe aucun lien entre cette différence de traitement et l'objectif poursuivi par le régime. Nous considérons donc cette distinction comme un traitement inégal de cas identiques.

nisateur d'une représentation peut, au même titre que celle que l'organisateur fournit au public, relever du champ d'application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), de la sixième directive.

79. Dans la mesure où nous avons affaire à des opérations identiques, et non simplement comparables, nous sommes d'avis que le régime institué par la République fédérale d'Allemagne va à l'encontre du principe de la neutralité fiscale. Cela ne suffit, cependant, pas pour conclure à une violation du droit communautaire. Un État membre peut avancer une justification particulière. Ainsi, par exemple, un traitement différencié pourrait s'avérer nécessaire pour des raisons de contrôle. Toutefois, aucune considération particulière n'est invoquée en l'espèce pour justifier la différence.

— Les États membres disposent d'un large pouvoir d'appréciation pour reconnaître des «organismes culturels» autres que ceux de droit public en tant qu'organismes susceptibles de bénéficier de l'exonération de la TVA. Il leur est loisible de retenir en tant que critère le caractère commercial ou non d'un organisme culturel.

— Ce pouvoir d'appréciation, tout en étant large, n'est pas illimité. Il doit être exercé dans le respect de principes généraux du droit communautaire, tels que ceux de l'effet utile et de la neutralité fiscale.

F — *En résumé*

80. En résumé, nous répondrions à la première question posée par la juridiction de renvoi par l'affirmative, en nous fondant sur les considérations suivantes:

— La prestation de services fournie par l'interprète d'une œuvre d'art à l'orga-

— Un soliste peut être considéré comme un «organisme culturel» au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), de la sixième directive, à la condition qu'il exerce son activité vis-à-vis de l'extérieur en tant qu'entité et que la prestation qui fait ou non l'objet de la perception de la TVA consiste en une prestation individualisée.

— L'exclusion absolue des solistes par une réglementation nationale ne nuit pas à l'effet utile de la sixième directive. Toutefois, une telle réglementation va à l'encontre du principe de la neutralité fiscale. En conséquence, l'exclusion, à moins d'une justification particulière, viole le droit communautaire.

mise en œuvre de la directive en droit national. En revanche, d'après les gouvernements du Royaume-Uni et néerlandais, il ressort de la notion d'intérêt général que les organismes qui recherchent systématiquement le profit ne peuvent pas bénéficier de l'exonération. Quant à la Commission, elle renvoie, en ce qui concerne la deuxième question, à l'article 13, A, paragraphe 2. C'est sur le fondement de cette disposition que les organismes à caractère commercial seraient exclus de l'exonération.

VI — Réponse à la deuxième question

81. Nous avons répondu à la première question par l'affirmative. Il nous reste maintenant à aborder la deuxième question posée par la juridiction de renvoi.

82. Cette question concerne la limitation de l'exonération au titre de l'article 13, A, de la sixième directive à des activités d'intérêt général. La notion d'intérêt général figure dans l'intitulé de l'article.

83. M. Hoffmann fait valoir que les diverses exonérations prévues par l'article 13, A, sont formulées avec précision et que toutes visent une subvention dans un but d'intérêt général. Le gouvernement allemand va dans le même sens, dans la mesure où il fait observer que l'intitulé de la disposition ne contient aucune limitation dont les États membres doivent tenir compte lors de la

84. Pour commencer, nous faisons observer que l'intitulé d'un article ne fait pas partie du dispositif d'une réglementation. À l'instar du titre de l'instrument normatif dans son ensemble, ou d'une partie de cet instrument, le titre (l'intitulé) d'un article définit l'objet de la disposition qui suit. Un titre présente un caractère explicatif. La différence fondamentale entre la part positive et la part explicative d'un texte normatif a été bien exprimée dans l'accord interinstitutionnel du 22 décembre 1998 sur les lignes directrices communes relatives à la qualité rédactionnelle de la législation communautaire³⁶. Cela étant, on peut inférer de l'intitulé d'une disposition l'intention du législateur. C'est dans cette mesure que l'intitulé peut jouer un rôle dans l'appréciation de la Cour. C'est également en ce sens que nous interprétons la notion d'«intérêt général» comprise dans l'intitulé de l'article 13, A. Cette notion ne comprend donc aucune limitation directe, mais elle circonscrit l'interprétation des exonérations prévues par l'article 13.

36 — JO 1999, C 73, p. 1.

85. Cela étant dit, l'intitulé n'a, en l'espèce, aucune signification autonome. Nous nous référons, à ce propos, au texte de l'article 13, A, paragraphe 1, sous n). Cette disposition ne concerne que les services *culturels* prestés par certains organismes *culturels*. La simple exigence que tant les prestations de services que les organismes doivent présenter un caractère culturel implique en soi que l'exonération concerne l'intérêt général. Sur ce point, nous sommes d'accord avec les positions défendues par M. Hoffmann et par le gouvernement allemand.

autonome. En effet, comme nous l'avons déjà indiqué en répondant à la première question, les organismes commerciaux ne sont pas exclus en tant que tels. Bien plus, les conditions prévues à l'article 13, A, paragraphe 2, et dont les États membres peuvent se servir pour exclure des organismes commerciaux, ont un caractère facultatif. À la lecture de ce paragraphe 2, il ne fait aucun doute que l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), ne s'oppose pas à ce que des organismes commerciaux — qui ne poursuivent pas une activité d'intérêt général, selon le sens étroit donné ici à cette notion — puissent également bénéficier de l'exonération.

87. En résumé:

86. En outre, on peut également interpréter la notion d'intérêt général d'une deuxième manière, à savoir comme un intérêt non commercial. Les éléments d'appréciation dont il a été tenu compte en ce qui concerne la première question préjudicielle permettent également de se prononcer définitivement sur cette interprétation. En effet, la Cour a déclaré que l'exonération de la TVA visait à traiter plus favorablement certains organismes dont les activités sont orientées vers des fins autres que commerciales. Cet objectif trouve également son expression dans les conditions que les États membres peuvent poser, en vertu de l'article 13, A, paragraphe 2, pour faire bénéficier des organismes autres que de droit public de l'exonération³⁷. Mais, à nouveau, l'intitulé ne revêt, à cet égard, aucune signification

— La notion d'«intérêt général» utilisée dans l'intitulé de l'article 13, A, n'a pas de signification autonome.

— La sixième directive n'exclut pas les organismes à caractère commercial en tant que tels du bénéfice de l'exonération.

37 — Voir arrêt *Kenemer Golf*, précité note 12, au point 19.

VII — Conclusion

88. Compte tenu des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles posées par le Bundesgerichtshof:

- «— En ce qui concerne la première question: un soliste peut être considéré comme un 'organisme culturel' au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous n), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, à la condition qu'il exerce son activité vis-à-vis de l'extérieur en tant qu'entité et que la prestation qui fait ou non l'objet de la perception de la TVA consiste en une prestation individualisée. L'exclusion absolue des solistes par une réglementation nationale ne nuit pas à l'effet utile de la sixième directive. Toutefois, une telle réglementation va à l'encontre du principe de la neutralité fiscale. En conséquence, l'exclusion, à moins d'une justification particulière, viole le droit communautaire.

- En ce qui concerne la deuxième question: la notion d'«intérêt général» utilisée dans l'intitulé de l'article 13, A, n'a pas de signification autonome.»