

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 1968¹

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.

iscriveva la propria figlia alla scuola comunale di Rotterdam ove risiedeva in precedenza.

Poiché l'istituto è gestito interamente o in parte grazie a fondi pubblici e poiché la figlia dell'attore, in base al diritto olandese, non era più soggetta all'obbligo di frequenza, il comune di Rotterdam riteneva che il genitore fosse tenuto a versare un contributo il cui ammontare si sarebbe dovuto stabilire in base alla legge olandese sulle tasse scolastiche, del 20 maggio 1955 (emendata l'8 dicembre 1955). In virtù di questa legge, l'importo della tassa scolastica viene calcolato in base al totale dell'imposta sul reddito pagata dai genitori per l'anno solare precedente l'inizio dell'anno scolastico e dell'imposta patrimoniale che devono pagare per l'anno fiscale in corso al momento dell'inizio dell'anno scolastico.

Se l'importo è inferiore ai 100 fiorini, l'allievo è esonerato dal pagamento delle tasse. Oltre i 100 fiorini, la tassa scolastica è di 8 fiorini annui e viene aumentata del 2 % per ogni frazione di 50 fiorini, fino ad un massimo di 200 fiorini, per un'imposta di 9 600 fiorini. L'articolo 9 della legge stabilisce inoltre che le famiglie che non risiedono in Olanda sono tassate per l'importo massimo, a meno che dimostrino che dovrebbero pagare una tassa inferiore se risiedessero nel comune in cui ha sede la scuola (nel qual caso pagano una quota inferiore). In virtù dell'articolo 8 della stessa legge, analogo principio vale per i contribuenti residenti in Olanda ma esenti per legge, totalmente o parzialmente, dalle imposte sul reddito o sul patrimonio. Essi possono evitare di essere tassati per il massimo importo se dimostrano che, non godendo dell'immunità, pagherebbero un importo inferiore.

È evidente che al caso dell'attore sono state applicate queste ultime disposizioni e la conseguenza immediata per l'anno scolastico 1964-1965 è stata un'ingiunzione di pagamento dell'ordine di 200 fiorini. Su reclamo dell'attore e in considerazione del numero di figli in età scolastica, la cifra è stata poi ridotta a 120 fiorini. L'attore però non era ancora soddisfatto, ma impugnava quest'ultima decisione dinanzi al tribunale dell'Aia, invocando soprattutto il protocollo sulle immunità ed i privilegi della Comunità economica europea, vale a dire sosteneva che la sua residenza fiscale era ancora in Olanda (dove aveva vissuto la famiglia prima di trasferirsi in Belgio) e che in virtù dell'articolo 12 del protocollo di cui sopra, i dipendenti della Comunità erano esenti dalle imposte nazionali per gli stipendi corrisposti dall'istituzione comunitaria. Ne conseguiva che il suo stipendio non poteva per alcun motivo venir preso in considerazione sotto il profilo fiscale interno. Poiché le sue rimanenti risorse non raggiungevano il minimo imponibile (né nel 1963 né nel 1964 egli aveva pagato imposte sul reddito o sul patrimonio), egli non poteva venire obbligato al pagamento delle tasse scolastiche.

Il tribunale dell'Aia si trovava quindi di fronte ad una questione d'interpretazione del protocollo sui privilegi della Comunità.

Poiché non intendeva risolvere da solo i problemi sollevati, il 18 agosto 1967 sospendeva il procedimento e sottoponeva alla Corte di giustizia, in virtù dell'articolo 177 del trattato C.E.E., la seguente questione : « Se la frase 'esenti da imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dalla Comunità' (articolo 12, 2° comma) comprenda anche le tasse scolastiche dovute in virtù della legge olandese vigente in materia ».

In proposito hanno presentato le loro osservazioni scritte, a norma dell'articolo 20 del regolamento di procedura della Corte, l'attore nella causa di merito, il governo olandese (ed il comune di Rotterdam si richiama alla memoria governativa), il governo belga e la Commissione C.E.E. Nella fase orale solo la Commissione ha ancora presentato osservazioni.

Vediamo quindi quali lumi si possono fornire al giudice nazionale sulla questione in esame.

La soluzione del problema sollevato

Vediamo innanzitutto quale sia il senso del concetto « imposte nazionali » contenuto nell'articolo 12 della redazione allora in vigore (e riportato integralmente nell'articolo 13 del nuovo protocollo comune sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee, dell'8 aprile 1965). Vediamo cioè se questo concetto comprenda indistintamente qualsiasi onere fiscale, oppure escluda gli oneri di indole pubblica dovuti per l'uso di determinati servizi, pubblici o meno, (ad esempio le scuole pubbliche) uso che — come nel nostro caso — è lasciato alla discrezione dell'interessato.

Come ci è stato dimostrato, è importante per diversi motivi distinguere chiaramente, nel campo fiscale, tra imposte vere e proprie e tasse od oneri amministrativi, che rappresentano semplicemente la contropartita dell'uso) di un determinato servizio pubblico.

Il governo olandese, nella sua memoria, ci ha tratteggiato esaurientemente il quadro sotto il profilo del diritto olandese, corroborando l'esposizione con numerose citazioni dottrinali. Per il diritto tedesco è sufficiente fare rinvio al paragrafo 1 dell'ordinamento fiscale (che ha valore, com'è noto, anche per il Lussemburgo). Tale paragrafo recita :

« Sono imposte le prestazioni pecuniarie, corrisposte periodicamente o una tantum, che non rappresentano la contropartita di una determinata prestazione e vengono istituite da un ente pubblico unicamente al fine di procurarsi entrate; il vincolo obbligatorio sorge per il solo verificarsi del fatto previsto dalla legge che le istituisce... Non rientrano in questa categoria i compensi dovuti per determinati servizi richiesti all'amministrazione e i contributi (oneri preferenziali) ».

La dottrina sottolinea chiaramente e concordemente che non sono imposte nel senso sopra menzionato, in particolare, i compensi richiesti per le prestazioni fornite da pubblici servizi, come per esempio, le tasse scolastiche (vedi commento all'ordinamento fiscale federale del Becker — Riewald — Koch, 9ª ediz. 1963, vol. I, pagg. 17 e 21; Nöll von der Nahmer, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft* 1964, vol. I, pagg. 212, 216).

Lo stesso può dirsi per il diritto francese (Plagnol, *Les impôts*, 1958, pag. 3; Formery, *Les impôts en France*, 1946, vol. I, pag. 33), per il diritto italiano (Berliri, *Principi di diritto tributario*, 1952, vol. I, pag. 272; Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, 1965, pag. 51) e per il diritto belga (J. van Houtte, *Principes de droit fiscal belge*, 1958, pagg. 7-9).

Questa distinzione, come rileva la Commissione, viene sovente fatta anche in materia di privilegi diplomatici; tuttavia i beneficiari delle esenzioni di regola non vanno esenti dal pagamento delle tasse nel senso sopra indicato. Il principio è espressamente sancito nel trattato di Vienna del 18 aprile 1961, relativo alle relazioni diplomatiche (articolo 34), in virtù del quale l'esenzione fiscale non si estende alle tasse pagate per la prestazione di determinati servizi. Si può inoltre ricordare l'accordo generale del 2 settembre 1949 sui privilegi e immunità del Consiglio d'Europa, il cui articolo 7 recita :

« Le Conseil ne demandera pas l'exonération des impôts, taxes ou droits qui ne constituent que la simple rémunération des services d'utilité publique ». Ed infine non si può dimenticare — e viene messo giustamente in rilievo — che, a norma dell'articolo 3 del protocollo sui privilegi allegato al trattato C.E.E., « La Comunità, i suoi averi, entrate ed altri beni sono esenti da qualsiasi imposta diretta », mentre « nessuna esenzione è concessa per quanto riguarda le imposte, tasse e diritti che costituiscono mera remunerazione di servizi di utilità generale ».

Già dopo questi brevi accenni non è possibile concepire per quali ragioni si dovrebbe applicare un altro metro nell'interpretazione dell'articolo 12, che disciplina le esenzioni fiscali dei dipendenti delle Comunità europee. A questo proposito si possono fare ancora altre considerazioni, come ad esempio fa il governo olandese nella sua memoria. Non dimentichiamo che l'articolo 17 del protocollo stabilisce che

« I privilegi, le immunità e le agevolazioni sono concesse ai funzionari e agli agenti della Comunità esclusivamente nell'interesse di quest'ultima ».

Quale sia il senso di tale riserva lo si desume dalla sentenza 6-60 (Humblet contro lo Stato belga) che verte sull'articolo del protocollo allegato al trattato C.E.C.A. corrispondente all'articolo 12 del trattato C.E.E.; la sentenza Humblet conferma in primo luogo l'interesse della Comunità ad esercitare liberamente la sua facoltà di determinare l'effettiva entità degli stipendi dei propri dipendenti,

il che non sarebbe possibile se le remunerazioni andassero soggette alle varie imposte interne. È però evidente che tali considerazioni hanno valore solo per gli oneri fiscali che gravano sul reddito (cioè per i casi in cui la riscossione di uno stipendio rappresenta la causa dell'assoggettamento ad imposta), ma non valgono per quanto riguarda le tasse d'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.

Inoltre, nell'interpretazione dell'articolo 12 del protocollo sui privilegi, ha sicuramente importanza la considerazione che va evitato il duplice onere sugli stipendi europei, già soggetti all'imposta comunitaria. Il pericolo non sussiste in caso di tasse di carattere amministrativo, dovute per frequenza scolastica, poiché è noto che i dipendenti europei non devono nulla alla Comunità per la frequenza scolastica dei loro figli. Anzi rilevo come, a norma dell'articolo 67 dello statuto del personale, oltre ad un assegno alimentare per i figli a carico sia prevista un'*indennità scolastica* (e tutti i testi sono inequivoci, « *Erziehungszulage* », « *allocation scolaire* » e « *toelage voor schoolgaande kinderen* »), sussidio previsto evidentemente in quanto i dipendenti potrebbero essere soggetti a tasse scolastiche molto onerose.

Infine si deve tener presente quali sarebbero le effettive conseguenze dell'interpretazione estensiva dell'articolo 12, caldeggiata dall'attore. Se non fosse possibile applicare le tasse scolastiche in virtù dell'articolo 12, gli Stati nei quali hanno sede le maggiori istituzioni comunitarie sarebbero oberati da oneri particolarmente grandi : è impossibile ammettere che il legislatore abbia intenzionalmente mirato a ciò. Inoltre, si commetterebbe una discriminazione nei confronti dei cittadini che non godono del beneficio del protocollo, fatto che sarebbe inconciliabile con la graduale realizzazione del mercato comune e la conseguente integrazione progressiva.

Ne consegue quindi che, secondo una giusta interpretazione dell'articolo 12 del protocollo sui privilegi, l'esenzione fiscale da esso stabilita non si estende alle tasse dovute per l'uso di servizi pubblici o privati di cui gli interessati sono liberi di valersi o meno.

Inoltre, anche se forse non ho il diritto di effettuare una simile sussunzione nell'ambito dell'articolo 177 del trattato C.E.E., posso rilevare che la tassa scolastica olandese litigiosa ha effettivamente carattere amministrativo nel senso sopra menzionato. Innanzitutto lo dimostra la quota massima di 200 fiorini annui, ammontare che, alla luce dell'ordinamento fiscale olandese — come sottolinea anche il governo olandese — sarebbe almeno insolito. Lo conferma il fatto che la cifra massima è sicuramente inferiore alle spese effettive incontrate dallo Stato, cioè viene

rispettato il principio della copertura delle spese; in altre parole, viene mantenuto un certo rapporto con la prestazione. Infine è incontestato che, secondo i regolamenti in vigore, le tasse scolastiche sono dovute solo in caso di *effettiva* frequenza.

Un problema particolare mi pare tuttavia sorgere dal fatto che, a norma della legge olandese, l'importo non è fisso, ma è proporzionale all'imposta pagata sul reddito e sul patrimonio. Inoltre i debitori della tassa scolastica, il cui reddito va esente da tasse in Olanda, possono evitare di pagare la quota massima dimostrando che, se al loro reddito fosse applicata la legge fiscale olandese, essi rientrerebbero in una classe inferiore di contribuenti e, se non erro, l'impugnazione del ricorrente si fonda proprio su questa particolarità.

Ciò nondimeno ritengo che questi fatti non creino un problema *vero e proprio*. Anzitutto è assolutamente irrilevante ai fini della definizione delle tasse scolastiche olandesi come tasse amministrative il fatto che esse siano proporzionali all'imposta pagata dagli interessati sul reddito e sul patrimonio. L'ampia impronta sociale conferita alla legislazione dei nostri paesi ha fatto ammettere da lungo tempo che anche l'entità dei compensi per l'uso di pubblici servizi può variare secondo la capacità contributiva dell'interessato.

Per quanto invece riguarda il fatto che i funzionari europei, onde evitare di corrispondere il massimo della tassa scolastica, devono accettare la tassazione *fittizia* del loro stipendio secondo la legge nazionale, cioè, detto in modo meno crudo: il calcolo dell'imposta interna dovuta secondo la legge nazionale *ai fini della determinazione dell'importo della tassa scolastica*, ritengo che costituirebbe un'insensata estensione del protocollo sui privilegi il voler escludere questo calcolo puramente teorico invocando le disposizioni del protocollo stesso.

Contrariamente a quanto sostiene l'attore, la sentenza 6-60 non ci fornisce alcun lume.

In questa sentenza si sottolinea che è inammissibile prendere in considerazione lo stipendio di un funzionario europeo onde calcolare l'aliquota applicabile ad *altre entrate*. Non bisogna dimenticare che si trattava allora di una *vera e propria imposta* (cioè dell'imposta complementare belga), mentre nella fattispecie si tratta di determinare soltanto l'ammontare di una tassa, cioè di un onere non contemplato dall'articolo 12, n. 2, del protocollo sui privilegi. Decidere diversamente, cioè escludere che siano tenuti in considerazione gli stipendi dei funzionari europei nel calcolo dei diritti amministrativi e tasse nazionali, significherebbe accettare a priori conseguenze assurde. Si pensi solo all'ipotesi delle spese giudiziarie, dalle quali si può venire dispensati totalmente o parzialmente a seconda del proprio reddito. Nessuno penserà mai di concedere ai funzionari europei, in virtù del proto-

collo sui privilegi, la possibilità di adire i tribunali nazionali valendosi del gratuito patrocinio.

Conclusioni finali

Contrariamente a quanto sostiene il ricorrente, ed associandomi alle osservazioni del governo olandese, del governo belga e della Commissione, vi propongo quindi di risolvere la questione come segue : Non sono imposizioni interne nel senso dell'articolo 12, 2° comma, del protocollo sulle immunità e i privilegi della Comunità economica europea, i tributi che costituiscono una controprestazione per il ricorso volontario a pubblici servizi, nemmeno nel caso in cui il tributo venga calcolato in base allo stipendio di un dipendente delle Comunità europee.