

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
26 settembre 1996 *

Nel procedimento C-327/94,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Finanzgericht di Colonia (Germania), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Jürgen Dudda

e

Finanzamt Bergisch Gladbach,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. c), 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),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori C.N. Kakouris (relatore), presidente di sezione, P.J.G. Kapteyn e J.L. Murray, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: N. Fennelly
cancelliere: H. von Holstein, cancelliere aggiunto

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il governo tedesco, dai signori Ernst Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, e Bernd Kloke, Oberregierungsrat presso il medesimo ministero, in qualità di agenti,
- per il governo italiano, dal signor Umberto Leanza, capo del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, in qualità d'agente, assistito dal signor Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato,
- per la Commissione delle Comunità europee, dal signor Jürgen Grunwald, membro del servizio giuridico, in qualità d'agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali delle parti all'udienza del 7 marzo 1996,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 aprile 1996,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 17 ottobre 1994, pervenuta in cancelleria il 12 dicembre successivo, il Finanzgericht di Colonia ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, due questioni pregiudiziali sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. c),

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; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nel contesto di una controversia tra il signor Dudda e il Finanzamt Bergisch Gladbach (in prosieguo: il «Finanzamt») riguardante il pagamento dell'imposta sulla cifra d'affari per prestazioni effettuate dall'interessato fuori dalla Germania.

3 L'art. 9, n. 1, della sesta direttiva stabilisce la seguente regola generale:

«Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica (...)».

4 L'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, stabilisce:

«il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto:

— attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, prestazioni di servizi accessorie a tali attività,

(...)

è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite».

- 5 In Germania, l'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, in prosieguo: l'«UStG») contiene una disposizione analoga a quella dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva e una disposizione riguardante «le prestazioni artistiche, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori», che è analoga a quella dell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva.
- 6 Il signor Dudda, nell'ambito della sua impresa, effettua prestazioni tecniche nel settore dell'acustica, in particolare la sonorizzazione di concerti e manifestazioni analoghe. La sede della sua impresa si trova in Germania; per contro, le manifestazioni delle quali cura l'acustica hanno luogo in gran parte all'estero e, fra esse, alcune in altri Stati membri dell'Unione europea.
- 7 Dall'ordinanza di rinvio si evince che è sempre l'organizzatore di una manifestazione che commissiona il lavoro al signor Dudda. Quest'ultimo deve essenzialmente curare la sonorizzazione della manifestazione di cui trattasi. A tal fine, egli stabilisce innanzi tutto quali siano gli apparecchi di sonorizzazione necessari e il modo in cui essi vadano utilizzati per ottenere una sonorizzazione ottimale o determinati effetti sonori. Nell'ambito di talune particolari manifestazioni, come i progetti «Klangwolke» (nuvola sonora), le realizzazioni acustiche devono essere sincronizzate con altri effetti (per esempio i giochi di luce, le rappresentazioni che utilizzano i raggi laser, i fuochi d'artificio). Il signor Dudda mette a disposizione dell'organizzatore, dietro corrispettivo, il materiale che, a suo avviso, si rende indispensabile, nonché alcuni operatori; le attrezzature utilizzate provengono in parte dalla sua impresa e in parte sono noleggiate presso altre imprese. Il signor Dudda effettua, con l'aiuto dei suoi collaboratori, il montaggio, la messa a punto e fa funzionare i dispositivi di sonorizzazione utilizzati e ottiene, per l'insieme della sua prestazione, un compenso unico da parte dell'organizzatore.
- 8 Il Finanzamt ha assoggettato i compensi percepiti dal signor Dudda per manifestazioni svoltesi nel 1985 e nel 1986 fuori dalla Germania all'imposta sulla cifra d'affari. Dopo un'opposizione che ha avuto esito negativo, il signor Dudda ha proposto un ricorso davanti al giudice a quo contro il provvedimento del Finanzamt.

9 Il signor Dudda sostiene che le prestazioni controverse costituiscono prestazioni «artistiche, ricreative o affini» ai sensi dell'UStG e che qualsiasi interpretazione diversa sarebbe contraria all'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva. Dal momento che le prestazioni sono state materialmente eseguite fuori dalla Germania, esse non sarebbero ivi assoggettabili ad imposta.

10 Per contro, il Finanzamt sostiene che le prestazioni controverse non possono essere qualificate come artistiche, ricreative o affini. Il luogo di tali prestazioni sarebbe dunque quello definito dalla regola generale, vale a dire il luogo ove il prestatore ha la sua sede. Di conseguenza, esse sarebbero assoggettabili ad imposta in Germania.

11 Il Finanzgericht di Colonia è incline a ritenere che le prestazioni controverse non debbano essere considerate come prestazioni «artistiche» o «ricreative» od almeno «affini» ai sensi della normativa tedesca. Esso tuttavia considera che una diversa interpretazione potrebbe in particolare risultare, alla luce dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva, dal fatto che tale disposizione si riferisce anche alle «prestazioni di servizi accessorie» alle attività culturali, artistiche, etc. o affini.

12 Considerando così che un'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva gli è necessaria per risolvere la controversia ad esso sottoposta, il Finanzgericht di Colonia ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«a) Se un imprenditore che, in occasione di manifestazioni artistiche o ricreative, cura la sonorizzazione dello spettacolo, svolga un'attività ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva in materia di IVA, qualora la sua attività consista

— nella scelta e messa in opera delle apparecchiature impiegate a seconda delle condizioni acustiche esistenti e degli effetti sonori voluti

così come

— nel fornire gli indispensabili apparecchi e operatori.

b) Se la soluzione sia diversa qualora l'imprenditore si occupi altresì di sincronizzare gli effetti sonori — della cui realizzazione è responsabile — con determinati effetti ottici, realizzati da altri imprenditori».

Sulla prima questione

- 13 Con tale questione il giudice nazionale intende sapere se l'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che rientra in tale disposizione l'attività di un imprenditore che effettua la sonorizzazione di manifestazioni artistiche o ricreative armonizzando la scelta e l'utilizzazione degli apparecchi impiegati in funzione delle condizioni acustiche esistenti e degli effetti sonori voluti e che fornisce gli indispensabili apparecchi e operatori.
- 14 Il governo tedesco osserva che tale attività non rientra nell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, ma nell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva. Esso sostiene a tal riguardo che, assumendo un carattere derogatorio rispetto alla seconda, la prima di tali disposizioni deve essere interpretata in senso restrittivo e che, di conseguenza, in caso di seri dubbi sulla sua applicabilità, la regola base enunciata nell'art. 9, n. 1, deve prevalere.
- 15 Nella fattispecie vi sarebbero perlomeno seri dubbi riguardo alla questione se le prestazioni descritte nella prima questione rientrino o meno nell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva. Infatti, le prestazioni in questione permetterebbero in particolare lo svolgimento di attività artistiche o ricreative, senza che per questo esse costituiscano, ai sensi di tale disposizione, attività artistiche, ricreative o attività affini, dal momento che mancherebbe l'elemento creativo culturale.
- 16 Quanto alla questione se tali prestazioni possano essere considerate accessorie rispetto ad attività specificamente artistiche o ricreative, il governo federale

considera che sono possibili due interpretazioni del termine «accessorie». In base alla prima, si tratterebbe di prestazioni accessorie alla persona del prestatore del servizio principale (per esempio, tutte le prestazioni effettuate da un artista, che sono accessorie alla sua prestazione artistica principale); in base alla seconda, si tratterebbe di prestazioni accessorie rispetto all'oggetto della prestazione principale (per esempio, qualsiasi prestazione accessoria rispetto all'attività artistica principale, indipendentemente dalla persona che l'effettua).

17 Il governo tedesco si pronuncia a favore della prima interpretazione. Esso fa valere a tal riguardo la finalità dell'art. 9, n. 2, lett. c), che è di stabilire dal punto di vista fiscale, per ragioni di semplificazione, un luogo unico per tutte le attività accessorie alla prestazione principale di artisti, sportivi, ecc., nell'ambito di una manifestazione. Tale indirizzo permetterebbe di risolvere il problema dell'evasione fiscale dei prestatori di servizi estremamente mobili, quali gli artisti, che possono facilmente spostare la sede o il domicilio dal quale essi operano verso paesi che costituiscono paradisi fiscali.

18 Viceversa, la seconda interpretazione provocherebbe un rischio di evasione fiscale e di abusi da parte dei prestatori di servizi la cui attività non presenta carattere di mobilità, che hanno la loro sede o un domicilio stabile in uno Stato membro, ma che forniscono i loro servizi in un altro Stato membro. Infatti, sarebbe difficile controllare tali prestazioni effettuate in Stati membri diversi. Così, nella causa principale, niente proverebbe che il signor Dudda abbia effettivamente pagato l'imposta sulla cifra d'affari negli Stati membri nei quali le manifestazioni interessate hanno avuto luogo. Sarebbe pertanto più semplice che l'imposta sulla cifra d'affari venisse riscossa nello Stato membro nel quale un tale prestatore di servizi si è stabilito.

19 Infine, l'interpretazione suggerita sarebbe altresì corroborata dalla formulazione dell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, che utilizza l'espressione «eventualmente». Tale espressione sarebbe superflua se la seconda interpretazione fosse corretta, poiché, in una tale ipotesi, ogni prestazione fornita da un terzo e che sia comunque

in relazione con la prestazione principale, in particolare artistica o ricreativa, rientrerebbe, in quanto prestazione accessoria, nella disposizione considerata.

- 20 Occorre ricordare a tal proposito che, per quanto riguarda il rapporto tra i nn. 1 e 2 dell'art. 9 della sesta direttiva, la Corte ha già precisato che il n. 2 dell'art. 9 indica svariati riferimenti specifici, mentre il n. 1 fornisce in proposito un principio di carattere generale. Lo scopo di queste disposizioni è quello di evitare i conflitti di competenza, che possono portare a doppie tassazioni, come pure la mancata tassazione di cespiti, come si rileva al n. 3 dell'art. 9, benché soltanto per situazioni specifiche (sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punto 14).
- 21 Ne risulta che, in ordine all'interpretazione dell'art. 9, non esiste alcuna preminenza del n. 1 sul n. 2 di tale norma. La questione che si pone in ciascun caso di specie consiste nel chiedersi se esso sia disciplinato da uno dei casi menzionati all'art. 9, n. 2; altrimenti esso rientra nel n. 1.
- 22 Occorre quindi determinare il campo d'applicazione dell'art. 9, n. 2, alla luce della sua finalità, la quale si evince dal settimo 'considerando' della direttiva, così formulato:

«considerando che la determinazione del luogo delle operazioni imponibili ha provocato conflitti di competenza tra Stati membri, segnatamente per quanto riguarda la cessione di un bene che richiede un montaggio e le prestazioni di servizi; (...) se il luogo delle prestazioni di servizi deve essere fissato, in linea di massima, là dove il prestatore ha stabilito la sede della sua attività professionale, occorre tuttavia fissare tale luogo nel paese del destinatario, in particolare per talune prestazioni di servizi tra soggetti di imposta, il cui costo è compreso nel prezzo delle merci».

- 23 Perciò, l'art. 9, n. 2, della sesta direttiva mira, nel suo insieme, a stabilire un regime speciale per prestazioni di servizi tra soggetti d'imposta il cui costo è compreso nel prezzo delle merci.
- 24 Una finalità analoga è altresì soggiacente all'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva, che fissa il luogo delle prestazioni di servizi aventi ad oggetto in particolare attività artistiche o ricreative, nonché attività a loro accessorie, nel luogo in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite. Il legislatore comunitario infatti ha considerato che, qualora il prestatore fornisca i suoi servizi nello Stato nel quale tali prestazioni sono materialmente eseguite e l'organizzatore della manifestazione riscuota nello stesso Stato l'IVA diretta a gravare sul consumatore finale, l'IVA, che ha per base imponibile tutte queste prestazioni il cui costo rientra nel prezzo della prestazione globale pagata dal consumatore finale, doveva essere versata a tale Stato e non a quello nel quale il prestatore ha stabilito la sede della sua attività economica.
- 25 Quanto ai criteri secondo i quali una determinata prestazione deve essere considerata rientrante nell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, occorre constatare che non è richiesto nessun livello artistico particolare e che non soltanto prestazioni aventi ad oggetto in particolare attività artistiche o ricreative, ma anche quelle aventi ad oggetto attività semplicemente affini rientrano in tale disposizione.
- 26 Qualora il carattere artistico o ricreativo dell'attività principale non sia contestato, come avviene nella fattispecie che costituisce l'oggetto della prima questione, rimane da esaminare il problema se una prestazione come quella controversa nella causa principale costituisca una prestazione di servizi accessoria ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva.
- 27 Occorre precisare a tal riguardo che, alla luce delle considerazioni espresse ai punti 24 e 25 della presente sentenza, devono essere considerate come prestazioni di servizi accessorie in particolare a un'attività artistica o ricreativa tutte le prestazioni che, senza costituire direttamente una siffatta attività, costituiscono un presupposto necessario della realizzazione della stessa attività.

- 28 Si tratta quindi di prestazioni che sono accessorie all'attività principale considerata oggettivamente, indipendentemente dalla persona che le esegue.
- 29 Tale interpretazione è rafforzata dalla formulazione dell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva, che menziona prestazioni di servizi accessorie in particolare alle attività artistiche o ricreative, senza contenere indicazioni relative alle persone che esercitano tali attività.
- 30 L'espressione «eventualmente» d'altra parte non contraddice l'interpretazione così ricavata, nei limiti in cui essa indica semplicemente che l'esistenza di un'attività accessoria accanto ad un'attività artistica o ricreativa principale non è sempre presente.
- 31 Risulta da quanto precede che, dal momento che la prestazione avente ad oggetto la sonorizzazione di una manifestazione artistica o ricreativa costituisce un presupposto necessario della realizzazione di tale manifestazione, essa deve essere considerata come una prestazione accessoria ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva.
- 32 Quanto al rischio di evasione fiscale e di abusi da parte di prestatori di tali servizi che, pur avendo stabilito la sede della loro attività economica in uno Stato membro, forniscano le loro prestazioni in un altro Stato membro, esso non può portare a una diversa interpretazione. Peraltro, come ha precisato la Commissione nel corso dell'udienza e come anche l'avvocato generale ha evidenziato ai punti 24 e 45 delle sue conclusioni, gli artt. 21 e 22, n. 7, della sesta direttiva permettono alle amministrazioni fiscali degli Stati membri di adottare le misure necessarie per fronteggiare un simile rischio.

- 33 Occorrè quindi risolvere la prima questione dichiarando che l'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che rientra in tale disposizione l'attività di un imprenditore che effettua la sonorizzazione di manifestazioni artistiche o ricreative armonizzando la scelta e l'utilizzazione degli apparecchi impiegati in funzione delle condizioni acustiche esistenti e degli effetti sonori voluti e che fornisce gli indispensabili apparecchi e operatori, dal momento che la prestazione di tale imprenditore costituisce un presupposto necessario della realizzazione della prestazione artistica o ricreativa principale.

Sulla seconda questione

- 34 Risulta dall'ordinanza di rinvio che, davanti al giudice nazionale, il signor Dudda ha sostenuto che le prestazioni da lui effettuate nell'ambito dei programmi «Klangwolke», nel corso delle quali le realizzazioni acustiche dovevano essere sincronizzate con taluni effetti ottici, costituivano in sé prestazioni ricreative.

- 35 È dunque alla luce di tale contesto che il giudice nazionale ha sollevato la sua seconda questione pregiudiziale.

- 36 Occorre rilevare a tal riguardo che la questione se la sincronizzazione degli effetti sonori creati da un imprenditore con taluni effetti ottici prodotti da altri imprenditori costituisca in sé una prestazione ricreativa anziché un'attività accessoria a un'attività ricreativa spetta alla valutazione del giudice nazionale. Tale questione tuttavia è senza importanza, dal momento che tutte queste prestazioni rientrano nella medesima disposizione, vale a dire l'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva.

- 37 Di conseguenza, occorre risolvere la seconda questione nel senso che il fatto che l'imprenditore sia inoltre incaricato di sincronizzare gli effetti sonori che egli deve creare con taluni effetti ottici prodotti da altri imprenditori non è tale da influire sulla soluzione data alla prima questione.

Sulle spese

- 38 Le spese sostenute dal governo tedesco e da quello italiano, nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Finanzgericht di Colonia, con ordinanza 17 ottobre 1994, dichiara:

- 1) L'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, 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 d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che rientra in tale disposizione l'attività di un imprenditore che effettua la sonorizzazione di manifestazioni artistiche o ricreative armonizzando la scelta e l'utilizzazione degli apparecchi impiegati in funzione delle condizioni acustiche esistenti e degli effetti sonori voluti e che fornisce gli indispensabili apparecchi e operatori, dal momento che la

prestazione di tale imprenditore costituisce un presupposto necessario della realizzazione della prestazione artistica o ricreativa principale.

- 2) Il fatto che l'imprenditore sia inoltre incaricato di sincronizzare gli effetti sonori che egli deve creare con taluni effetti ottici prodotti da altri imprenditori non è tale da influire sulla soluzione data alla prima questione.**

Kakouris

Kapteyn

Murray

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 26 settembre 1996.

Il cancelliere

Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass

C.N. Kakouris