CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE CHRISTINE STIX-HACKL presentate il 27 aprile 2006 [1]

I — Introduzione

1. La presente causa verte sull'interpretazione di una disposizione del Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità [2] — nello specifico l'art. 3, riguardante l'esenzione da imposte dirette e indirette — su cui, sino a oggi, la Corte si è pronunciata solo in poche occasioni [3].

2. Le questioni pregiudiziali sottoposte dalla Cour d'appel de Bruxelles traggono origine da una controversia tra la Comunità europea, la cui interveniente è la Commissione, da un lato, e lo Stato belga, dall'altro, vertente sul contenuto e sulla portata dell'esenzione di cui all'art. 3 del Protocollo. La Commissione ritiene che detta disposizione osti all'imposizione di un'imposta, quale si configura nel caso di specie, che viene riscossa in caso di condanna o liquidazione di somme di denaro e valori mobiliari, in misura proporzionale al relativo importo.

II — Ambito normativo

A — *Diritto comunitario*

3. Ai sensi dell'art. 291 CE, la Comunità gode, sul territorio degli Stati membri, delle immunità e dei privilegi necessari all'assolvimento dei suoi compiti, alle condizioni definite dal Protocollo.

4. L'art. 3 del Protocollo così recita:

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

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — Protocollo 8 aprile 1965 (GU 1967, 152, pag. 13) (in prosieguo: il «Protocollo»).

3 — Sentenza 28 marzo 1996, causa C-191/94, AGF Belgium (Racc. pag. I-1859). La sentenza 8 dicembre 2005, causa C-220/03, EZB/Germania (Racc. pag. I-10595), verte solo indirettamente sull'art. 3 del Protocollo. V., infine, causa C-437/04, Commissione/Belgio, pendente.

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».

B — *Legislazione nazionale*

5. L'art. 142 del Code des droits d'enregistrement [codice sulle imposte di registro] così recita:

«L'imposta è fissata al 3 % per le sentenze delle corti e tribunali, pronunciate in qualsiasi materia, recanti condanna al pagamento o liquidazione, definitiva, provvisoria, principale, sussidiaria o condizionata, di somme e valori mobiliari, ivi comprese le decisioni dell'autorità giudiziaria riguardanti la graduazione delle stesse somme e valori. L'imposta è liquidata, in caso di condanna al pagamento o liquidazione delle somme e dei valori mobiliari, sull'importo cumulato, a titolo di capitale, delle condanne pronunciate o delle liquidazioni disposte nei confronti di una stessa persona, fatta eccezione per gli interessi il cui importo non è determinato dal giudice e per le spese, e, in caso di graduazione, sugli importi complessivi delle somme distribuite ai creditori».

6. L'art. 35, terzo comma (come modificato dalla legge 22 dicembre 1989), così recita:

«L'obbligo di pagare le imposte la cui esigibilità risulta dalle sentenze delle corti e dei tribunali (...) incombe:

1) ai convenuti, ciascuno nei limiti della condanna, liquidazione o graduazione, pronunciata o disposta nei suoi confronti, e ai convenuti in solido in caso di condanna in solido;

2) ai ricorrenti nei limiti della condanna, liquidazione o graduazione ottenuta da ciascuno di essi, senza tuttavia superare la metà delle somme o valori che ciascuno di essi riceve in pagamento.

(...)

Le imposte e, se del caso, le ammende, sono pagate nel termine di un mese a decorrere dal giorno dell'invio alla posta, con lettera raccomandata, dell'avviso di pagamento da parte dell'esattore del registro».

III — Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

7. L'esecuzione di un contratto concluso tra la Commissione e la SA MCFE nel 1993 è stata oggetto di una controversia dinanzi al Tribunal de première instance di Bruxelles. Con sentenza pronunciata da detto tribunale il 25 gennaio 1994 la Commissione veniva condannata a pagare alla SA MCFE a titolo di provvisionale l'importo di ECU 269 589, ovvero BEF 10 845 935, maggiorato degli interessi e delle spese.

8. Con lettera raccomandata del 24 febbraio 1994 l'esattore del registro (IX ufficio) invitava la Commissione a versare le imposte di registro dovute, per un importo di BEF 325 470 (3 % di BEF 10 849 000). In data 2 agosto 1995 la Commissione veniva nuovamente invitata a pagare l'importo citato nonché un'ammenda per ritardato pagamento pari a BEF 32 500, aumentata in un secondo tempo a BEF 38 000.

9. Il 15 gennaio 1996 l'esattore del registro emetteva nei confronti della Commissione un provvedimento ingiuntivo, al fine di recuperare le imposte di registrazione della sentenza per l'importo di BEF 325 470 nonché l'ammenda per ritardato pagamento pari a BEF 70 500, oltre agli interessi legali e alle spese.

10. Con lettera raccomandata del 19 gennaio 1996 la Commissione, nella persona del suo legale, comunicava il suo rifiuto di pagare le dette imposte, affermando di godere di un'esenzione dall'imposta di registro sulle sentenze, come, in generale, da qualsiasi tipo di imposta indiretta, ai sensi dell'art. 3 del Protocollo. Il 25 gennaio 1996 l'autorità nazionale gerarchicamente superiore replicava che l'imposta di registro sulle sentenze non costituiva una tassa sull'acquisto di beni di consumo, bensì la rimunerazione di servizi di utilità generale.

11. Con lettera 28 aprile 1997 il legale della Commissione veniva messo a conoscenza del fatto che il provvedimento ingiuntivo controverso era stato confermato con decreto ministeriale 18 aprile 1997.

12. Il 15 luglio 1997 la Comunità europea, rappresentata dalla Commissione, presentava opposizione dinanzi al Tribunal de première instance de Bruxelles avverso il provvedimento ingiuntivo emesso nei suoi confronti dall'esattore del registro il 15 gennaio 1996, reso esecutivo il 19 gennaio 1996 e notificato il 30 gennaio 1996.

13. Il Tribunal dichiarava ricevibile, ma infondata, l'opposizione della Comunità europea. Esso, dopo aver constatato che l'imposta di registro in questione è un'imposta indiretta (il che non è contestato), ne deduceva che tale imposta non è presa in considerazione dall'art. 3, primo comma, del Protocollo invocato, che prevede un'esenzione generale dalle imposte dirette, e non rientra neppure nell'immunità prevista al secondo comma, relativo alle imposte indirette, che è espressamente subordinata alla condizione che i diritti indiretti e le tasse sulla vendita siano compresi nel prezzo d'acquisto. Secondo il giudice di primo grado, nella fattispecie l'imposta di registro sulle sentenze non è compresa nel prezzo da pagare per i servizi della SA MCFE, in quanto detta imposta non è prevista dal contratto, ma trova fondamento nella sentenza di condanna. Il Tribunal ha altresì dichiarato che era superfluo il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia delle questioni riguardanti l'interpretazione dell'art. 3, secondo comma, del Protocollo.

14. In data 14 settembre 2001 la Comunità europea ha depositato il ricorso d'appello avverso la detta sentenza.

15. Il giudice del rinvio muove le sue considerazioni dal fatto che la Comunità europea e lo Stato belga non concordano sull'interpretazione da dare all'art. 3, secondo e terzo comma, del Protocollo sui privilegi e sulle immunità della Comunità.

16. Contrariamente al parere espresso dal Belgio, secondo cui, in base all'interpretazione del Protocollo, non sussisterebbe «alcun ragionevole dubbio sull'esclusione dell'imposta di registro sulle sentenze dal beneficio di cui all'art. 3, secondo comma, del Protocollo (...)», sicché sarebbe inutile sottoporre una questione pregiudiziale, il giudice del rinvio dichiara che, riguardo ai trattati e alle convenzioni internazionali, anche ciò che è chiaro va interpretato.

17. La Cour d'appel rileva in seguito che la Corte, nella sentenza AGF Belgium, ha già fornito un'interpretazione estensiva delle condizioni per l'abbuono delle imposte indirette e delle tasse, senza attenersi a un'interpretazione letterale dei termini di cui all'art. 3, secondo comma. Il giudice del rinvio considera inoltre che ciò sia giustificato dall'art. 31, n. 1, della convenzione di Vienna in materia di [diritto sui] trattati, ai cui sensi, «[u]n Trattato dev'essere interpretato (...) alla luce del suo oggetto e del suo scopo».

18. In tali circostanze, la Cour d'appel ha deciso di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 3, secondo comma, del Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee, che prevede che i governi degli Stati membri adottano le opportune disposizioni per l'abbuono o il rimborso dell'importo dei diritti indiretti e delle tasse sulla vendita, debba essere interpretato nel senso che comprende nel proprio ambito di applicazione un'imposta proporzionale riscossa per le sentenze delle corti e

dei tribunali, pronunciate in qualsiasi materia, recanti condanna o liquidazione di somme o valori mobiliari.

2) Se l'art. 3, terzo comma, del Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee, che prevede che nessuna esenzione è concessa per quanto riguarda la mera remunerazione di servizi di utilità generale, debba essere interpretato nel senso che costituirebbe mera remunerazione di un servizio di utilità generale l'imposta riscossa al termine di un procedimento giudiziario nei confronti della parte soccombente che si vede condannata al pagamento di una somma determinata».

IV — Esame delle questioni pregiudiziali

19. Con la prima questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede in sostanza se la controversa imposta di registro sulle sentenze rientri, trattandosi di un'imposta indiretta, nell'ambito di applicazione dell'art. 3, secondo comma, del Protocollo. La seconda questione pregiudiziale concerne l'eventuale classificazione dell'imposta di registro in questione quale remunerazione di un servizio di utilità generale ai sensi dell'art. 3, terzo comma, del Protocollo.

20. Nel caso in cui un'imposta quale l'imposta controversa, rientrasse nell'ambito di applicazione dell'art. 3, terzo comma, del Protocollo, essa sarebbe comunque esclusa da un'eventuale esenzione ai sensi dell'art. 3, secondo comma, del Protocollo, sicché l'interpretazione di tale disposizione sarebbe superflua. Conviene quindi iniziare con l'esame della seconda questione pregiudiziale.

A — *Sulla seconda questione pregiudiziale*

1. Argomenti sostanziali delle parti

21. Il *Belgio* ritiene che l'imposta di registro sulle sentenze rappresenti la remunerazione un servizio di utilità generale, sicché sarebbe esclusa dall'esenzione in forza dell'art. 3, terzo comma, del Protocollo. La *Commissione* — al pari del giudice di primo grado — è di opinione contraria, in quanto ritiene che l'imposta in questione sia destinata a sopperire agli oneri generali dei pubblici poteri.

2. Analisi giuridica

22. La Corte ha avuto occasione di pronunciarsi sulla nozione di «remunerazione» di cui all'art. 3, terzo comma, del Protocollo per la prima volta nella causa AGF Belgium [4].

4 — Citata alla nota 3.

Essa ha anzitutto osservato che l'art. 3, terzo comma, del Protocollo ammette la distinzione — nota al diritto interno dei singoli Stati membri — fra un'imposta destinata a far fronte agli oneri generali della pubblica amministrazione e una tassa che costituisce la contropartita di un determinato servizio.

23. La Corte si è poi espressa nei seguenti termini:

«(...) 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» [5].

24. In riferimento all'imposta di registro sulle sentenze di cui trattasi, occorre rilevare che essa viene riscossa in occasione della fruizione di servizi forniti dall'autorità giudiziaria belga, vale a dire al momento della pronuncia di una sentenza ovvero a seguito della medesima, ragion per cui al riguardo non sembrano sorgere dubbi in merito alla fruizione di prestazioni di servizi, a differenza di quanto accadeva nella causa AGF Belgium.

25. Tuttavia, a rigor di logica, la remunerazione di servizi ai sensi dell'eccezione di cui all'art. 3, terzo comma, del Protocollo non presuppone solo una fruizione di prestazioni di servizi ovvero la possibilità di fruirne, ma anche un utilizzo del denaro riscosso finalizzato allo scopo perseguito. Nella causa AGF Belgium la Corte non si è pronunciata in merito all'utilizzo dei fondi, in quanto in quel caso la questione non sollevava alcun dubbio: si trattava infatti di oneri aggiuntivi sui premi assicurativi destinati a contribuire al finanziamento di enti d'interesse pubblico, senza che la riscossione dell'onere aggiuntivo costituisse il fondamento di un diritto a prestazioni in tal senso.

26. Per contro, nella fattispecie l'utilizzo degli importi riscossi con l'imposta di registro sulle sentenze potrebbe rivestire un'importanza determinante, come già riconosciuto dal giudice di primo grado.

27. Nelle conclusioni presentate nella causa AGF Belgium [6], l'avvocato generale Jacobs ha osservato che la differenza fondamentale tra una tassa e la remunerazione di un servizio di utilità generale risiede nel fatto che

5 — Ibidem, punto 26.

6 — Conclusioni presentate il 15 febbraio 1996 nella causa C-191/94 (sentenza citata alla nota 3), paragrafo 31.

«un'imposta (...) rappresenta un pagamento nei confronti dello Stato finalizzato al finanziamento di oneri pubblici generali», sicché «i vantaggi ottenuti dai singoli contribuenti sulla base di siffatti oneri (...) non [sono] in relazione con i pagamenti da essi effettuati», mentre «una remunerazione (...) costituisce invece il prezzo corrisposto per un servizio specifico. La remunerazione e il vantaggio ottenuto sono legati da un nesso diretto».

28. La Corte ha applicato il criterio del nesso diretto tra prestazione e finanziamento della medesima in un altro contesto, vale a dire con riferimento all'interpretazione della norma relativa al predecessore dell'art. 13 del Protocollo sulle immunità dei funzionari — l'art. 12 del Protocollo sui privilegi e sulle immunità della CEE [7]. In quel caso era sorta la questione, in relazione a un dipendente delle Comunità, se l'imposizione di una tassa scolastica ai sensi del diritto dei Paesi Bassi rientrasse nell'ambito di applicazione della prevista esenzione da tasse nazionali. La Corte ha statuito che una tassa o un diritto che, come la tassa scolastica di cui trattasi, rappresentino la contropartita per l'uso di un pubblico servizio non sono un'imposta ai sensi della disposizione citata, tanto più che la tassa era dovuta unicamente in caso di frequenza scolastica facoltativa.

29. Nelle conclusioni presentate nella causa AGF Belgium [8], citate, l'avvocato generale Jacobs rileva che il ricorso al criterio del nesso diretto concorda con la giurisprudenza della Corte in altri ambiti, «in particolare con le decisioni pronunciate in merito all'interpretazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto» [9].

30. La valutazione che precede è altresì corroborata dalla giurisprudenza della Corte relativa alla direttiva 69/335/CEE [10]: la direttiva 69/335 ha introdotto un'imposta sui conferimenti, ma gli artt. 10 e 11 della stessa vietano di imporre altre tasse e diritti sulle operazioni o nei confronti delle società di capitali rientranti nell'ambito di applicazione della direttiva — fatta eccezione per «diritti di carattere remunerativo» (art. 12, n. 1, lett. e), della direttiva 69/335). Ne è derivata una copiosa giurisprudenza [11] sul «carattere remunerativo» dei diritti corrispondenti, vale a dire diritti assertivamente basati sui costi della prestazione fornita, avendo la Corte sviluppato al riguardo un'ampia gamma di criteri per distinguere tra tasse vietate e tasse ammesse in quanto dotate di carattere remunerativo. Secondo la detta giurisprudenza, si deve tuttavia rilevare che «[u]n diritto il cui importo aumenta direttamente e senza limiti in proporzione al capitale

7 — Sentenza 8 febbraio 1968, causa 32/67, van Leeuwen (Racc. pag. 60).

8 — Conclusioni citate alla nota 6, paragrafo 33.

9 — L'avvocato generale rinvia al riguardo alla sentenza 8 marzo 1988, causa 102/86, Apple and Pear Development Council (Racc. pag. 1443), riguardante l'obbligo di adesione — a pagamento — a un ente per l'incoraggiamento della produzione e il miglioramento della qualità di mele e pere prodotte in Inghilterra e Galles. La Corte ha statuito che tali attività non costituivano «prestazioni di servizi (...) a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2 della Sesta direttiva IVA, in quanto non esisteva un nesso diretto tra l'entità del contributo e i vantaggi tratti dai singoli produttori.

10 — Direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali (GU L 249, pag. 25).

11 — V., per es., sentenze 20 aprile 1993, cause riunite C-71/91 e C-178/91, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni (Racc. pag. I-1915); 2 dicembre 1997, causa C-188/95, Fantask e a. (Racc. pag. I-6783); 29 settembre 1999, causa C-56/98, Modelo I (Racc. pag. I-6427); 21 settembre 2000, causa C-19/99, Modelo II (Racc. pag. I-7213); 21 giugno 2001, causa C-206/99, SONAE (Racc. pag. I-4679), e 10 settembre 2002, cause riunite C-216/99 e C-222/99, Prisco e CASER (Racc. pag. I-6761).

nominale sottoscritto non può, di per sé, costituire un diritto di carattere remunerativo ai sensi della direttiva. Infatti, pur potendo esistere, in determinati casi, un nesso tra la complessità di un'operazione di registrazione e l'entità dei capitali sottoscritti, l'importo di tale diritto sarà generalmente privo di correlazione con le spese concretamente affrontate dall'amministrazione in occasione delle formalità di registrazione» [12].

31. La dichiarazione che precede sembra applicabile per analogia al caso di specie: secondo la disposizione nazionale in discussione, l'imposta di registro sulle sentenze è commisurata — in percentuale — all'importo stabilito dalla sentenza di condanna. Vero è che in determinati casi [13] è possibile che detto importo corrisponda al valore della causa, tuttavia esso non fornisce alcun indizio sulla complessità effettiva delle questioni giuridiche nell'ambito della sentenza di cui trattasi. E ciò è tanto più vero in quanto manifestamente l'imposta in questione non viene riscossa se non ha luogo una condanna — per esempio nell'ipotesi di ricorso respinto, benché l'autorità giudiziaria fornisca anche in questo caso una prestazione. Secondo la citata giurisprudenza in merito all'art. 12 della direttiva 69/335, nella fattispecie occorrerebbe concludere che già la natura e le modalità di calcolo dell'imposta — proporzionale all'importo stabilito dalla sentenza di condanna — escludono l'esistenza di una remunerazione per i servizi resi.

32. A prescindere da tali considerazioni, occorre altresì rilevare che, alla luce della mancanza di vincolo di destinazione specifico del gettito derivante dall'imposta di registro in questione, nel caso di specie manca comunque il nesso necessario tra la prestazione cui si è fatto ricorso e il relativo finanziamento. Infatti il gettito dell'imposta interessata è iscritto nel bilancio statale generale e non è quindi destinato a finanziare una prestazione specifica dell'autorità giudiziaria belga.

33. Pertanto occorre risolvere la seconda questione pregiudiziale dichiarando che l'art. 3, terzo comma, del Protocollo deve essere interpretato nel senso che l'imposta riscossa al termine di un procedimento giudiziario nei confronti della parte soccombente che si vede condannata al pagamento di una somma determinata non costituisce una remunerazione di un servizio di utilità generale.

B — *Sulla prima questione pregiudiziale*

1. Argomenti sostanziali delle parti

34. La *Commissione* ritiene che l'art. 142 del codice sulle imposte di registro istituisca un'imposta contraria all'esenzione ai sensi dell'art. 3, secondo comma, del Protocollo.

12 — Sentenza 26 settembre 2000, causa C-134/99, IGI (Racc. pag. I-7717, punto 31), con rimandi alla sentenza nella causa C-188/95 (citata alla nota 11, punto 31). V. altresì ordinanze 24 gennaio 2002, causa C-45/00, SONAE Turismo (GU C 109, pag. 15), e 21 marzo 2002, causa C-264/00, Gründerzentrum-Betrieb-GmbH (Racc. pag. I-3333).

13 — ... nel caso in cui il ricorso venga interamente accolto.

35. La Commissione ritiene che, secondo la convenzione di Vienna, il Protocollo debba essere interpretato alla luce del suo oggetto e del suo scopo. Nella fattispecie l'art. 3, secondo comma, del Protocollo riguarda in senso letterale gli acquisti di beni mobili e immobili effettuati dalle Comunità, e la Corte ha statuito che vi rientra qualsiasi tipo di acquisto, ivi compreso il ricorso alle prestazioni di servizi, dimostrando così che si deve evitare un'interpretazione letterale.

36. L'intenzione degli autori del Protocollo sarebbe stata piuttosto quella di esentare le Comunità, i loro averi, entrate e altri beni da qualsiasi imposizione o onere nazionale, indipendentemente dal fatto che si tratti di imposte dirette o indirette, tasse o dazi doganali.

37. La Commissione fonda la propria opinione su una valutazione di ordine economico e deduce inoltre che l'imposta di registro sulle sentenze costituirebbe un elemento che viene ad aggiungersi al prezzo percepito dalla SA MCFE per le prestazioni fornite, sicché si tratterebbe proprio di un'imposta indiretta (in realtà da inglobare nel prezzo che la Comunità deve pagare) ai sensi dell'art. 3, secondo comma, del Protocollo. Secondo la Commissione, quanto precede sarebbe altresì dimostrato dal fatto che, per quanto riguarda la Comunità, una sentenza di condanna al pagamento di una somma può essere pronunciata solo nell'ambito dell'esecuzione di un contratto relativo all'acquisto di un bene o a una prestazione di servizi. Infatti, la Comunità non potrebbe essere condannata da un giudice nazionale in una materia diversa, essendo soggetta, quanto al resto, alla competenza esclusiva della Corte di giustizia delle Comunità europee.

38. Di conseguenza, l'imposta di registro sulle sentenze sarebbe sempre compresa nel prezzo dei beni e dei servizi che la Comunità può acquistare per suo uso ufficiale, e beneficerebbe dell'abbuono previsto dall'art. 3, secondo comma, del Protocollo.

39. Il *governo belga* ritiene per contro che l'imposta di registro sulle sentenze di cui all'art. 142 del codice sulle imposte di registro non costituisca un'imposta compresa nel prezzo dei beni o servizi, condizione richiesta per l'esenzione, bensì che si tratti — come avrebbe dichiarato a ragione il giudice di primo grado — di un'imposta che trova il proprio fondamento nella sentenza di condanna. Il riferimento, di cui all'art. 3, secondo comma, del Protocollo, ad «acquisti considerevoli» dimostrerebbe che l'esenzione ai sensi di detta disposizione non avrebbe carattere generale. Sarebbe comunque d'uopo rilevare che l'imposta di registro sulle sentenze non viene riscossa in caso di acquisti effettuati dalla Comunità per il suo uso ufficiale, ma piuttosto nel caso di una sentenza di condanna per mancata o inesatta esecuzione di un obbligo contrattuale.

40. Il *governo italiano* condivide in sostanza le osservazioni presentate dal governo belga e si dichiara contrario ad ampliare l'esenzione dalle imposte indirette di cui all'art. 3, secondo comma, del Protocollo, a suo parere espressa in termini chiari sia in senso letterale sia per la sua ratio.

2. Analisi giuridica

41. È d'uopo premettere che nel caso di specie è pacifica la qualificazione dell'imposta di registro sulle sentenze quale imposta indiretta, sicché le parti nel procedimento principale controvertono sull'interpretazione da dare all'art. 3, secondo comma, del Protocollo. Nondimeno, potrebbe valere la pena di discutere di tale qualificazione, in quanto per imposta diretta si intende un'imposta riscossa direttamente presso il soggetto su cui grava l'onere economico [14].

42. Tuttavia, è superfluo proseguire nell'esame della questione relativa alla qualificazione dell'imposta in questione, in quanto spetta al giudice nazionale «valutare (...) sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte» [15].

43. In ogni caso l'art. 3, secondo comma, del Protocollo non riguarda i diritti indiretti sic et simpliciter, bensì i «diritti indiretti e [le] tasse sulla vendita compresi nei prezzi dei beni immobili o mobili».

44. Infatti, se confrontata con l'esenzione incondizionata da imposte dirette di cui all'art. 3, primo comma, del Protocollo, l'esenzione da imposte indirette di cui all'art. 3, secondo comma, del Protocollo è formulata in modo molto più prudente: da un lato, non viene concessa in linea generale un'esenzione da tutte le imposte indirette, bensì unicamente l'abbuono o il relativo rimborso; dall'altro, le misure corrispondenti vengono subordinate a condizioni, e in particolare a una riserva generale di fattibilità (... «ogni qualvolta sia loro [ai governi degli Stati membri] possibile») nonché al divieto di falsare la concorrenza all'interno della Comunità.

45. A ciò si aggiunga che l'art. 3, secondo comma, del Protocollo riguarda unicamente i prezzi di beni mobili e immobili — per di più solo in relazione ad acquisti considerevoli per l'uso ufficiale della Comunità, il cui prezzo comprenda i diritti e le tasse in questione.

46. In tale contesto appare chiaro il motivo per cui le parti si siano soffermate in particolare sulla questione se l'imposta di registro sulle sentenze debba essere considerata compresa nel prezzo. La qualificazione giuridica del contratto stipulato tra Com-

14 — V. conclusioni da me presentate il 17 marzo 2006 nella causa C-475/03, Banca popolare di Cremona (paragrafi 48 e segg.), pendente. V. altresì A. S. Muller, *International Organizations and their Host States, Aspects of their Legal Relationship*, Kluwer (1995), pag. 240: «Within the classification of taxes, direct taxes are those taxes which are demanded directly from the person or entity expected to pay it, without making use of an intermediary». («Nell'ambito della classificazione delle imposte, sono imposte dirette quelle che vengono riscosse direttamente nei confronti della persona o dell'ente che ne sia debitore, senza avvalersi di intermediari»).

15 — V., per tutte, sentenza 12 aprile 2005, causa C-145/03, Keller (Racc. pag. I-2529, punto 33).

missione e la SA MCFE non è affatto rilevante, in quanto, nella sentenza AGF Belgium, la Corte ha considerato che — malgrado il tenore letterale dell'art. 3, secondo comma, del Protocollo — nell'ambito di detta disposizione il prezzo delle prestazioni di servizi dev'essere equiparato al prezzo dei beni.

47. Occorre concordare con il governo belga che l'interpretazione — estensiva — da dare all'art. 3, secondo comma, del Protocollo, per cui propende la Commissione, non sembra suffragata dal tenore testuale della disposizione, in quanto l'imposta di registro sulle sentenze non forma parte della contropartita convenuta nel contratto. Piuttosto, essa viene riscossa solo in caso di controversia vertente sull'esecuzione del contratto di cui trattasi.

48. Tuttavia, l'imposta di registro sulle sentenze presenta, proprio nei casi in cui si rende necessaria una composizione della causa dinanzi al giudice, uno stretto nesso con l'esecuzione dell'obbligo controverso. Proprio la natura e le modalità di calcolo di detta imposta, proporzionale all'importo stabilito dalla sentenza di condanna, fanno sì che l'imposta in questione, qualora venga pronunciata una sentenza di condanna, equivalga a una «maggiorazione di prezzo». Di conseguenza l'argomento dedotto dalla Commissione non appare a priori privo di fondamento.

49. Tuttavia, come emerge già dalla causa AGF Belgium, ai fini dell'interpretazione dell'art. 3, secondo comma, del Protocollo non è determinante il tenore letterale, ma piuttosto la ratio della disposizione. Nella fattispecie la Commissione ha richiamato a ragione la norma interpretativa generale di cui all'art. 31, n. 1, della convenzione di Vienna [16], [17].

50. È pacifico che i privilegi e le immunità concessi alle Comunità non sono fini a se stessi, bensì sono destinati ad agevolare le Comunità nell'assolvimento dei compiti affidati loro dai Trattati [18]. Essi sono intesi in particolare ad evitare che vengano frapposti ostacoli «al funzionamento e all'indipendenza delle Comunità» [19]. Ne deriva che occorre evitare che gli Stati membri possano avvantaggiarsi in modo ingiustificato sotto il profilo finanziario, devolvendo al proprio erario risorse destinate al bilancio delle Comunità [20].

16 — Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati conclusi tra Stati e organizzazioni internazionali o fra organizzazioni internazionali, adottata il 23 maggio 1969.

17 — «Un Trattato deve essere interpretato in buona fede seguendo il senso ordinario da attribuirsi ai termini del trattato nel loro contesto e *alla luce del suo oggetto e del suo scopo* » (il corsivo è mio) (originale: in lingua francese).

18 — Schweitzer, in Grabitz/Hilf, *Art. 291 EGV*, punto 13 (28. EL, ott. 2005).

19 — Si tratta del cosiddetto carattere funzionale dei privilegi e delle immunità delle Comunità: v., per quanto riguarda un pignoramento, ordinanza 11 aprile 1989, causa 1/88, SA Générale de Banque (Racc. pag. 857, punti 2 e 9), e, in relazione alla leale collaborazione con le autorità giudiziarie nazionali, ordinanza 13 luglio 1990, causa C-2/88, Zwartveld (Racc. pag. I-3365, punti 19 e seg.).

20 — V. già conclusioni presentate dall'avvocato generale Jacobs nella causa AGF Belgium (sentenza citata alla nota 3), paragrafo 37, e Muller, loc. cit., pag. 234 (con ulteriori rimandi.): «The fundamental principle of sovereign equality is another rationale. This principle precludes that funds which have been contributed to international organizations by states are diverted into the treasuries of host states by means of national taxes and duties levied on the organization». («Il principio fondamentale dell'uguaglianza sovrana costituisce un'altra ratio. Tale principio osta a che risorse che sono state versate a organizzazioni internazionali dagli Stati siano deviate verso le tesorerie degli Stati ospitanti mediante l'assoggettamento dell'organizzazione a imposte o dazi nazionali»).

51. L'imposta in discussione avvantaggia finanziariamente il Belgio, e tale vantaggio non costituisce la remunerazione di una prestazione, nel caso di specie fornita dall'autorità giudiziaria belga. A questa situazione si accompagna un onere in definitiva non irrilevante per il bilancio comunitario, sicché sorge la questione se un siffatto onere non contrasti con la finalità dell'esenzione di cui all'art. 3, secondo comma, del Protocollo.

52. La Commissione ha dedotto a ragione che la competenza dei giudici nazionali a pronunciare sentenze di condanna nei confronti della Comunità si limita ai casi riguardanti l'esecuzione di contratti. Secondo la Commissione, la competenza dei giudici belgi si spiega con l'elevato numero di ordinatori presso gli uffici della Comunità siti in detto Stato membro. Sotto tale luce, non sembra possibile evitare [21] il citato onere per il bilancio comunitario.

53. Con riferimento all'eventuale compatibilità di un siffatto onere con l'art. 3, secondo comma, del Protocollo, è d'uopo rilevare che l'imposta di registro sulle sentenze viene riscossa in stretta correlazione con l'esecuzione di contratti conclusi dalla Comunità per soddisfare le proprie necessità ovvero in esecuzione delle competenze attribuitele dal Trattato CE. A tale proposito può restare in sospeso la questione se l'imposta di cui trattasi debba essere considerata, sotto il profilo giuridico o economico, compresa nella prestazione finanziaria che la Commissione deve pagare.

54. Tuttavia la riscossione dell'imposta di registro sulle sentenze arreca allo Stato belga un vantaggio finanziario nei confronti di altri Stati membri nel senso che gli vengono destinate risorse provenienti dal bilancio comunitario, il che contribuisce altresì a rendere quanto meno più gravoso l'assolvimento dei compiti attribuiti alla Comunità dal Trattato CE.

55. Pertanto, tenuto conto della finalità dell'esenzione di cui all'art. 3, secondo comma, del Protocollo, non dovrebbero sussistere dubbi sul fatto che, nei limiti in cui la discussa imposta di registro sulle sentenze non costituisca un'imposta diretta esente ai sensi dell'art. 3, primo comma, del Protocollo, essa rientra comunque, contrariamente a quanto ritenuto dai governi belga e italiano, nell'ambito di applicazione dell'art. 3, secondo comma, del Protocollo.

56. Si propone pertanto di risolvere la prima questione pregiudiziale nel senso che l'art. 3, secondo comma, del Protocollo comprende nel proprio ambito di applicazione un'imposta proporzionale riscossa sulle sentenze delle corti e dei tribunali, pronunciate in qualsiasi materia, recanti condanna al pagamento o liquidazione di somme o valori mobiliari, sempre che detta imposta non vada considerata quale imposta diretta ai sensi dell'art. 3, primo comma, del Protocollo.

21 — Per esempio concordando un altro foro competente.

V — Conclusione

57. Pertanto ritengo che le questioni deferite dalla Cour d'appel di Bruxelles alla Corte vadano risolte come segue:

1) L'art. 3, terzo comma, del Protocollo dev'essere interpretato nel senso che l'imposta riscossa al termine di un procedimento giudiziario nei confronti della parte soccombente che si vede condannata al pagamento di una somma determinata non costituisce una remunerazione di un servizio di utilità generale.

2) L'art. 3, secondo comma, del Protocollo comprende nel proprio ambito di applicazione un'imposta proporzionale riscossa sulle sentenze delle corti e dei tribunali, pronunciate in qualsiasi materia, recanti condanna al pagamento o liquidazione di somme o valori mobiliari, sempre che detta imposta non vada considerata quale imposta diretta ai sensi dell'art. 3, primo comma, del Protocollo.