SENTENZA DELLA CORTE
28 marzo 1996 *

Nel procedimento C-191/94,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, dal Tribunal de première instance di Bruxelles, nella causa dinanzi ad esso pendente tra

AGF Belgium SA

e

Comunità economica europea,

Institut national d'assurance maladie-invalidité (INAMI),

Fonds national de reclassement social des handicapés,

Croix-Rouge de Belgique,

Stato belga,

* Lingua processuale: il francese.

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 3 del Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee,

LA CORTE,

composta dai signori G.C. Rodríguez Iglesias, presidente, C.N. Kakouris, J.-P. Puissochet (relatore) e G. Hirsch, presidenti di sezione, F.A. Schockweiler, J.C. Moitinho de Almeida, P.J.G. Kapteyn, P. Jann, H. Ragnemalm, L. Sevón e M. Wathelet, giudici,

avvocato generale: F.G. Jacobs
cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Commissione delle Comunità europee, che agisce per la Comunità economica europea, dal signor David Gilmour, consigliere giuridico principale, in qualità di agente;

— per il Fonds national de reclassement social des handicapés, dall'avv. Franklin Huisman, del foro di Bruxelles,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali dell'Institut national d'assurance maladie-invalidité, rappresentato dall'avv. Jean-Jacques Masquelin, del foro di Bruxelles, dello Stato belga, rappresentato dal signor Jan Devadder, dirigente amministrativo presso il ministero degli Affari esteri, del Commercio con l'estero e della Cooperazione allo

sviluppo, in qualità di agente, assistito dall'avv. Marc Libert, del foro di Bruxelles, e dalla Commissione, rappresentata dal signor David Gilmour, all'udienza del 28 novembre 1995,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 15 febbraio 1996,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 23 giugno 1994, pervenuta in cancelleria il 1° luglio successivo, il Tribunal de première instance di Bruxelles ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 3 del Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee (in prosieguo: il «Protocollo»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia fra, da un lato, la AGF Belgium SA (in prosieguo: l'«AGF») e, dall'altro, la Comunità economica europea, l'Institut national d'assurance maladie-invalidité (in prosieguo: l'«INAMI»), il Fonds national de reclassement social des handicapés (in prosieguo: il «FNRSH», la cui azione è stata riassunta, dopo il suo scioglimento nel 1995, dall'INAMI), la Croix-Rouge de Belgique (in prosieguo: la «CRB») e lo Stato belga, controversia relativa al pagamento di taluni supplementi di premi dell'assicurazione autoveicoli.

3 L'art. 3 del Protocollo è redatto come segue:

«Le Comunità, i loro averi, entrate ed altri beni sono esenti da qualsiasi imposta diretta.

I governi degli Stati membri adottano, ogni qualvolta sia loro possibile, le opportune disposizioni per l'abbuono o il rimborso dell'importo dei diritti indiretti e delle tasse sulla vendita compresi nei prezzi dei beni immobili o mobili, quando le Comunità effettuino, per loro uso ufficiale, acquisti considerevoli il cui prezzo comprenda diritti e tasse di tale natura. Tuttavia l'applicazione di tali disposizioni non deve avere per effetto di falsare la concorrenza all'interno della Comunità.

Nessuna esenzione è concessa per quanto riguarda le imposte, tasse e diritti che costituiscono mera rimunerazione di servizi di utilità generale».

4 La normativa belga prevede supplementi obbligatori dei premi dell'assicurazione autoveicoli a beneficio del FNRSH (art. 24 della legge 16 aprile 1963 e regi decreti 5 luglio 1963, 23 ottobre 1978 e 28 giugno 1984), dell'INAMI (art. 121 della legge 9 agosto 1963, come integrato dall'art. 57 della legge relativa alle proposte di bilancio 1974-1975 e dall'art. 31 della legge 26 giugno 1992, e regi decreti 20 marzo 1976 e 20 luglio 1992) e della CRB (legge 7 agosto 1974 e regio decreto 16 dicembre 1974, modificato dai regi decreti 21 gennaio 1976 e 20 marzo 1991).

5 Le Comunità europee, che hanno stipulato con l'AGF contratti di assicurazione di responsabilità civile per la circolazione degli autoveicoli relativamente ai veicoli assegnati a varie istituzioni, si sono rifiutate di pagare i sovrappremi previsti dalla

normativa belga per il motivo che le somme dovute a tale titolo costituirebbero imposte nazionali dalle quali esse dovrebbero essere esenti ai sensi dell'art. 3 del Protocollo.

6 L'AGF, che ha dovuto versare anticipatamente il gettito dei detti sovrappremi agli enti beneficiari, ha adito il Tribunal de première instance di Bruxelles per ottenere la condanna della CEE o, in solido, degli enti interessati e dello Stato belga a pagarle le somme corrispondenti.

7 Ritenendo che la soluzione della controversia dipenda dall'interpretazione dell'art. 3 del Protocollo, il giudice adito ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 3 del Protocollo possa essere interpretato nel senso che rientrano nella sua sfera d'applicazione oneri che, con riguardo all'ordinamento nazionale, potrebbero essere considerati quali contributi sociali in quanto, ancorché imposti per legge, non sono soggetti ai principi costituzionali dell'annualità e dell'universalità delle imposte e non sono versati al Tesoro, bensì direttamente percepiti dagli enti cui spetta la realizzazione delle finalità per le quali gli oneri medesimi vengono riscossi.

2) Se l'art. 3, terzo comma, del Protocollo possa essere interpretato nel senso che rientrano nella sua sfera d'applicazione oneri imposti sotto forma di sovrappremi assicurativi (nella specie relativi a contratti assicurativi di responsabilità civile auto) a favore di enti che perseguono finalità sociali quali l'INAMI, il FNRSH o la CRB, attesa la sussistenza di un nesso, ancorché indiretto e potenziale, tra i detti oneri ed i servizi prestati dagli enti medesimi.

3) Se l'art. 3, secondo comma, del Protocollo possa essere interpretato nel senso che rientrano nella sua sfera di applicazione i tributi indiretti e le tasse percepiti in occasione di prestazioni di servizi di rilevante entità, rese per fini istituzionali delle Comunità».

Sulla prima questione

8 Con la prima questione il giudice di rinvio chiede se gli oneri di cui trattasi, che gli sembrano simili più a contributi sociali che a risorse erariali, in quanto sono versati non al Tesoro, ma agli enti beneficiari, debbano nondimeno essere considerati imposte, diritti o tasse ai sensi dell'art. 3 del Protocollo.

9 La Commissione suggerisce di risolvere affermativamente la questione. Essa ritiene, in particolare, che gli oneri controversi rispondano ai criteri adottati dalle organizzazioni internazionali per definire la nozione di imposta, che ricomprende tutte le somme versate obbligatoriamente e senza contropartita ad amministrazioni pubbliche. La Commissione si richiama inoltre alla giurisprudenza della Corte, secondo cui i tributi speciali il cui gettito è destinato ad enti pubblici diversi dallo Stato fanno parte delle imposizioni interne ai sensi dell'art. 95 del Trattato.

10 L'INAMI, il FNRSH e il governo belga suggeriscono invece una soluzione negativa. A loro avviso, i sovrappremi controversi, anche se sono percetti d'autorità per finanziare oneri incombenti alle collettività, non sono destinati a far fronte a spese generali iscritte nel bilancio dello Stato. Essi sarebbero analoghi a contributi sociali, che, secondo la giurisprudenza della Corte, non costituiscono imposte, sicché esulano dalla sfera di applicazione dell'art. 3 del Protocollo.

11 Quest'ultimo argomento dev'essere respinto.

12 È vero che, interpretando talune disposizioni del Protocollo, la Corte ha fatto una distinzione fra un tributo destinato a far fronte agli oneri generali dei pubblici poteri e un contributo destinato al finanziamento di un sistema previdenziale,

anche se la riscossione di quest'ultimo avviene nelle forme proprie della riscossione degli oneri fiscali (v. sentenza 25 febbraio 1969, causa 23/68, Klomp, Racc. pag. 43, punto 20).

13 Tuttavia, tale distinzione non può applicarsi nelle circostanze descritte dal giudice nazionale.

14 Infatti, in primo luogo, come rileva la Commissione, la citata giurisprudenza verte sull'interpretazione delle norme del Protocollo che esentano i dipendenti delle Comunità dalle imposte nazionali sui loro stipendi, salari ed emolumenti. Tale esenzione riguarda specificamente i dipendenti delle Comunità ed è limitata ai tributi nazionali che possono colpire i proventi dell'esercizio delle loro mansioni, i quali sono soggetti all'imposta comunitaria. Nel presente procedimento trattasi invece delle norme del Protocollo che esentano le stesse Comunità da ogni imposta diretta e che inoltre prevedono l'abbuono o il rimborso dei tributi indiretti e delle tasse sulla vendita per gli acquisti da esse effettuati a determinate condizioni.

15 In secondo luogo, come osserva l'avvocato generale nei paragrafi 21 e 22 delle sue conclusioni, il finanziamento degli enti che perseguono finalità d'ordine sociale può essere effettuato sia mediante contributi speciali sia grazie ad oneri fiscali. Quindi, il semplice fatto che i sovrappremi controversi siano destinati a contribuire a tale finanziamento non consente di considerarli contributi sociali.

16 Al contrario, quale che sia la loro qualificazione giuridica nell'ordinamento nazionale, gli oneri di cui trattasi non possono essere equiparati ai contributi dovuti dalle persone soggette a un regime di previdenza sociale o aderenti ad enti sociali. Risulta infatti dagli elementi contenuti nell'ordinanza di rinvio che i detti sovrappremi si applicano a tutte le persone che sottoscrivono un'assicurazione autovei-

coli, compresi coloro che non hanno legami di sorta con gli enti beneficiari, e quindi sono dovuti indipendentemente dallo status di soggetto a tali enti o di aderente ad essi.

17 Alla luce di queste considerazioni, oneri del genere devono essere considerati contributi obbligatori a beneficio di enti di interesse pubblico. Si può rilevare inoltre che i sovrappremi controversi figurano come tali nella relazione dell'Office belge de contrôle des assurances allegata alle osservazioni della Commissione, che enumera le varie tasse e i vari contributi connessi alle assicurazioni.

18 Come sostiene la Commissione, contributi di tale natura fanno parte delle imposizioni interne contemplate dalle norme tributarie del Trattato. Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte, un onere o un contributo non può essere sottratto alla sfera d'applicazione di tali disposizioni per il fatto di essere riscosso da un ente di diritto pubblico diverso dallo Stato, o a suo vantaggio, e di costituire una tassa speciale o avente una specifica destinazione (v. sentenza 22 marzo 1977, causa 74/76, Iannelli e Volpi, Racc. pag. 557, punto 19).

19 A tenore dell'art. 28 del Trattato che istituisce un Consiglio unico e una Commissione unica delle Comunità europee, al quale è allegato il Protocollo, le Comunità godono nel territorio degli Stati membri delle immunità e dei privilegi necessari all'assolvimento dei loro compiti. L'immunità fiscale concessa loro a tale titolo, allo scopo di garantirne segnatamente l'indipendenza nei confronti degli Stati membri e il corretto funzionamento, è definita in termini molto ampi nel Protocollo. Ad esempio, l'art. 3 dello stesso non dispone soltanto che le Comunità e i loro averi, entrate ed altri beni siano esenti da qualsiasi imposta indiretta. Esso

prescrive anche che gli Stati membri concedano l'abbuono o il rimborso dei tributi indiretti e delle tasse sulla vendita compresi nel prezzo pagato in occasione di acquisti considerevoli effettuati dalle Comunità per loro uso ufficiale.

20 Con le sole riserve menzionate nel secondo e nel terzo comma dell'art. 3 del Protocollo, tale immunità riguarda tutti i tipi di tributi, diretti o indiretti, e si deve quindi ritenere che essa ricomprenda i contributi o le tasse di qualsiasi natura facenti parte delle imposizioni interne ai sensi del diritto comunitario.

21 Pertanto, la prima questione va risolta come segue: l'art. 3 del Protocollo dev'essere interpretato nel senso che rientrano nella sua sfera d'applicazione oneri obbligatori come supplementi dei premi dell'assicurazione autoveicoli destinati a contribuire al finanziamento di enti d'interesse pubblico.

Sulla seconda questione

22 Con la seconda questione il giudice nazionale chiede se gli oneri controversi possano essere considerati imposte, tasse o diritti che costituiscono la mera remunerazione di servizi di utilità generale, ai sensi dell'art. 3, terzo comma, del Protocollo, e riguardo ai quali non è concessa alcuna esenzione.

23 Secondo la Commissione, gli oneri suddetti, non avendo nessun rapporto né con l'ammontare di beni forniti né col valore di un servizio effettivamente prestato, costituiscono un tributo generale e non la remunerazione di un servizio. Essa rileva in proposito che né la Comunità né i suoi dipendenti sono iscritti al regime previdenziale belga o fruiscono di prestazioni da questo erogate.

24 L'INAMI, il FNRSH e il governo belga sostengono, per contro, che i sovrappremi controversi contribuiscono in effetti alla remunerazione di un servizio di utilità generale.

25 Come la Corte ha già avuto occasione di rilevare, la distinzione fra un'imposta destinata a far fronte agli oneri generali della pubblica amministrazione e una tassa che costituisce la contropartita di un determinato servizio, distinzione nota al diritto interno dei vari Stati membri, è ammessa espressamente dall'art. 3 del Protocollo (v. sentenza 8 febbraio 1968, causa 32/67, Van Leeuwen, Racc. pag. 59).

26 A questo proposito va osservato che la stessa nozione di contropartita di un determinato servizio presuppone che il servizio sia prestato, o quanto meno possa esserlo, a coloro che pagano la tassa. Pertanto, un contributo può costituire la mera remunerazione di servizi di utilità generale, ai sensi dell'art. 3, terzo comma, del Protocollo, solo purché tali servizi siano prestati o, quanto meno, possano essere prestati a coloro che devono pagarlo.

27 Orbene, come si è rilevato nel punto 16 di questa sentenza, i supplementi dei premi dell'assicurazione degli autoveicoli devono essere versati da tutti coloro che sottoscrivono tali contratti di assicurazione, siano o non siano essi destinatari dei servizi prestati dagli enti beneficiari, e non danno diritto alla prestazione particolare di questi servizi. Si deve sottolineare al riguardo, come ha fatto la Commissione, che le Comunità e i loro dipendenti ai sensi dello Statuto del personale non sono iscritti al regime belga di previdenza sociale né ricevono da esso prestazioni.

28 Di conseguenza, la seconda questione va risolta come segue: l'art. 3, terzo comma, del Protocollo dev'essere interpretato nel senso che esso non si applica ad oneri obbligatori come supplementi dei premi dell'assicurazione autoveicoli destinati a

contribuire, in maniera generale, al finanziamento di enti d'interesse pubblico e che non costituiscono la contropartita di un determinato servizio.

Sulla terza questione

29 Con la terza questione il giudice nazionale chiede se l'art. 3, secondo comma, del Protocollo, che riguarda l'abbuono o il rimborso dei tributi indiretti e delle tasse sulla vendita compresi nel prezzo dei beni mobili e immobili in occasione di acquisti considerevoli effettuati dalle Comunità per loro uso ufficiale, si applichi alle imposte e tasse percette alle stesse condizioni in occasione di prestazioni di servizi.

30 La Commissione, la quale ritiene che gli oneri controversi potrebbero essere considerati tanto imposte dirette quanto imposte indirette, fa valere che, comunque, l'abbuono delle imposte e delle tasse menzionate nell'art. 3, secondo comma, del Protocollo si applica quando si tratti di acquisti aventi ad oggetto beni o servizi il cui ammontare supera il limite previsto dalla normativa nazionale.

31 L'INAMI e il FNRSH sostengono invece che i sovrappremi dell'assicurazione autoveicoli non sono imposte o tasse comprese nel prezzo versato in occasione di un acquisto e quindi non rientrano nella sfera d'applicazione dell'art. 3, secondo comma, del Protocollo.

32 Come ha rilevato l'avvocato generale nei paragrafi 37 e 38 delle sue conclusioni, il fatto che i servizi non siano menzionati espressamente nell'art. 3, secondo comma, del Protocollo può spiegarsi con la maggiore importanza attribuita storicamente alla tassazione dei beni e non autorizza a ritenere che gli autori del Protocollo abbiano voluto escludere dalla sfera d'applicazione della detta disposizione il pagamento di prestazioni di servizi.

33 In generale, i tributi indiretti e le tasse sulla vendita compresi nel prezzo di beni mobili o immobili riguardano non soltanto l'acquisto di cose materiali, ma anche l'acquisto di diritti di natura diversa. Ad esempio, l'imposta sul valore aggiunto, che costituisce il principale tributo sulla vendita compreso nel prezzo di un bene, colpisce non solo l'acquisto vero e proprio, ma anche tutte le forme di cessione, fra cui la locazione, che consentono di disporre di un bene a determinate condizioni senza averne acquistato la proprietà giuridica, e colpisce altresì le varie forme di prestazioni di servizi.

34 Considerato lo scopo dell'immunità fiscale concessa alle Comunità, non sussistono validi motivi per limitare l'abbuono o il rimborso dei tributi indiretti e delle tasse sulla vendita agli acquisti di beni in senso stretto e per escluderne le operazioni aventi ad oggetto prestazioni di servizi. Tali operazioni, se sono necessarie per l'assolvimento del compito delle Comunità e se il loro ammontare consente di qualificarle considerevoli con riguardo ai valori fissati dalla normativa in causa, devono poter tutte dar luogo all'abbuono o al rimborso delle imposte o delle tasse comprese nel loro prezzo.

35 Peraltro, dai documenti forniti dalla Commissione e dal governo belga in risposta ad un quesito scritto posto dalla Corte risulta che i provvedimenti adottati dagli Stati membri, ai sensi dell'art. 3, secondo comma, del Protocollo, ai fini dell'esenzione dai tributi indiretti e dalle tasse sulla vendita o del loro rimborso, riguardano le prestazioni di servizi alla stessa stregua delle cessioni di beni.

36 Di conseguenza, la terza questione va risolta come segue: l'art. 3, secondo comma, del Protocollo dev'essere interpretato nel senso che l'abbuono o il rimborso dei tributi indiretti e delle tasse sulla vendita che esso prevede si applica ad ogni forma di acquisto, compresa la fruizione di prestazioni di servizi, che sia necessario per l'assolvimento del compito delle Comunità e il cui ammontare superi il limite fissato dalla normativa in causa.

Sulle spese

37 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,

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Tribunal de première instance di Bruxelles con ordinanza 23 giugno 1994, dichiara:

1) **L'art. 3 del Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee dev'essere interpretato nel senso che rientrano nella sua sfera d'applicazione oneri obbligatori come supplementi dei premi dell'assicurazione autoveicoli destinati a contribuire al finanziamento di enti d'interesse pubblico.**

2) **L'art. 3, terzo comma, dello stesso Protocollo dev'essere interpretato nel senso che esso non si applica ad oneri obbligatori come supplementi dei premi dell'assicurazione autoveicoli destinati a contribuire, in maniera generale, al finanziamento di enti d'interesse pubblico e che non costituiscono la contropartita di un determinato servizio.**

3) L'art. 3, secondo comma, dello stesso Protocollo dev'essere interpretato nel senso che l'abbuono o il rimborso dei tributi indiretti e delle tasse sulla vendita che esso prevede si applica ad ogni forma di acquisto, compresa la fruizione di prestazioni di servizi, che sia necessario per l'assolvimento del compito delle Comunità e il cui ammontare superi il limite fissato dalla normativa in causa.

Rodríguez Iglesias Kakouris Puissochet

Hirsch Schockweiler Moitinho de Almeida

Kapteyn Jann Ragnemalm

Sevón Wathelet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 28 marzo 1996.

Il cancelliere Il presidente

R. Grass G.C. Rodríguez Iglesias