Nel procedimento 32-67

avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'articolo 177 del trattato C.E.E., dalla Corte d'appello dell'Aia, Prima Sezione fiscale, nella causa dinanzi ad essa pendente tra

il sig. I. G. F. van Leeuwen

e

il Comune di Rotterdam,

domanda vertente sull'interpretazione dell'articolo 12, 2° comma, del protocollo sui privilegi e le immunità della Comunità economica europea,

LA CORTE,

composta dai signori :

R. Lecourt, presidente,
A. M. Donner (relatore) e W. Strauß, presidenti di Sezione,
A. Trabucchi, R. Monaco, J. Mertens de Wilmars e
P. Pescatore, giudici,
avvocato generale : K. Roemer,
cancelliere : A. Van Houtte,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

IN FATTO

I — Gli antefatti

I fatti che hanno dato origine alla presente controversia possono riassumersi come segue :

La causa di merito verte sulla tassa scolastica applicata dal Comune di Rotterdam all'attore per l'anno scolastico 1964-1965.

Il 1° ottobre 1963 l'attore veniva nominato in ruolo presso la Commissione delle Comunità europee e si trasferiva in Belgio.

A norma della legge olandese sulle tasse scolastiche del 20 maggio 1955 (emendata l'8 dicembre 1955), la tassa scolastica è dovuta per la frequenza di scuole pubbliche e viene riscossa quasi esclusivamente nei casi di frequenza facoltativa (articoli 1-3).

L'importo annuo massimo dovuto per ciascun allievo è

stabilito in 200 fiorini. Onde tener conto della capacità contributiva dei genitori, la legge stabilisce che l'importo va determinato in base all'imposta pagata sul reddito e sul patrimonio. Se l'ammontare di dette imposte non raggiunge i 100 fiorini, la frequenza scolastica è gratuita; se è pari a 100 fiorini, la tassa è di 8 fiorini, ed aumenta del 2 % per ogni frazione di 50 fiorini eccedente i primi 100. Come si è detto, il massimo è di 200 fiorini, corrispondente a 9 600 fiorini d'imposte.

Gli articoli 8 e 9 della legge stabiliscono quanto segue :

Articolo 8 : Chi è soggetto alla tassa scolastica, se risiede nei Paesi Bassi ed è in tutto o in parte esente dalle imposte sul reddito e sul patrimonio in virtù di disposizioni di legge relative a dette imposte, deve pagare il massimo di tassa, a meno che dimostri che, se non avesse diritto all'esenzione, l'importo della tassa sarebbe inferiore. In questo caso è dovuto detto importo inferiore.

Articolo 9 : Chi è soggetto alla tassa scolastica, se risiede fuori dai Paesi Bassi, deve pagare il massimo di tassa, a meno che dimostri che, se abitasse nel comune in cui ha sede la scuola, dovrebbe pagare un importo inferiore. In questo caso è dovuto detto importo inferiore.

L'attore, cui sono state applicate dette disposizioni, sostiene di non dover pagare la tassa scolastica dal momento che, in forza degli articoli 12 e 13 del protocollo sui privilegi e sulle immunità allegato al trattato C.E.E., egli non paga nei Paesi Bassi l'imposta sul reddito. A sostegno della sua tesi egli invoca la sentenza 16 dicembre 1960 (Humblet) secondo la quale non si dovrebbe tener conto del suo stipendio di dipendente C.E.E. per determinare il suo reddito e le imposte relative.

Il Comune di Rotterdam sostiene invece che vanno applicati gli articoli 8 e 9 della legge. La sentenza Humblet non costituirebbe precedente, giacché la tassa scolastica non è un'imposta, ma il compenso dovuto per un servizio prestato dallo Stato. La tassa, anche se viene determinata in base alla capacità contributiva ed è in rapporto con lo stipendio del contribuente, non si potrebbe considerare come un'imposta sullo stipendio corrisposto dalla Comunità.

La Corte d'appello dell'Aia ritiene che si tratti in sostanza di accertare se la frase « imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dalla Comunità » (articolo 12, 2º comma, del protocollo) comprenda anche le tasse scolastiche riscosse in forza della vigente legge olandese.

La domanda formulata nei termini di cui sopra è pervenuta in cancelleria il 21 agosto 1967.

Hanno presentato osservazioni scritte, a norma dell'articolo 20 dello statuto :

— il governo olandese ed il governo belga il 23 ottobre 1967;
— l'attore nella causa di merito il 24 ottobre 1967;
— la Commissione delle Comunità europee il 25 ottobre 1967.

Con lettera 18 ottobre 1967, pervenuta in cancelleria il 19 ottobre, il Comune di Rotterdam si è associato alle osservazioni del governo olandese.

La Commissione delle Comunità europee ha svolto le sue osservazioni orali all'udienza del 12 dicembre 1967.

L'avvocato generale ha presentato le sue conclusioni all'udienza del 18 gennaio 1968.

II — Le osservazioni presentate a norma dell'articolo 20 dello statuto della Corte di giustizia

Il signor Van Leeuwen assume che, nell'applicare l'articolo 8 della legge sulle tasse scolastiche, si deve tener conto degli articoli 12 e 13 del protocollo, in quanto non si può attribuire efficacia di legge alle norme interne incompatibili con l'articolo 12 del protocollo. Dalla sentenza Humblet si desumerebbe che gli stipendi corrisposti dalla Comunità non possono venire presi in considerazione, né direttamente né indirettamente, ai fini della determinazione dell'imposta olandese sul reddito. Il principio sarebbe valido non solo in caso di applicazione diretta dell'articolo 8, ma anche nell'ipotesi di applicazione indiretta tramite l'articolo 9.

Egli conclude che la questione va risolta nel modo seguente : anche se le tasse scolastiche non rientrano nella definizione di « imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dalla Comunità », gli articoli 12 e 13 del protocollo possono tuttavia influire su detto tributo, dal momento che esso dipende dalle imposte nazionali sugli stipendi.

Il *governo belga* osserva che il dipendente di un'istituzione internazionale non può essere dispensato dal versare la contropartita per l'uso di un servizio pubblico. Si tratta dunque di stabilire se la tassa scolastica abbia questa natura. La differenza tra tassa e imposta dovrebbe stabilirsi esclusivamente in base al diritto dello Stato membro di cui trattasi.

Il *governo olandese* ritiene che le tasse scolastiche non rientrino nella nozione di « imposte nazionali » di cui all'articolo 12, 2° comma, del protocollo. Secondo la prassi comune, le esenzioni fiscali dei corpi diplomatici e consolari e quelle delle organizzazioni internazionali, inclusi i loro dipendenti, non comprenderebbero gli oneri che vanno sotto il nome generico di « remunerazioni ». A questo proposito il governo olandese si richiama tra l'altro all'articolo 3, 3° comma, del protocollo che nega alla stessa Comunità l'esenzione dalle imposte « che costituiscono mera

remunerazione di servizi di utilità generale ». Tali remunerazioni non sono esplicitamente escluse dall'esenzione fiscale concessa ai funzionari in quanto essi non godono di alcun'altra esenzione fiscale, oltre a quella dall'imposta nazionale sul reddito, è inutile dire che le remunerazioni non sono comprese nell'esenzione di cui all'articolo 12.

Secondo un'altra prassi comune, i privilegi sono concessi alle organizzazioni internazionali esclusivamente nel loro interesse e sono ad esse circoscritti (per la C.E.E. confronta articolo 17 del protocollo). Nella causa 6-60 la Corte ha affermato che, per quanto riguarda il privilegio dell'esenzione dall'imposta sul reddito, l'interesse della Comunità si deve ravvisare nel fatto che soltanto l'esonero effettivo permette alla Comunità di rendere omogenei gli stipendi dei dipendenti. Un'eventuale tassa scolastica non dev'essere presa in considerazione per il calcolo degli stipendi netti. L'esenzione da tale tassa non presenterebbe alcun interesse per la Comunità e non avrebbe alcuna giustificazione obiettiva.

In proposito il governo olandese si richiama anche allo statuto del personale C.E.E. e C.E.E.A. che, oltre all'articolo 23, seconda frase, all'articolo 67, n. 1 *c*, prevede un'indennità scolastica. Il governo olandese ritiene che, per l'interpretazione dei termini « imposta nazionale sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dalla Comunità », il testo dell'articolo 3, 3° comma, del protocollo sia un po' troppo schematico nel definire la nozione di tassa e imposta, poiché si riferisce solo alle obbligazioni che non beneficiano dell'esonero molto più ampio dell'articolo 3, 1° comma, concesso alla stessa Comunità. Fondandosi sulla definizione della nozione di « remunerazione » elaborata dalla dottrina olandese, la quale pone l'accento sul rapporto *onere — prestazione di pubblici servizi*, il governo olandese conclude che nella fattispecie non si tratta di un'imposta, come si deduce anche dal fatto che per le scuole private la tassa scolastica non è versata allo Stato, ma alle scuole stesse. Il fatto che, per calcolare la tassa scolastica, ci si basi sull'imposta sul reddito non deve far concludere che la tassa stessa va considerata come un'imposta sul reddito. La differenza essenziale va ravvisata nel fatto che, al pagamento dell'imposta sul reddito non corrisponde alcun servizio particolare fornito dall'amministrazione e che detta imposta grava in egual misura su tutti i cittadini. La tassa scolastica non è conseguenza del pagamento dello stipendio, bensì del fatto che dei ragazzi frequentano una scuola pubblica.

Infine il governo olandese sottolinea ancora la relazione tra il primo ed il secondo comma dell'articolo 12 del protocollo; l'esenzione contemplata al secondo comma avrebbe evidentemente lo scopo di evitare la doppia tassazione. L'ipotesi è esclusa per le tasse scolastiche, innanzitutto perché non possono venire

riscosse in virtù del primo comma e poi perché uno scolaro frequenta solo una scuola alla volta.

La *Commissione delle Comunità europee* si chiede quale possa essere l'utilità della sentenza Humblet ai fini della risoluzione del problema d'interpretazione. Se ne deve forse desumere che l'articolo 12, 2° comma, del protocollo vieta anche di tener conto degli stipendi versati dalla Comunità per calcolare la tassa dovuta come contropartita di un servizio pubblico, e ciò a motivo del rapporto causa/effetto analogo a quello riconosciuto nella sentenza stessa e sussistente tra il reddito e la somma dovuta, nel caso specifico l'importo dovuto in ragione del pagamento di un'imposta? La Commissione considera questa tesi come infondata. È improbabile che gli autori dell'articolo 12, 2° comma, abbiano voluto includervi le tasse dovute come contropartita di un servizio pubblico che i cittadini sono liberi di usare o meno. In proposito la Commissione rileva che :

— in genere, il termine « imposta » non viene usato nel linguaggio fiscale internazionale per indicare oneri del genere di quello di cui trattasi;
— l'esonero dal pagamento di tali oneri è concesso solo raramente agli agenti diplomatici accreditati presso gli Stati membri;
— è difficile sostenere che i dipendenti della Comunità vanno esenti da tali tasse qualora per calcolarle si tenga conto dello stipendio che percepiscono, dato che, a norma dell'articolo 3, 3° comma, del protocollo, la Comunità stessa non gode di alcuna esenzione per quanto riguarda tali oneri.

La Commissione conclude che la soluzione dev'essere negativa, indipendentemente dal fatto che l'importo della tassa viene calcolato tenendo conto degli stipendi percepiti dal personale della Comunità.

IN DIRITTO

Con lettera 18 agosto 1967, pervenuta a questa Corte il 21 agosto 1967, la Corte d'appello dell'Aia (Prima Sezione fiscale) ha chiesto, a norma dell'articolo 177 del trattato C.E.E., che sia stabilito in via pregiudiziale se l'esenzione dalle « imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dalla Comunità », di cui all'articolo 12, 2° comma, del protocollo sui privilegi ed immunità allegato al trattato C.E.E., comprenda anche la tassa scolastica percepita in base alla legge olandese vigente in materia.

La controversia verte sul pagamento della tassa scolastica richiesta ad un dipendente della C.E.E. il cui figlio, nell'anno scolastico 1964-1965, frequentava una scuola pubblica di Rotter-

dam. Dai dati forniti dal giudice di rinvio risulta che la tassa, dovuta unicamente in caso di frequenza facoltativa di un istituto, è calcolata in ragione dell'imposta sul reddito pagata dai genitori, con un massimo di 200 fiorini. La legge stabilisce inoltre che al contribuente esonerato totalmente o parzialmente dal pagamento dell'imposta viene applicato il massimo; il contribuente ha però facoltà di dimostrare che, ove non godesse dell'esenzione, sarebbe tassato per un importo inferiore.

Il contribuente, cui era stato richiesto il pagamento di 120 fiorini, adiva la Corte d'appello allegando che, in forza dell'articolo 12 del protocollo summenzionato, lo stipendio versatogli dalla Comunità è esente dalle imposte nazionali e quindi dalle tasse scolastiche calcolate in base allo stipendio stesso.

La domanda di pronunzia pregiudiziale mira ad ottenere un'interpretazione dell'articolo 12, 2° comma, del protocollo sui privilegi ed immunità allegato al trattato C.E.E., e in particolare delle parole « imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dalla Comunità ». A questo proposito, il secondo comma di detto articolo non può essere separato dal primo il quale stabilisce che, secondo le modalità e la procedura da determinarsi dal Consiglio, i dipendenti della Comunità sono assoggettati — a profitto di quest'ultima — ad un'imposta sugli stipendi, salari ed emolumenti dalla stessa versati.

L'esenzione dalle imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti di cui al secondo comma, è una conseguenza di tale disposizione, cosicché il complesso dell'articolo assicura la tassazione uniforme di detti stipendi, salari ed emolumenti nei confronti di tutti i dipendenti della Comunità, impedendo in particolare che la diversità degli oneri fiscali nazionali gravanti sugli stipendi si risolva in una differenziazione della remunerazione a seconda della nazionalità o del domicilio, ed inoltre che la remunerazione stessa sia tassata due volte. Ne consegue che il secondo comma dell'articolo 12, come il primo, si riferisce alle imposte nazionali sugli stipendi, indipendentemente dalla loro forma e della loro denominazione.

Per quanto riguarda l'interpretazione delle disposizioni di cui trattasi, è opportuno distinguere tra un'imposta destinata a far fronte agli oneri generali della pubblica amministrazione ed una tassa che rappresenta la contropartita di un determinato servizio, distinzione nota al diritto di tutti gli Stati membri, anche se sotto forme e denominazioni diverse. D'altro canto, lo stesso protocollo sui privilegi e le immunità della Comunità ammette questa distinzione, giacché l'articolo 3 dispone, al primo comma, che la Comunità, i suoi averi, le sue entrate e gli altri suoi beni sono esenti dalle imposte dirette e, all'ultimo comma, che nessuna esenzione è concessa per le imposte, tasse e diritti che costituiscono mera remunerazione di servizi di utilità generale.

Né lo spirito né la lettera dell'esenzione di cui all'articolo 12, 2° comma, del protocollo possono essere invocati a favore dell'esenzione dalle tasse e dai diritti riscossi come contropartita di un determinato servizio pubblico e la conclusione resta valida anche se l'importo della tassa dovuta è calcolato in relazione al reddito del contribuente. In materia di tasse, infatti, le legislazioni moderne, per ragioni di carattere sociale, tengono sovente conto della capacità contributiva degli assoggettati, ma ciò non muta il carattere del tributo, che rimane una tassa dovuta per l'uso di un determinato servizio.

Solo se, a causa del sistema di determinazione dell'aliquota della tassa, questa apparisse eccessiva come contropartita del servizio, se ne dovrebbe eventualmente considerare la compatibilità con l'articolo 12, 2° comma. Nessuna critica in questo senso è stata formulata nella fattispecie e, d'altro canto, la valutazione della sua pertinenza spetterebbe anzitutto al giudice nazionale.

Da quanto precede, si desume che una tassa o diritto che rappresenti la contropartita per l'uso di un pubblico servizio, come la tassa scolastica di cui trattasi (che per di più è dovuta solo in caso di frequenza scolastica facoltativa), non è un'imposta ai sensi dell'articolo 12, 2° comma, del protocollo sui privilegi e sulle immunità della Comunità, e ciò nemmeno se detta tassa o diritto viene calcolata in ragione dello stipendio corrisposto dalla Comunità al contribuente.

Sulle spese

Le spese esposte dalla Commissione delle Comunità europee e dai governi degli Stati membri che hanno presentato le loro osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Nei confronti delle parti nel giudizio di merito, il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi alla Corte d'appello dell'Aia, alla quale spetta quindi pronunciarsi sulle spese.

Per questi motivi,

letti gli atti di causa,

sentita la relazione del giudice relatore,

sentite le deduzioni orali della Commissione delle Comunità europee,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale,

visto il trattato istitutivo della C.E.E., in ispecie l'articolo 177,

visto il protocollo sui privilegi e le immunità della C.E.E., in ispecie gli articoli 3 e 12,

visto il protocollo sullo statuto della Corte di giustizia della C.E.E., in ispecie l'articolo 20,

visto il regolamento di procedura della Corte di giustizia delle Comunità europee,

LA CORTE,

pronunciandosi sulla questione deferitale in via pregiudiziale, con lettera 18 agosto 1967, dalla Corte d'appello dell'Aia,

dichiara :

La tassa o diritto costituente la contropartita per l'uso di un determinato servizio pubblico non è un'imposta ai sensi dell'articolo 12, 2° comma, del protocollo sui privilegi e sulle immunità della Comunità allegato al trattato C.E.E., e ciò nemmeno se detta tassa o diritto viene calcolata in ragione dello stipendio corrisposto dalla Comunità al contribuente;

e decide :

Spetta alla Corte d'appello dell'Aia pronunciarsi sulle spese del presente giudizio.

Così deciso a Lussemburgo, l'8 febbraio 1968.

Lecourt Donner Strauß
Trabucchi Monaco Mertens de Wilmars Pescatore

Letto in pubblica udienza a Lussemburgo, l'8 febbraio 1968.

Il cancelliere
A. Van Houtte

Il presidente
R. Lecourt

Conclusioni dell'avvocato generale Karl Roemer del 18 gennaio 1968 [1]

Signor Presidente, signori Giudici,

La questione deferita dal tribunale dell'Aia verte sulle disposizioni in materia tributaria del protocollo sui privilegi e sulle immunità della Comunità economica europea.

L'attore nella causa di merito è dipendente della C.E.E. ed abita in Belgio dal luglio 1964. Nell'anno scolastico 1964-1965

1 — Traduzione dal tedesco.