CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F.G. JACOBS

presentadas el 15 de febrero de 1996 *

1. Mediante la resolución de remisión del tribunal de première instance (Tribunal de Primera Instancia) de Bruxelles, se solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie, con carácter prejudicial, sobre si la Comunidad Europea está obligada a pagar los recargos en la prima del seguro que, por imperativo legal, las compañías aseguradoras belgas imponen sobre los seguros del automóvil y cuyo producto contribuye a financiar las siguientes instituciones belgas:

i) L'Institut national d'assurance maladie-invalidité (en lo sucesivo, «INAMI») (Instituto Nacional de Enfermedad e Invalidez);

ii) Le Fonds national de reclassement social des handicapés (en lo sucesivo, «FNRSH») (Fondo Nacional de Rehabilitación de Disminuidos); y

iii) La Croix-Rouge de Belgique (en lo sucesivo, «CRB») (Cruz Roja de Bélgica).

* Lengua original: inglés.

Antecedentes del litigio y cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional

2. Con arreglo a la legislación belga aplicable en el momento de los hechos, las compañías aseguradoras y los asegurados estaban obligados solidariamente al pago de recargos en la prima del seguro destinados a financiar el INAMI, el FNRSH y la CRB. Las disposiciones pertinentes, tal como se exponen en la resolución de remisión, eran las siguientes:

i) El artículo 24 de la Ley belga de 16 de abril de 1963 y los Reales Decretos de 5 de julio de 1963, de 23 de octubre de 1978 y de 28 de junio de 1984 establecían que el FNRSH debía financiarse mediante el pago de recargos en la prima para varias categorías de seguros, entre otros, un recargo del 7,5 % para el seguro del automóvil.

ii) El artículo 121 de la Ley de 9 de agosto de 1963 sobre el seguro de enfermedad e invalidez, modificado por el artículo 57 de la Ley de 20 de diciembre de 1974 relativa a las propuestas presupuestarias 1974-1975, establecían que las prestaciones de enfermedad y de invalidez

debían financiarse parcialmente mediante el pago de un recargo del 10 % del importe de las primas del seguro de responsabilidad civil del automóvil, reducido al 5 % para las empresas encargadas del transporte profesional de mercancías o de personas.

iii) La Ley de 7 de agosto de 1974 y el Real Decreto de 16 de diciembre de 1974, de desarrollo de la Ley, establecían que la CRB debía financiarse mediante el pago de un recargo del 0,25 % del importe de las primas de seguro de responsabilidad civil del automóvil.

3. Según la resolución del órgano jurisdiccional remitente, el FNRSH fue disuelto mediante Real Decreto de 19 de julio de 1991, aunque continuó existiendo a efectos de su liquidación en virtud del artículo 2 de dicho Decreto. En la vista, el Abogado del INAMI afirmó que el FNRSH había sido liquidado en el ínterin y sus funciones habían sido asumidas por el INAMI.

4. Según parece, los recargos en la prima del seguro se utilizan como fuente de financiación general de las tres instituciones. El INAMI es un organismo de Seguridad Social responsable de abonar *inter alia*, prestaciones de enfermedad e invalidez. [1] Con anterioridad a su liquidación, el FNRSH cumplía determinadas funciones que incluían el asesoramiento y la asistencia financiera y administrativa destinados a la rehabilitación de los disminuidos. [2] Las funciones de la CRB incluyen el transporte en ambulancia de los heridos desde el lugar del accidente hasta el hospital.

5. Se desprende de la resolución de remisión que la Comunidad Europea había celebrado diversos contratos de seguro con la parte demandante, la compañía de seguros AGF Belgium, que incluían contratos de seguro de responsabilidad civil para vehículos afectados a varias Instituciones. La Comunidad se negó a pagar los recargos en la prima del seguro debido a que constituían impuestos indirectos de cuyo pago está exenta en virtud del artículo 3 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas.

6. Pese a la negativa de la Comunidad a pagar los recargos de prima, AGF Belgium pagó los importes correspondientes a dichos recargos al INAMI, al FNRSH y a la CRB. En consecuencia, la demandante entabló una acción ante el tribunal de première instance de Bruxelles contra la Comunidad Europea, el INAMI, el FNRSH, la CRB y el Estado Belga, con el objeto de que se le devolvieran los importes que había pagado. Solicita el reembolso de dichas sumas, bien por parte de la Comunidad Europea, en la medida en que ésta no tenga derecho a invocar el artículo 3 del Protocolo y, por consiguiente, deba

1 — Véase el Anexo 2 de la versión consolidada del Reglamento (CEE) nº 574/72 del Consejo, de 21 de marzo de 1972, por el que se establecen las modalidades de aplicación del Reglamento (CEE) nº 1408/71 relativo a la aplicación de los regímenes de Seguridad Social a los trabajadores por cuenta ajena y a sus familiares que se desplacen dentro de la Comunidad (DO 1992, C 325, p. 96). Véase también, Pieters: *Introduction to the Social Security Law of Member States of the European Community*, segunda edición, Bruylant, 1993, p. 21.

2 — Véase el artículo 3 de la Ley de 16 de abril de 1963.

pagar estos recargos, o bien por parte del INAMI, del FNRSH y la CRB, en la medida en que hayan sido indebidamente pagados por la demandante y deban ser devueltos por estas instituciones.

7. El Estado belga y las tres instituciones demandadas alegaron ante el órgano jurisdiccional nacional diversos argumentos en apoyo de su criterio, según el cual, la Comunidad Europea no podía invocar el artículo 3 del Protocolo. Dichos argumentos pueden resumirse como sigue. En primer lugar, desde el punto de vista de la legislación nacional, estos recargos deben considerarse más como cotizaciones sociales que como impuestos y, como tales, no están incluidos en la exención del artículo 3. En segundo lugar, constituyen una «remuneración de servicios de utilidad pública» que están excluidos de la exención con arreglo al párrafo tercero del artículo 3. Por último, el párrafo segundo del artículo 3 sólo prevé el reembolso a las Comunidades de los «derechos indirectos y de los impuestos sobre la venta incluidos en los precios de los bienes muebles o inmuebles»; no se extiende a las primas percibidas por servicios prestados de conformidad con un contrato de seguro. Estos argumentos incitaron al órgano jurisdiccional nacional a plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede interpretarse el artículo 3 del Protocolo en el sentido de que comprende en su ámbito de aplicación gravámenes que, según el Derecho nacional, podrían considerarse cotizaciones sociales debido a que, aunque sean de carácter obligatorio y estén legalmente establecidos, no están regulados por las normas constitucionales de anualidad ni de universalidad del impuesto y no se abonan al Tesoro, sino que son recaudados directamente por las entidades a las que se ha encomendado la gestión de su afectación?

2) ¿Puede interpretarse el párrafo tercero del artículo 3 del Protocolo en el sentido de que comprende en su ámbito de aplicación los gravámenes abonados en forma de recargos en la prima del seguro (en este caso, el seguro de responsabilidad civil del automóvil), en beneficio de organismos de utilidad social como el INAMI, el FNRSH o la CRB, considerando que existe una relación, aunque sea indirecta y potencial, entre dichos gravámenes y los servicios prestados por dichos organismos?

3) ¿Puede interpretarse el párrafo segundo del artículo 3 del Protocolo en el sentido de que comprende en su ámbito de aplicación derechos o impuestos indirectos percibidos con ocasión de prestaciones de servicios, por cantidades importantes, para uso oficial de las Comunidades?»

Las disposiciones comunitarias pertinentes

8. El artículo 3 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas figura en el Capítulo I, titulado «Bienes, fondos, activos y operaciones de las Comunidades Europeas». Establece lo siguiente:

«Las Comunidades, sus activos, sus ingresos y demás bienes estarán exentos de cualesquiera impuestos directos.

Los Gobiernos de los Estados miembros adoptarán, siempre que les sea posible, las disposiciones apropiadas para la remisión o el reembolso de los derechos indirectos y de los impuestos sobre la venta incluidos en los precios de los bienes muebles o inmuebles cuando las Comunidades realicen, para su uso oficial, compras importantes cuyo precio comprenda derechos e impuestos de esta naturaleza. No obstante, la aplicación de dichas disposiciones no deberá tener por efecto falsear la competencia dentro de las Comunidades.

No se concederá ninguna exoneración de impuestos, tasas y derechos que constituyan una simple remuneración de servicios de utilidad pública.»

9. También son pertinentes los artículos 13 y 15 del Protocolo, que figuran en el Capítulo V, titulado «Funcionarios y agentes de las Comunidades Europeas». El artículo 13 establece:

«Los funcionarios y otros agentes de las Comunidades estarán sujetos, en beneficio de estas últimas, a un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por ellas [...]

Los funcionarios y otros agentes de las Comunidades estarán exentos de los impuestos nacionales sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por las Comunidades.»

10. El artículo 15 del Protocolo determina:

«El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, determinará el régimen de las prestaciones sociales aplicables a los funcionarios y otros agentes de las Comunidades.»

11. Conforme a este último artículo, el Consejo estableció un amplio sistema de Seguridad Social para los funcionarios y agentes de las Comunidades Europeas que incluye pensiones de jubilación y de supervivencia, así como prestaciones en caso de enfermedad, invalidez y accidente: véanse, *inter alia*, los

artículos 72 a 84 del Estatuto de los Funcionarios de las Comunidades Europeas y los artículos 28 a 44 del Régimen aplicable a otros agentes de las Comunidades Europeas.

Sobre la primera cuestión

12. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta si los gravámenes de que se trata están cubiertos por la exención de impuestos del artículo 3 del Protocolo, aun cuando según el Derecho nacional, puedan considerarse cotizaciones sociales.

13. La cuestión del órgano jurisdiccional nacional fue motivada por el argumento presentado por las instituciones belgas según el cual, por tratarse de cotizaciones sociales, los gravámenes de que se trata no están cubiertos por la exención de impuestos del artículo 3. Sin embargo, como explicaré más adelante, este argumento, en caso de que prosperara no redundaría en beneficio de las instituciones belgas demandadas; en principio, las Comunidades no tienen una obligación mayor de contribuir a los gastos sociales de un Estado que la que tienen de contribuir al gasto público en general.

14. La distinción entre un impuesto y una cotización social aún no ha sido considerada por el Tribunal de Justicia en el contexto del artículo 3 del Protocolo. Sin embargo, en el asunto Klomp,[3] se solicitó al Tribunal de Justicia que determinara si la frase «cualquier impuesto sobre salarios y emolumentos pagados por la Comunidad» de la letra b) del artículo 11 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la CECA, antecedente del artículo 13 del Protocolo único, incluía las cotizaciones que debían pagarse con arreglo a la Ley neerlandesa sobre el Seguro de Vejez, que establecía un régimen de pensiones que, en principio, se aplicaba a todos los residentes de los Países Bajos. Dicho régimen se financiaba con cotizaciones fijadas en función de la renta de los miembros del régimen de pensiones y se recaudaba del mismo modo que los impuestos.

15. El Tribunal de Justicia observó que era necesario distinguir entre un impuesto destinado a proveer fondos para los gastos generales de los poderes públicos y una cotización destinada a financiar un régimen de Seguridad Social. Una cotización destinada a sufragar un régimen de Seguridad Social no constituía un impuesto en el sentido de la letra b) del artículo 11, aun cuando la cotización se recaudara de un modo similar al de los impuestos. No obstante, el Tribunal de Justicia dejó abierta expresamente la cuestión, no planteada por el tribunal nacional, de si los funcionarios de la Comunidad podrían estar exentos de dicha cotización en virtud de normas nacionales o comunitarias destinadas a evitar la afiliación obligatoria de los funcionarios a un régimen nacional de Seguridad Social cuando ya estén afiliados a un régimen comunitario análogo.

3 — Sentencia de 25 de febrero de 1969 (23/68, Rec. p. 43).

16. En las conclusiones presentadas en dicho asunto, el Abogado General Sr. Gand señaló que el «artículo 11 es una norma de Derecho comunitario cuyo contenido debe determinarse con arreglo a este Derecho y no con arreglo al Derecho neerlandés». [4] Asimismo, en el asunto Humblet, [5] el Tribunal de Justicia observó respecto a la misma disposición:

«[...] desde el punto de vista del Derecho aplicable, el problema general debe ser resuelto con arreglo al Derecho comunitario y, más en particular, por vía de interpretación del artículo 11 del Protocolo, y no con arreglo al Derecho belga;

[...] en consecuencia, ni la legislación y jurisprudencia belgas, ni la práctica seguida en casos análogos por la Administración belga, pueden ser decisivas en el caso de autos, puesto que resuelven el problema conforme al Derecho nacional.»

17. Queda claro que lo mismo se aplica al artículo 3 del Protocolo único. Es irrelevante cómo se clasifica un gravamen en el Derecho nacional. El término «impuestos» del artículo 3 debe interpretarse de conformidad con su significado corriente y a la luz de la finalidad de dicha disposición. Este enfoque es el único modo de garantizar su aplicación efectiva y uniforme.

18. Es verdad que en el asunto Kristoffersen, [6] el Tribunal de Justicia declaró que «el Impuesto sobre la Renta», a que se refiere el apartado 1 del artículo 14 del Protocolo, debe determinarse de acuerdo con los criterios del Derecho nacional aplicable. Sin embargo, dicha disposición determina simplemente el Estado miembro en el que un funcionario comunitario está considerado como residente para determinados aspectos fiscales. Ello no afecta al ámbito de aplicación de la exención de determinados impuestos nacionales aplicable a los funcionarios comunitarios con arreglo al artículo 13 del Protocolo. Al examinar esta última cuestión, el Tribunal de Justicia no tuvo en cuenta la clasificación del impuesto según el Derecho nacional, sino de acuerdo con sus características. [7]

19. El término «impuesto» se entiende generalmente como el pago de carácter obligatorio que se realiza al Gobierno, ya sea central, regional o local, y destinado a la financiación de los gastos públicos. Normalmente, los impuestos tienen un alcance general, siendo aplicables a una o a más categorías de personas, bienes, servicios, transacciones o actividades. Otra característica de los impuestos consiste en que normalmente no existe una relación entre las prestaciones recibidas por los contribuyentes individualmente y los pagos realizados.

4 — *Ibidem* p. 56.

5 — Sentencia de 16 de diciembre de 1960 (6/60, Rec. pp. 1125 y ss., especialmente p. 1152).

6 — Sentencia de 25 de mayo de 1993 (C-263/91, Rec. I-2755).

7 — Véanse los apartados 14 y ss.

20. Como indica la sentencia Klomp, en general se considera que las cotizaciones sociales, pese a ser análogas a los impuestos, constituyen una categoría de gravámenes distinta, puesto que su finalidad consiste en financiar las prestaciones sociales y de asistencia sanitaria proporcionadas por el Estado o por otros organismos por cuenta de éste. En su forma más clara, una cotización social es un pago realizado por las personas aseguradas y por los empresarios a un régimen de Seguridad Social establecido a fin de proporcionar prestaciones sociales o sanitarias a todos los residentes en el país o determinadas categorías de ellos. La obligación controvertida en Klomp es un ejemplo de cotización a dicho régimen.

21. No obstante, los gastos de la Seguridad Social no siempre están totalmente financiados por las cotizaciones pagadas por los asegurados y los empresarios. Es corriente que dichos gastos estén financiados parcialmente por los impuestos generales. Por ejemplo, en el Reino Unido, se efectúa una distinción entre las prestaciones contributivas, financiadas por las cotizaciones de los asegurados y los empleadores, y las prestaciones no contributivas, financiadas por los impuestos generales; la asistencia sanitaria está asegurada por el National Health Service (Servicio Nacional de Asistencia Sanitaria), financiado principalmente por los impuestos generales. [8] En Dinamarca, la asistencia social y diversas prestaciones de Seguridad Social se financian totalmente mediante los impuestos generales. [9] Algunos Estados miembros adoptan una solución intermedia de financiación de la Seguridad Social, parcialmente mediante gravámenes fiscales o parafiscales que recaen sobre determinadas personas o determinadas categorías de bienes o de servicios. Por ejemplo, en Francia, la financiación procede de las cotizaciones de los asegurados y de sus empresarios, y se completa mediante los impuestos sobre el alcohol, la publicidad de productos farmacéuticos y la propiedad de automóviles; además, las prestaciones familiares se financian mediante un gravamen general denominado «contribution sociale généralisée», cuyo establecimiento fue descrito por un autor como el primer paso hacia la financiación de los regímenes de Seguridad Social franceses mediante tributación. [10] En Bélgica, los regímenes de seguro de los trabajadores también están financiados por dichos gravámenes, que incluyen, además de los recargos objeto del presente litigio, tributos que gravan a los laboratorios farmacéuticos y sus productos y un porcentaje de los impuestos indirectos sobre el tabaco recaudados por las autoridades fiscales. [11]

22. De este modo, el hecho de que los ingresos procedentes del recargo controvertido se asignen a organismos que prestan servicios de asistencia social o sanitaria, como el FNRSH o la CRB, o incluso a un organismo como el INAMI, responsable de las prestaciones de enfermedad e invalidez, no es un factor decisivo para clasificar los gravámenes. En mi opinión, este factor se ve superado por otras características de los gravámenes que indican que pueden ser propiamente considerados como impuestos. Los gravámenes se recaudan sobre los servicios de seguro en forma similar a la de un impuesto indirecto sobre el seguro; tienen un alcance general, puesto que se aplican a todos los tomadores del seguro del automóvil, y los servicios o

8 — Pieters, op. cit., p. 131.
9 — Pieters, op. cit., p. 53.
10 — Pieters, op. cit., pp. 94 y 95.
11 — Pieters, op. cit., p. 34.

prestaciones recibidos por los asegurados individualmente no son proporcionales al importe recaudado ni están relacionados con éste de otra forma.

23. Además, una interpretación amplia de la exención está justificada por el objetivo del artículo 3 que consiste en evitar que un Estado miembro, en particular un Estado de acogida, obtenga una ventaja injustificada desviando hacia el Tesoro nacional cantidades aportadas al presupuesto de las Comunidades. No se alcanzaría este objetivo si se interpretase el término «impuestos» en un sentido estricto y no se incluyeran los gravámenes de carácter parafiscal que no constituyen el pago de servicios específicos.

24. Como observa la Comisión, en el contexto del artículo 95, el Tribunal de Justicia consideró que la interpretación amplia del término «impuestos» está justificada por el tenor literal y la finalidad de la disposición. Por ejemplo, en el asunto Iannelli y Volpi, [12] el Tribunal de Justicia declaró:

«[...] la circunstancia de que un tributo o canon sea percibido por un organismo de Derecho público distinto del Estado o en su beneficio y constituya un derecho especial o se destine a una finalidad particular, no puede substraerlo del ámbito de aplicación del artículo 95 del Tratado».

25. En todo caso, como ya propuse, aun en el supuesto de que se considerase que los recargos de prima destinados a financiar el INAMI deben considerarse cotizaciones a un régimen de Seguridad Social, y no impuestos en el sentido del artículo 3 del Protocolo, las Comunidades seguirían sin estar obligadas a pagarlos. Se deduce claramente del artículo 15 del Protocolo, conjuntamente con los Reglamentos adoptados por el Consejo con arreglo a esta disposición, que la intención de los redactores del Protocolo consistía en que las Comunidades debían adoptar su propio régimen de Seguridad Social para sus funcionarios y otros agentes, en lugar de cotizar a los regímenes nacionales de Seguridad Social. Como se ha destacado antes, el Estatuto de los Funcionarios y el Régimen aplicable a otros agentes establecen una amplia cobertura de Seguridad Social para el personal comprendido en dichas normas, que incluye prestaciones de enfermedad, accidente e invalidez (véanse los artículos 72 y 73 del Estatuto de los Funcionarios de las Comunidades Europeas y los artículos 28 a 31 y ss. del Régimen aplicable a otros agentes). En virtud de estas disposiciones, dichas prestaciones no tienen una naturaleza complementaria sino que se pagan independientemente del derecho a prestaciones en virtud de otros regímenes.

26. Sólo en el caso de los agentes auxiliares y de los agentes locales, que están excluidos de los regímenes comunitarios, el Régimen

12 — Sentencia de 22 de marzo de 1977 (74/76, Rec. p. 557), apartado 19.

aplicable a otros agentes exige que las Instituciones comunitarias se hagan cargo de las cotizaciones empresariales a los regímenes nacionales de Seguridad Social (véanse los artículos 70 y 80 de dicho Régimen).

27. No obstante, como ya he explicado, los complementos de prima controvertidos en el presente asunto pueden ser propiamente considerados como impuestos de cuyo pago la Comunidad está exenta en virtud del artículo 3 del Protocolo. A pesar de que, en mi opinión, dichos gravámenes deben considerarse impuestos indirectos, la distinción entre los impuestos directos a que se refiere el apartado 1 del artículo 3 y los derechos indirectos a que se refiere el apartado 2 no se cuestiona en este asunto.

29. Hasta ahora, nunca se había solicitado al Tribunal de Justicia que considerara la distinción entre impuesto y remuneración por un servicio en el contexto del artículo 3 del Protocolo único, pero en el asunto Van Leeuwen [13] tuvo ocasión de hacerlo en relación con el artículo 12 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas, precursor de la exención en favor de los funcionarios prevista en el artículo 13 del Protocolo único. Allí se solicitaba que se dilucidara si un derecho de escolaridad exigido por la legislación neerlandesa a un funcionario cuyo hijo asistía a la escuela en Rotterdam estaba comprendido en la exención de los impuestos nacionales establecida por el párrafo segundo del artículo 12. El Tribunal de Justicia declaró que un derecho o tasa que representa la contrapartida de un servicio determinado prestado por las autoridades públicas, como aquel derecho de escolaridad, que además sólo se pagaba por la educación no obligatoria, no era un impuesto en el sentido del Protocolo.

Sobre la segunda cuestión

28. Mediante su segunda cuestión el órgano jurisdiccional nacional plantea si los recargos en la prima del seguro, como los que son objeto del litigio principal, deben ser considerados como remuneración de servicios de utilidad pública, excluida de la exención por el párrafo tercero del artículo 3. El tribunal nacional observa que existe una relación, aunque sea indirecta y potencial, entre dichos recargos y los servicios prestados por los tres organismos. Es probable que cualquier automovilista que sufra lesiones personales en un accidente de tráfico reciba los servicios prestados por dichos organismos.

30. En dicho asunto, una característica de ese derecho consistía en que tenía una relación directa con el servicio recibido por el funcionario. El Abogado General Sr. Roemer observó en sus conclusiones que la justificación de la exención de impuestos nacionales del artículo 12 no se aplicaba a derechos «cuya causa es la prestación de un servicio administrativo especial y cuyo pago puede evitarse renunciando a dicho servicio». [14]

13 — Sentencia de 8 de febrero de 1968 (32/67, Rec. p. 63).
14 — *Ibidem* p. 73.

31. Las observaciones del Abogado General Sr. Roemer ponen de manifiesto lo que, en mi opinión, es la distinción crucial entre un impuesto y la remuneración de un servicio de utilidad pública. Un impuesto, como antes se ha observado, es un pago efectuado al Estado a fin de contribuir a los gastos públicos generales; los beneficios recibidos por los contribuyentes individualmente por razón de tales gastos no son proporcionales a los pagos que ellos realizan. Por otra parte, la remuneración de un servicio de utilidad pública es el precio pagado por un servicio específico. Existe una relación directa entre tal derecho y el beneficio recibido.

32. La justificación de la distinción efectuada en el artículo 3 es evidente. La realización de un pago como contrapartida de un servicio específico prestado por las autoridades públicas de un Estado miembro constituye un uso legítimo de fondos comunitarios. A efectos prácticos, es lo mismo que un pago efectuado a un proveedor privado. No es así en el caso de un impuesto en el que la relación entre el pago y cualquier beneficio recibido es, a la vez, indirecta y remota.

33. El anterior punto de vista además coincide con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en otras áreas, en particular, en las sentencias sobre la interpretación de las Directivas comunitarias sobre el IVA. Por ejemplo, en Apple and Pear Development Council, [15] el contribuyente, un organismo constituido mediante Orden ministerial para promocionar las ventas y mejorar la calidad de las peras y manzanas producidas en Inglaterra y en el País de Gales, estaba autorizado a imponer a los productores una exacción anual con el objeto de financiar sus actividades. El Tribunal de Justicia declaró que dichas actividades no constituían «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva sobre el IVA [16] porque no existía una relación directa entre el importe de las exacciones y los beneficios obtenidos por los productores individuales. En términos del Abogado General Sir Gordon Slynn, [17] las exacciones pagadas tienen mucho más el carácter de un «impuesto fijo que de un verdadero pago por servicios».

34. El anterior punto de vista también coincide con la interpretación dada por la Secretaría de la Organización de las Naciones Unidas a la letra a) de la Sección 7 de la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas, [18] que igualmente distingue entre impuestos y contribuciones que constituyan una remuneración por servicios públicos. En su dictamen de 20 de junio de 1973, [19] la Secretaría de las Naciones Unidas afirmó que el término «servicios públicos» se refiere solamente a suministros particulares o a servicios efectuados por un Estado o por una sociedad bajo control estatal que se remuneren conforme a tarifas fijas según sea el volumen de los suministros proporcionados o de los servicios prestados. Además, la

15 — Sentencia de 8 de marzo de 1988 (102/86, Rec. p. 1443).

16 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

17 — Conclusiones presentadas el 28 de octubre de 1987 en el asunto 102/86, antes citado (p. 1461).

18 — *United Nations Treaty Series*, vol. 1, p. 15.

19 — *Annuaire Juridique des Nations Unies*, 1973, pp. 145 a 150.

remuneración debe referirse a servicios que puedan ser específicamente identificados, descritos, detallados y calculados en función de una unidad predeterminada. [20]

35. Está claro que los recargos en la prima del seguro de que se trata no pueden considerarse como remuneración de servicios de utilidad pública en el sentido del artículo 3 del Protocolo. No existe una relación directa entre los mencionados recargos y los beneficios obtenidos por los asegurados. En el caso de las Comunidades, en todo caso es improbable que los beneficios recibidos sean de cierta importancia, dado que la mayor parte del personal comunitario está cubierta por los regímenes especiales de Seguridad Social establecidos conforme al artículo 15 del Protocolo.

37. En mi opinión, debería responderse afirmativamente a la cuestión del Juez nacional. Una distinción entre impuestos sobre bienes e impuestos sobre servicios en el contexto del artículo 3 sería arbitraria y se opondría a la intención de los redactores del Protocolo. La justificación de la exención de impuestos en favor de las Comunidades, es decir, evitar que un Estado miembro, en particular un Estado de acogida, obtenga ventajas injustificadas mediante el desvío de fondos de las contribuciones al presupuesto de las Comunidades al Tesoro Público nacional, igualmente se aplica a los tributos pagados por servicios.

Sobre la tercera cuestión

36. Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional plantea si el artículo 3 del Protocolo puede ser interpretado en el sentido de que comprende los impuestos indirectos percibidos por prestaciones de servicios. Como antes se ha observado, la cuestión se plantea porque el artículo 3 sólo se refiere a los «derechos indirectos y a los impuestos sobre la venta incluidos en los precios de los bienes muebles o inmuebles».

38. La inexistencia de una referencia expresa a los tributos por servicios en el artículo 3 puede explicarse por la mayor importancia que históricamente se ha atribuido a la tributación sobre bienes. La tributación general de los servicios tiene un origen relativamente reciente. Incluso en el sistema comunitario del IVA, hasta que no entró en vigor la Sexta Directiva sobre el IVA, el 1 de enero de 1978, no se incluyeron en el ámbito de aplicación del Impuesto todos los servicios; según el apartado 2 del artículo 6 de la Segunda Directiva sobre el IVA, [21] sólo los servicios que figuraban en el Anexo B estaban sujetos a tributación.

20 — Véanse, en particular, los apartados 10 y 11 del dictamen.

21 — Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6).

39. Además, de la circular administrativa adjunta a la respuesta escrita del Gobierno belga a la pregunta formulada por el Tribunal de Justicia, se desprende que las autoridades belgas consideran que el IVA aplicable a los servicios está comprendido en el ámbito de aplicación de la exención del artículo 3 del Protocolo. De los documentos presentados por la Comisión en respuesta a la misma pregunta, se deduce que otros Estados miembros también consideran que el IVA aplicable a los servicios está comprendido en el ámbito de aplicación de la exención.

Conclusión

40. En consecuencia, propongo que el Tribunal de Justicia responda a las cuestiones planteadas por el tribunal de première instance de Bruxelles del siguiente modo:

«1) El párrafo segundo del artículo 3 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas comprende en su ámbito de aplicación los recargos en la prima del seguro impuestos legalmente a los servicios del seguro del automóvil y destinados a financiar organismos como el INAMI, el FNRSH y la CRB, aun cuando dichos recargos se consideren cotizaciones sociales en el Derecho nacional.

2) Dichos recargos no constituyen la remuneración de servicios de utilidad pública en el sentido del párrafo tercero del artículo 3 del Protocolo.

3) El párrafo segundo del artículo 3 del Protocolo se aplica a los impuestos indirectos percibidos por las prestaciones de servicios.»