# CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE F.G. JACOBS

presentate il 15 febbraio 1996 *

1. La questione che ha indotto il Tribunal de première instance di Bruxelles a chiedere una pronuncia pregiudiziale alla Corte di giustizia nel presente procedimento è se la Comunità europea sia tenuta a pagare supplementi di premi assicurativi che gli assicuratori belgi sono tenuti per legge a riscuotere sui servizi di assicurazione autoveicoli al fine di contribuire al finanziamento dei seguenti enti belgi:

i) Institut national d'assurance maladie-invalidité (in prosieguo: l'«INAMI»; Ente nazionale assicurazione malattia e invalidità);

ii) Fonds national de reclassement social des handicapés (in prosieguo: il «FNRSH»; Fondo nazionale di riabilitazione per gli handicappati); e

iii) Croix-Rouge de Belgique (in prosieguo: la «CRB»; Croce rossa belga).

* Lingua originale: l'inglese.

## Fattispecie e questioni sollevate dal giudice a quo

2. In forza delle disposizioni belghe in vigore al momento dei fatti di causa gli assicuratori erano tenuti in solido con i propri assicurati al pagamento di supplementi di premi assicurativi che venivano utilizzati per finanziare l'INAMI, il FNRSH e la CRB. Le disposizioni rilevanti, come riportate nell'ordinanza di rinvio, erano le seguenti:

i) L'art. 24 della legge belga 16 aprile 1963 e i regi decreti 5 luglio 1963, 23 ottobre 1968 e 28 giugno 1984 provvedevano al finanziamento del FNRSH mediante l'istituzione di un sovrappremio per varie categorie di assicurazioni, fra cui un premio del 7,5% per l'assicurazione auto.

ii) L'art. 121 della legge 9 agosto 1963 in materia di assicurazione malattia-invalidità, come modificato dall'art. 57 della legge 20 dicembre 1974 in materia di proposte per il bilancio 1974/1975, disponeva che le prestazioni di assicurazione malattia-invalidità sarebbero state finanziate in parte dal pagamento di un

sovrappremio del 10% dell'importo dei premi per l'assicurazione responsabilità civile automobile, ridotto al 5% per le imprese di trasporto professionale di merci o persone.

iii) La legge 7 agosto 1974 ed il relativo regio decreto di esecuzione 16 dicembre 1974 provvedevano al finanziamento della CRB mediante l'istituzione di un sovrappremio dello 0,25% dell'importo dei premi responsabilità civile automobile.

3. Stando all'ordinanza di rinvio, il FNRSH è stato sciolto con regio decreto 19 luglio 1991, ma ha continuato ad operare limitatamente alle esigenze connesse alla sua liquidazione ai sensi dell'art. 2 del medesimo decreto. In udienza il patrono dell'INAMI ha precisato che il FNRSH era stato nel frattempo liquidato e le sue funzioni assunte dall'INAMI.

4. Sembra che i premi assicurativi supplementari vengano utilizzati per il finanziamento generale dei tre enti. L'INAMI è un ente previdenziale responsabile fra l'altro delle prestazioni malattia e invalidità [1]. Prima della liquidazione, il FNRSH aveva una serie di compiti, fra cui quello di fornire consulenza nonché assistenza amministrativa e finanziaria per la riabilitazione dei minorati [2]. Fra i compiti della CRB vi è la fornitura di trasporto mediante ambulanza dei feriti dal luogo dell'infortunio sino all'ospedale.

5. Dall'ordinanza di rinvio emerge che la Comunità europea ha concluso una serie di contratti di assicurazione con la compagnia attrice, la AGF Belgium, fra cui contratti di responsabilità civile auto per autoveicoli utilizzati dalle varie istituzioni. La Comunità ha rifiutato il pagamento dei premi supplementari sostenendo che essi costituivano tributi indiretti da cui la Comunità è esonerata ai sensi dell'art. 3 del Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee.

6. Nonostante il rifiuto della Comunità di pagare i sovrappremi, la AGF Belgium versava somme pari ai detti premi all'INAMI, al FNRSH e alla CRB. Essa citava poi dinanzi al Tribunal de première instance di Bruxelles la Comunità europea, l'INAMI, il FNRSH, la CRB e lo Stato belga chiedendo la ripetizione delle somme da essa anticipate. Essa chiede che le vengano restituite o dalla Comunità europea in quanto quest'ultima non è legittimata a fondarsi sull'art. 3 del

1 — V. allegato 2 della versione coordinata del regolamento (CEE) del Consiglio n. 574/72 (GU 1992, C 325, pag. 96). V. altresì Pieters: *Introduction to the Social Security Law of Member States of the European Community*, seconda edizione, Bruylant, 1993, pag. 21.

2 — V. art. 3 della legge 16 aprile 1963.

Protocollo e deve pertanto pagare i premi, ovvero dall'INAMI, dal FNRSH e dalla CRB in quanto i premi non erano dovuti e devono essere rimborsati da tali enti.

7. Dinanzi al giudice nazionale, lo Stato belga e i tre enti hanno dedotto una serie di argomenti a sostegno della loro tesi secondo cui la Comunità non potrebbe avvalersi dell'art. 3 del Protocollo. Tali argomenti possono essere sintetizzati come segue. In primo luogo, ai sensi della normativa nazionale, i premi vanno considerati contributi sociali e non tributi, e quindi non rientrano nell'esenzione ex art. 3. In secondo luogo, i premi costituiscono «corrispettivo di servizi generali» che esula dall'eccezione di cui al terzo comma dell'art. 3. Infine, il secondo comma dell'art. 3 dispone il rimborso alle Comunità dell'importo soltanto dei «diritti indiretti e delle tasse sulla vendita compresi nei prezzi dei beni immobili o mobili»; esso non riguarda i premi riscossi per servizi forniti in forza di un contratto di assicurazione. Questi argomenti hanno spinto il giudice a quo a 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».

**La normativa comunitaria**

8. L'art. 3 del Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee è contenuto nel capo I del Protocollo dal titolo «Beni, fondi, averi e operazioni delle Comunità europee». Esso dispone quanto 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 delle Comunità.

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

9. Vengono in considerazione altresì gli artt. 13 e 15 del Protocollo, contenuti nel capo V dal titolo «Funzionari e agenti delle Comunità europee». L'art. 13 dispone:

«(...) i funzionari e gli altri agenti delle Comunità saranno soggetti, a profitto di queste ultime, ad una imposta sugli stipendi, salari ed emolumenti dalle stesse versati.

Essi sono esenti da imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dalle Comunità».

10. L'art. 15 del Protocollo recita:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, stabilisce il regime di previdenza sociale applicabile ai funzionari e agli altri agenti delle Comunità».

11. In forza di tale articolo il Consiglio ha istituito un sistema completo di previdenza sociale per i dipendenti di ruolo e gli altri dipendenti che comporta pensioni di vecchiaia e di reversibilità nonché prestazioni di invalidità, malattia e infortuni (v., fra l'altro, gli artt. 72-84 dello Statuto del personale

delle Comunità europee nonché gli artt. 28-44 del Regime relativo agli altri dipendenti delle Comunità europee).

**La prima questione**

12. Con la prima questione il giudice nazionale domanda se gli oneri di cui è causa rientrino nell'esenzione fiscale di cui all'art. 3 del Protocollo, benché alla stregua del diritto nazionale possano essere considerati contributi sociali.

13. La questione sollevata dal giudice nazionale è fondata sulla tesi sostenuta dagli enti belgi secondo la quale i premi in parola, essendo contributi sociali, non fruiscono dell'esenzione fiscale ex art. 3. Tuttavia, come chiarirò infra, anche qualora tale argomento venisse accolto esso non gioverebbe agli enti belgi; in linea di principio le Comunità non sono tenute a contribuire agli oneri previdenziali di uno Stato più di quanto non siano tenute a contribuire alle sue spese pubbliche generali.

14. Il problema della distinzione fra un tributo e un contributo sociale non è ancora stato affrontato dalla Corte nel contesto dell'art. 3 del Protocollo. Tuttavia, nella causa Klomp/Inspektie der Belastingen [3] era stato chiesto alla Corte di stabilire se l'espressione «qualsiasi imposta sugli stipendi e sugli emolumenti pagati dalla Comunità» di cui all'art. 11, lett. b), del Protocollo sui privilegi e sulle immunità della CECA, che ha preceduto nel tempo l'art. 13 del Protocollo unico, comprendesse anche i contributi riscossi in forza della legge olandese sull'assicurazione vecchiaia generale, che aveva istituito un regime pensionistico che si applicava in linea di principio a tutti i residenti nei Paesi Bassi. Il regime era finanziato mediante contributi riscossi sui redditi degli iscritti al regime ed esatti con modalità analoghe a quelle applicate per le imposte.

15. La Corte ha osservato che era necessario distinguere fra un tributo destinato a far fronte agli oneri generali dei pubblici poteri ed un contributo destinato al finanziamento di un sistema previdenziale. Un contributo destinato al finanziamento di un sistema previdenziale non costituisce un'imposta ai sensi dell'art. 11, lett. b), anche se la sua riscossione avviene nelle forme proprie della riscossione degli oneri fiscali. La Corte ha però espressamente lasciato impregiudicata la questione, non deferitale dal giudice a quo, del se l'esenzione dal pagamento del contributo litigioso possa eventualmente desumersi dalle norme, comunitarie o nazionali, miranti a far sì che i dipendenti delle Comunità europee non vengano iscritti obbligatoriamente ad un sistema previdenziale nazionale qualora siano già sottoposti d'ufficio a un regime previdenziale analogo istituito dalle Comunità.

3 — Sentenza 25 febbraio 1969, causa 23/68 (Racc. pag. 43).

16. L'avvocato generale Gand ha sottolineato, nelle conclusioni presentate in quella causa, che «l'art. 11 è una norma di diritto comunitario il cui contenuto va valutato secondo questo diritto e non in base al diritto olandese» [4]. Analogamente, nella sentenza Umblet/Belgio [5] la Corte ha osservato relativamente alla stessa disposizione:

«Per quanto attiene al diritto applicabile, il problema generale va risolto in base al diritto della Comunità ed in particolare mediante l'interpretazione dell'art. 11 del Protocollo e non in base al diritto belga.

Pertanto né le leggi né la giurisprudenza belghe, né la prassi seguita in casi analoghi dall'amministrazione belga possono essere determinanti nella specie poiché esse risolvono il problema secondo il diritto nazionale».

17. È chiaro che lo stesso vale per l'art. 13 del Protocollo unico. La classificazione di un onere in forza del diritto nazionale è irrilevante. I termini «imposte, tasse e diritti» di cui all'art. 3 vanno interpretati sulla scorta del loro significato normale e alla luce dello scopo perseguito con tale disposizione. Un'impostazione del genere costituisce l'unico mezzo per garantire che la disposizione venga applicata efficacemente e uniformemente.

18. Effettivamente nella causa Kristoffersen [6] la Corte ha dichiarato che la nozione di «imposta sui redditi» di cui all'art. 14, primo comma, del Protocollo dev'essere interpretata con riferimento al diritto nazionale. Tuttavia, questa disposizione determina semplicemente lo Stato membro in cui si ritiene che un dipendente comunitario abbia il suo domicilio fiscale. Ciò non pregiudica in alcun modo la portata dell'esenzione da talune imposte nazionali di cui i dipendenti comunitari fruiscono in forza dell'art. 13 del Protocollo. Esaminando tale ultima questione la Corte non si è fondata sulla classificazione dell'imposta ai sensi del diritto nazionale bensì sulle sue caratteristiche [7].

19. Per «tributo» si intende di solito un pagamento obbligatorio al governo, sia esso centrale, regionale o locale, volto al finanziamento della spesa pubblica. I tributi hanno di norma portata generale, essendo applicabili ad una o più categorie di persone, beni, servizi, operazioni o attività. Un'altra caratteristica dei tributi è che non sussiste di norma alcun rapporto fra i vantaggi ricevuti dal singolo contribuente e i versamenti da esso effettuati.

4 — Pag. 57.

5 — Sentenza 16 dicembre 1960, causa 6/60 (Racc. pag. 1095, in particolare pag. 1119).

6 — Sentenza 25 maggio 1993, causa C-263/91, Kristoffersen/Skatteministeriet (Racc. pag. I-2755).

7 — V. punti 14 e seguenti.

20. Come risulta dalla sentenza Klomp, i contributi sociali, benché analoghi ai tributi, vengono di norma considerati una distinta categoria di oneri, essendo essi volti al finanziamento delle prestazioni sociali erogate dallo Stato o dagli enti pubblici. Un contributo sociale costituisce, nella sua forma più schietta, un versamento da parte degli assicurati e dei datori di lavoro a un fondo istituito per erogare prestazioni a tutti i residenti in un paese o a talune categorie specifiche di residenti. L'onere su cui verteva la causa Klomp è un esempio di contributo ad un regime del genere.

21. Tuttavia, le spese relative alle prestazioni previdenziali e all'assistenza malattia non sono sempre integralmente finanziate da contributi pagati dagli assicurati e dai datori di lavoro. Non è inusuale che tali spese vengano parzialmente finanziate dall'erario. Nel Regno Unito, ad esempio, si distingue fra prestazioni contributive finanziate dai contributi pagati dagli assicurati e dai datori di lavoro e prestazioni non contributive finanziate dall'erario; l'assistenza malattia viene garantita dal servizio sanitario nazionale, che è principalmente finanziato dal gettito delle imposte [8]. In Danimarca l'assistenza sociale e un certo numero di prestazioni previdenziali sono finanziate interamente grazie al gettito delle imposte [9]. Taluni Stati membri adottano una soluzione intermedia finanziando parzialmente la previdenza sociale e l'assistenza malattia mediante oneri tributari o parafiscali imposti a talune persone o categorie di beni e servizi. In Francia, ad esempio, il finanziamento ricavato dai contributi pagati dagli assicurati e dai loro datori di lavoro è integrato dalle imposte sugli alcolici, sulla pubblicità farmaceutica e sugli autoveicoli; inoltre gli assegni familiari vengono finanziati mediante un tributo generale denominato contribution sociale généralisée, la cui istituzione è stata descritta da un commentatore come un primo passo verso la fiscalizzazione degli oneri sociali francesi [10]. In Belgio i regimi di assicurazione dei lavoratori subordinati sono anch'essi finanziati da tributi del genere che comprendono, oltre ai premi di cui è causa, imposte sulle industrie e sui prodotti farmaceutici nonché una parte delle imposte indirette sul tabacco riscosse dall'amministrazione finanziaria [11].

22. Pertanto il fatto che il gettito dei premi di cui è causa venga allocato ad enti che erogano prestazioni sociali o cure mediche come il FNRSH o la CRB, o addirittura ad un ente come l'INAMI che eroga le prestazioni malattia e invalidità, non è un fattore decisivo ai fini della classificazione degli oneri. A mio parere sono più importanti le altre caratteristiche degli oneri, da cui sembra dedursi che possono essere considerati vere e proprie imposte. Gli oneri sono riscossi su prestazioni assicurative in modo analogo ad

8 — Pieters, op. cit., pag. 131.
9 — Pieters, op. cit., pag. 53.
10 — Pieters, op. cit., pagg. 94 e 95.
11 — Pieters, op. cit., pag. 34.

un'imposta indiretta sull'assicurazione; essi hanno portata generale, in quanto si applicano a tutte le persone che sottoscrivono polizze di assicurazione sugli autoveicoli, e i servizi o prestazioni di cui fruiscono i singoli assicurati non sono proporzionati né comunque collegati all'importo degli oneri.

23. Inoltre, un'interpretazione ampia dell'esenzione è giustificata dalla finalità stessa dell'art. 3, volto a evitare che uno Stato membro, in particolare uno Stato ospite, possa avvantaggiarsi in modo ingiustificato devolvendo al proprio erario risorse che provengono da contributi versati al bilancio delle Comunità. Tale finalità non potrebbe essere raggiunta interpretando in senso stretto i termini «imposte, tasse e diritti» ed escludendone gli oneri parafiscali che non rappresentano la remunerazione di specifici servizi.

24. Come osserva la Commissione, nel contesto dell'art. 95 la Corte ha dichiarato che un'interpretazione ampia della nozione di «imposizione» era giustificata dal dettato e dalla finalità della disposizione. Ad esempio, nella causa Iannelli/Meroni [12] la Corte ha dichiarato:

«un onere o contributo non può essere sottratto alla sfera d'applicazione [dell'art. 95 del Trattato] 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».

25. Ad ogni modo, come ho già suggerito, anche qualora nel caso di specie si dovesse giungere alla conclusione che il premio riscosso per finanziare l'INAMI debba essere considerato un contributo sociale piuttosto che un'imposta ai sensi dell'art. 3 del Protocollo, le Comunità continuerebbero a non essere tenute a versarlo. Si desume chiaramente dal combinato disposto dell'art. 15 del Protocollo e dei regolamenti emanati dal Consiglio in forza del medesimo che l'intento degli autori del Protocollo era che le Comunità predisponessero un proprio regime previdenziale per il loro personale piuttosto che versare contributi ai regimi previdenziali nazionali. Come ho già notato, lo Statuto del personale e il regime relativo agli altri dipendenti garantiscono una previdenza sociale completa al personale soggetto a tali disposizioni, anche per quanto riguarda la malattia, gli infortuni e l'invalidità (v. gli artt. 72 e 73 dello Statuto del personale delle Comunità europee e gli artt. 28-31 e seguenti del regime relativo agli altri dipendenti). In forza di queste disposizioni, tali prestazioni non sono integrative, ma vengono erogate a prescindere dalla possibilità di fruire di altri regimi.

26. Solo nel caso del personale avventizio e degli agenti locali il regime relativo agli altri dipendenti esige che le istituzioni comunitarie versino contributi ai regimi previdenziali

12 — Sentenza 22 marzo 1977, causa 74/76 (Racc. pag. 557, punto 19).

nazionali (v. gli artt. 70 e 80 del regime relativo agli altri dipendenti).

27. Tuttavia, come ho chiarito, gli oneri su cui verte il caso di specie possono essere oggettivamente considerati imposte da cui la Comunità è esente in forza dell'art. 3 del Protocollo. Benché a mio parere tali oneri debbano essere considerati imposte indirette, la distinzione fra le imposte dirette di cui al primo comma dell'art. 3 e i diritti indiretti di cui al secondo comma non è in discussione nel caso di specie.

**Seconda questione**

28. Con la seconda questione il giudice nazionale domanda in realtà se i premi di assicurazione come quelli su cui verte il procedimento a quo debbano essere considerati il corrispettivo di servizi di utilità generale esclusi dall'esenzione ai sensi del terzo comma dell'art. 3. Il giudice nazionale sottolinea il rapporto, benché indiretto e potenziale, fra i premi e i servizi forniti dai tre enti. Qualunque automobilista coinvolto in un incidente stradale e che abbia riportato lesioni personali può essere il destinatario dei servizi offerti dai detti enti.

29. Alla Corte non è stato ancora chiesto di pronunciarsi sulla distinzione fra un'imposta e il corrispettivo di un servizio nel contesto dall'art. 3 del Protocollo unico, ma nella causa Van Leeuwen/Rotterdam [13] essa ha avuto l'occasione di farlo rispetto all'art. 12 del Protocollo sui privilegi e sulle immunità della CEE, che ha preceduto nel tempo l'esenzione per i dipendenti di cui all'art. 13 del Protocollo unico. In quel caso andava stabilito se una tassa scolastica chiesta a norma della legge olandese a un dipendente il cui figlio frequentava una scuola di Rotterdam rientrasse nell'esenzione da imposte nazionali ex art. 12, secondo comma. La Corte ha dichiarato che la tassa o diritto costituente la contropartita per l'uso di un determinato servizio pubblico, come la tassa scolastica di cui era causa e che del resto poteva essere riscossa solo per l'insegnamento non obbligatorio, non costituiva un'imposta ai sensi del Protocollo.

30. Una caratteristica dell'onere di cui trattavasi in quel caso era di essere direttamente collegato al servizio ricevuto dal dipendente. Come l'avvocato generale Roemer ha osservato nelle conclusioni presentate in quella causa, la ratio dell'esenzione dalle imposte nazionali prevista dall'art. 12 non valeva per le tasse di indole amministrativa «che hanno la loro causa nella prestazione di particolari servizi di ordine amministrativo e che possono anche non essere dovute se si rinuncia a quel determinato servizio» [14].

13 — Sentenza 8 febbraio 1968, causa 32/67 (Racc. pag. 60).
14 — Pag. 77.

31. L'osservazione dell'avvocato generale Roemer sottolinea ciò che a mio parere costituisce la differenza fondamentale fra un tributo e il corrispettivo di un servizio di utilità generale. Un tributo, come abbiamo già osservato, è un pagamento effettuato al governo al fine di finanziare la spesa pubblica; le prestazioni ricevute dal singolo contribuente nell'ambito di tale spesa non sono proporzionate ai pagamenti da esso effettuati. Il corrispettivo di un servizio di utilità generale costituisce invece il prezzo pagato per un servizio specifico. Vi è un nesso diretto fra il corrispettivo e la prestazione ricevuta.

32. La ratio della distinzione di cui all'art. 3 è evidente. Il pagamento di uno specifico servizio fornito dall'amministrazione pubblica di uno Stato membro costituisce un uso legittimo dei fondi comunitari. È sostanzialmente identico al pagamento di un fornitore privato. La situazione è diversa nel caso di un'imposta, in cui il collegamento fra il pagamento e le prestazioni ricevute è indiretto e remoto.

33. Questa tesi è del resto conforme alla giurisprudenza della Corte in altri settori, in particolare per quanto riguarda l'interpretazione delle direttive comunitarie in tema di IVA. Ad esempio, nella causa Apple and Pear Development Council/Commissioners of Customs and Excise [15] il soggetto passivo, un ente istituito con decreto ministeriale al fine di promuovere le vendite e migliorare la qualità delle mele e delle pere prodotte in Inghilterra e nel Galles, era autorizzato a finanziare le sue attività riscuotendo dai produttori un contributo annuo. La Corte ha dichiarato che quelle attività non costituivano «prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva IVA [16], non essendovi un nesso diretto fra l'importo del contributo e i vantaggi tratti dai singoli produttori. Secondo l'avvocato generale Sir Gordon Slynn [17], gli importi versati erano più simili ad una «tassa forfettaria che ad un vero pagamento per servizi».

34. Tale tesi è altresì conforme all'interpretazione del segretariato dell'Organizzazione delle Nazioni Unite per quanto riguarda l'art. 7, *a*, della Convenzione sui privilegi e sulle immunità delle Nazioni Unite [18], che in modo analogo distingue fra imposte e corrispettivo di servizi di pubblica utilità. Nel parere 20 giugno 1973 [19] il segretariato dell'ONU ha dichiarato che i termini «servizi di pubblica utilità» si applicano solo a specifiche forniture o servizi prestati da un governo o da una società soggetta a controllo governativo a determinate tariffe calcolate a seconda del volume delle merci fornite o dei servizi resi. Inoltre, il corrispettivo dev'essere

15 — Sentenza 8 marzo 1988, causa 102/86 (Racc. pag. 1443).

16 — Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

17 — Racc. 1988, pag. 1443, in particolare pag. 1461.

18 — *Recueil des traités*, vol. 1, pag. 15.

19 — *Annuaire juridique des Nations unies*, 1973, pagg. 145-150.

versato per servizi che possono essere specificamente identificati, descritti, specificati e conteggiati in proporzione ad un'unità di misura predeterminata [20].

35. È chiaro che i premi assicurativi su cui verte il presente procedimento non possono essere considerati il corrispettivo di servizi di utilità generale ai sensi dell'art. 3 del Protocollo. Non vi è nessun rapporto diretto fra i premi e le prestazioni ricevute dai singoli assicurati. Nel caso delle Comunità è comunque probabile che le prestazioni ricevute siano estremamente ridotte, atteso che la maggior parte del personale delle Comunità è iscritto ai regimi previdenziali speciali istituiti ai sensi dell'art. 15 del Protocollo.

**Terza questione**

36. Con la terza questione il giudice a quo domanda se l'art. 3 del Protocollo vada interpretato nel senso che si applica alle imposte indirette esatte sulle prestazioni di servizi. Come già sottolineato, la questione è sorta perché l'art. 3 si riferisce solo all'importo «dei diritti indiretti e delle tasse sulla vendita compresi nei prezzi dei beni immobili o mobili».

37. La questione del giudice a quo va a mio parere risolta in senso affermativo. Una distinzione fra i tributi sui beni e quelli sulle prestazioni di servizi nel contesto dell'art. 3 sarebbe arbitraria e in contrasto con l'intento degli autori del Protocollo. La ratio dell'esenzione fiscale delle Comunità, volta in particolare ad evitare che uno Stato membro, e più specificamente uno Stato ospite, tragga un vantaggio ingiustificato dirottando verso il suo erario fondi che provengono dai contributi versati al bilancio delle Comunità, si applica anche ai tributi sulle prestazioni di servizi.

38. La mancanza di un esplicito riferimento ai tributi sulle prestazioni di servizi nell'art. 3 può spiegarsi tenendo presente la maggior rilevanza rivestita nel passato dalla tassazione dei beni. La tassazione generale delle prestazioni di servizi è relativamente recente. Anche nell'ambito del sistema di IVA comunitaria solo dal 1° gennaio 1978, in forza della sesta direttiva IVA, tutte le prestazioni di servizi sono state sottoposte all'applicazione di tale tributo; ai sensi dell'art. 6, n. 2, della seconda direttiva IVA [21], solo le prestazioni di servizi di cui all'allegato B risultavano obbligatoriamente imponibili.

20 — V., in particolare, i paragrafi 10 e 11 del parere.

21 — GU 1967, n. 71, pag. 1303.

39. Inoltre, dalla circolare amministrativa allegata alla risposta del governo belga ad un quesito scritto posto dalla Corte risulta che le autorità belghe considerano l'IVA sulle prestazioni di servizi ricompresa nell'esenzione ex art. 3 del Protocollo. Risulta altresì da documenti prodotti dalla Commissione in risposta al medesimo quesito che anche altri Stati membri ritengono che l'IVA sulle prestazioni di servizi rientri nell'ambito dell'esenzione.

## Conclusione

40. Pertanto le questioni sottoposte alla Corte dal Tribunal de première instance di Bruxelles dovrebbero a mio parere essere risolte come segue:

«1) Il secondo comma dell'art. 3 del Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee si applica ai supplementi di premi assicurativi imposti dalla legge sui servizi di assicurazione sugli autoveicoli al fine di finanziare enti come l'INAMI, il FNRSH e la CRB, anche se il diritto nazionale considera tali premi come contributi sociali.

2) I detti premi non costituiscono il corrispettivo di servizi di utilità generale ai sensi del terzo comma dell'art. 3 del Protocollo.

3) Il secondo comma dell'art. 3 del Protocollo si applica ai diritti indiretti e alle tasse sulle prestazioni di servizi».