

|

61998J0229

Sentenza della Corte (Sesta Sezione) del 14 ottobre 1999. - Georges Vander Zwalmen e Elisabeth Massart contro Stato belga. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Cour d'appel de Bruxelles - Belgio. - Dipendenti e agenti delle Comunità europee - Imposta sul reddito delle persone fisiche - Tassazione del coniuge di un dipendente delle Comunità europee. - Causa C-229/98.

raccolta della giurisprudenza 1999 pagina I-07113

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

Privilegi e immunità delle Comunità europee - Dipendenti e agenti delle Comunità - Esonero da imposte nazionali sugli stipendi versati dalle Comunità - Portata - Imposta sul reddito delle persone fisiche - Ammissibilità

(Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee, art. 13)

Massima

\$\$L'art. 13 del Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee non osta a che uno Stato membro, il quale concede un'agevolazione fiscale alle famiglie monoreddito nonché a quelle in cui siano presenti due redditi uno dei quali non superi un determinato importo indicizzato, possa negare il suddetto beneficio ai nuclei familiari in cui uno dei coniugi sia dipendente o agente delle Comunità europee, allorquando la sua retribuzione superi l'importo soprammenzionato.

Infatti, la causa di esclusione dal beneficio non risiede nel fatto di essere dipendente comunitario e di percepire una retribuzione superiore al suddetto importo indicizzato, ma scaturisce da un requisito di ordine generale ed oggettivo, applicantesi in modo non discriminatorio sia alle coppie in cui uno dei coniugi è dipendente delle Comunità sia ad ogni altro contribuente, e vertente sull'importo del reddito che a siffatto beneficio dà luogo.

Parti

Nel procedimento C-229/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dalla Cour d'appel di Bruxelles (Belgio) nella causa dinanzi ad essa pendente tra

Georges Vander Zwalmen,

Élisabeth Massart

e

Stato belga,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 13 del Protocollo 8 aprile 1965 sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori R. Schintgen, presidente della Seconda Sezione, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, P.J.G. Kapteyn (relatore) e G. Hirsch, giudici,

avvocato generale: D. Ruiz-Jarabo Colomer

cancelliere: signora D. Louterman-Hubeau, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il signor Vander Zwalmen e la signora Massart, dagli avv.ti X. Leurquin e M. Marlière, del foro di Bruxelles;

- per il governo belga, dal signor J. Devadder, consigliere generale presso il Ministero degli Affari esteri, del Commercio con l'estero e della Cooperazione allo sviluppo, in qualità di agente, assistito dall'avv. B. van de Walle de Ghelcke, del foro di Bruxelles;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai signori É. Mennens, consigliere giuridico principale, e H.P. Hartvig, consigliere giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del signor Vander Zwalmen e della signora Massart, dello Stato belga e della Commissione, all'udienza del 4 marzo 1999,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 marzo 1999,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con sentenza 12 giugno 1998, pervenuta alla Corte il 26 giugno successivo, la Cour d'appel di Bruxelles ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art. 13 del Protocollo 8 aprile 1965 sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee (in prosieguo: il «Protocollo»).

2 Tale questione è insorta nell'ambito di una controversia tra il signor Vander Zwalmen e la signora Massart, da un lato, e lo Stato belga, dall'altro.

Ambito normativo

Il diritto comunitario

3 L'art. 13 del Protocollo così dispone:

«Alle condizioni e secondo le procedure stabilite dal Consiglio, che delibera su proposta della Commissione, i funzionari e gli altri agenti della Comunità saranno soggetti, a profitto di queste ultime, ad un'imposta sugli stipendi, salari ed emolumenti dalle stesse versati.

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

Il diritto nazionale

4 La legge 7 dicembre 1988, relativa alla riforma dell'imposta sui redditi e delle tasse equiparate al bollo (Moniteur belge del 16 dicembre 1988), ha introdotto la tassazione separata dei redditi da lavoro di ciascuno dei coniugi. L'art. 4, n. 1, della suddetta legge prevede che «qualora i redditi da lavoro siano prodotti da un solo coniuge, una quota parte di essi (denominata "quoziente coniugale") è attribuita all'altro coniuge. Detta quota parte è pari al 30% del suddetto reddito, e non può essere superiore a BEF 270 000». Ai sensi del n. 2 della suddetta norma, «qualora i redditi da lavoro di uno dei coniugi (...) non raggiungano il 30% dei redditi da lavoro di entrambi i coniugi, sarà imputata al suddetto coniuge una quota parte dei redditi da lavoro dell'altro coniuge, la quale, unita ai redditi da lavoro propri, gli consenta di raggiungere il 30% del totale dei redditi da lavoro, con un tetto di BEF 270 000».

5 Dall'ordinanza di rinvio emerge che, nell'istituire il quoziente coniugale, il legislatore belga ha inteso favorire fiscalmente il matrimonio, la famiglia e i figli, nonché venire incontro alle esigenze delle famiglie a basso reddito. Tale provvedimento avvantaggia infatti i nuclei familiari monoreddito, ed è volto a rivalutare il lavoro domestico di uno dei due coniugi; esso è del pari vantaggioso per le famiglie nelle quali uno dei due redditi è di livello relativamente basso.

6 Mediante l'introduzione del quoziente coniugale, una quota dei redditi del coniuge che percepisce i redditi da lavoro più elevati è attribuita a quello che non dispone di redditi da lavoro o ne dispone in misura più modesta. Tale quota è del 30%, e non può superare la somma indicizzata di BEF 270 000. Creando in capo al secondo coniuge tale massa separata, assoggettata ad una distinta imposizione fiscale, l'applicazione congiunta delle norme in materia di quota esente e di aliquote progressive fa sì che il sistema del quoziente coniugale porti ad uno sgravio fiscale per la coppia, considerata nella sua realtà economica. Una tassazione della totalità dei redditi da lavoro di uno dei coniugi comporterebbe infatti un'imposta maggiore della somma complessiva derivante dalla tassazione separata delle quote del 70% e del 30% di tali redditi, così come imputate.

7 In un primo tempo, per «coniuge che non percepisce redditi da lavoro» ai sensi della legge 7 dicembre 1988 s'intendeva il «coniuge che non percepisce redditi da lavoro assoggettati all'imposta belga». Le autorità e l'amministrazione finanziaria ammettevano quindi che i dipendenti di organizzazioni internazionali, i quali, non godendo di esenzione in base al domicilio fiscale, erano assoggettati in linea di principio all'imposta sui redditi delle persone fisiche vigente in Belgio, ma la

cui retribuzione era esente in forza di trattati internazionali, senza riserva di progressività, fruivano anch'essi del quoziente coniugale.

8 Nel 1990 il legislatore, resosi conto che non era mai stata sua intenzione attribuire il beneficio del quoziente coniugale ai dipendenti di organizzazioni internazionali quali i dipendenti delle Comunità europee, i cui redditi sono esenti da imposta in Belgio senza riserva di progressività, sopprimeva tale beneficio nei riguardi della suddetta categoria di persone.

9 L'art. 21 della legge 28 dicembre 1990, contenente una serie di disposizioni a carattere tributario e no (Moniteur belge del 29 dicembre 1990), integrava infatti l'art. 1 della legge 7 dicembre 1988, aggiungendovi il seguente comma: «Sono del pari considerate persone singole i contribuenti il cui coniuge percepisce redditi da lavoro esenti per trattato, che non sono presi in considerazione ai fini del calcolo dell'imposta relativa agli altri redditi del nucleo familiare, per un importo superiore a BEF 270 000».

10 Da allora, la legislazione tributaria belga considera, in linea di principio, i coniugi di cui uno sia dipendente delle Comunità europee e percepisca redditi da lavoro superiori a BEF 270 000, esenti da imposta per trattato, non già come coniugi, ma come persone singole. Tale qualificazione implica che il beneficio del quoziente coniugale non può più essere preso in considerazione in sede di tassazione, di modo che il coniuge non dipendente comunitario è assoggettato ad imposta per la totalità dei propri redditi da lavoro.

11 Nel 1992 le diverse disposizioni riguardanti le imposte sui redditi sono state riportate, senza modifiche, nel codice delle imposte sui redditi del 1992 (Moniteur belge del 30 luglio 1992) i cui artt. 87, 88 e 128 sono del seguente tenore:

Articolo 87

«Allorché l'imposta viene applicata cumulativamente ai due coniugi e uno solo di essi gode di reddito da lavoro, una quota parte degli stessi viene imputata all'altro coniuge.

Detta quota è pari al 30% dei detti redditi e non può essere superiore a BEF 270 000».

Articolo 88

«Allorché l'imposta viene applicata cumulativamente a entrambi i coniugi e il reddito da lavoro di uno dei coniugi non raggiunge il 30% del totale dei redditi da lavoro dei due coniugi, viene imputata a quest'ultimo una quota parte dei redditi da lavoro dell'altro coniuge che, sommata ai redditi da lavoro propri, gli permetta di raggiungere il 30% del detto totale senza poter superare BEF 270 000».

Articolo 128

«Ai fini dell'applicazione della presente sezione e del calcolo dell'imposta le persone coniugate sono ritenute non coniugi, bensì persone singole:

(...)

4° allorché un coniuge percepisce redditi da lavoro esenti per trattato, che non sono presi in considerazione per il calcolo dell'imposta relativa agli altri redditi del nucleo familiare, per un importo superiore a BEF 270 000.

In questo caso l'imposta viene liquidata separatamente, per ciascuno degli interessati e viene fissata in base ai suoi redditi e a quelli dei figli di cui quest'ultimo ha l'usufrutto legale».

12 L'importo di BEF 270 000 è stato portato a BEF 288 000 per l'esercizio fiscale 1992 e a BEF 297 000 per gli esercizi fiscali 1993 e successivi a seguito dell'indicizzazione.

La controversia nella causa a qua

13 Il signor Vander Zwalmen è assoggettato in Belgio all'imposta sul reddito delle persone fisiche. La moglie è dipendente della Commissione delle Comunità europee e ha domicilio fiscale in Belgio. E' pacifico che i redditi da lavoro della moglie, ai sensi dell'art. 13 del Protocollo, sono totalmente esenti in Belgio dall'imposta sui redditi, senza riserva di progressività.

14 Relativamente agli esercizi fiscali 1991 e 1992, non veniva concesso ai coniugi Vander Zwalmen di beneficiare del quoziente coniugale, in quanto, alla luce della disciplina fiscale derivante dalla legge 28 dicembre 1990, essi non potevano più essere considerati come coniugi, bensì dovevano essere trattati come persone singole. Venivano pertanto effettuati due distinte liquidazioni d'imposta e per ciascuno degli interessati l'imposta veniva calcolata sulla base dei suoi redditi, nonché di quelli dei figli di cui quest'ultimo aveva l'usufrutto legale.

15 Nel 1992 e 1993 il signor Vander Zwalmen presentava reclamo contro le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e gli oneri fiscali aggiuntivi a cui era stato assoggettato. Egli sosteneva che l'imposta era stata liquidata in violazione dell'art. 13 del Protocollo, in quanto la sua esclusione dal beneficio del quoziente coniugale aveva come conseguenza una tassazione indiretta dei redditi esenti della moglie. In data 22 maggio 1995 il direttore regionale delle imposte dirette di Bruxelles II respingeva il reclamo. Il signor Vander Zwalmen proponeva allora ricorso contro tale decisione dinanzi alla Cour d'appel di Bruxelles.

16 Dinanzi al suddetto giudice i ricorrenti hanno sostenuto che il legislatore, considerando come persone singole i coniugi di cui uno sia dipendente delle Comunità europee e percepisca redditi da lavoro superiori a BEF 270 000, esenti per trattato e non rientranti nel calcolo dell'imposta relativa agli altri redditi del nucleo familiare, e operando per ciascuno di essi liquidazioni separate sulla base dei loro redditi e di quelli dei figli di cui essi abbiano l'usufrutto legale, assoggettava indirettamente ad imposta, attraverso l'art. 21 della legge 28 dicembre 1990, una parte dei redditi esentati per trattato e violava così l'art. 13 del Protocollo.

17 Pertanto, la Cour d'appel di Bruxelles ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 13 del Protocollo sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee vada interpretato nel senso:

che vieta agli Stati membri, nell'ambito della normativa fiscale applicabile all'imposta sulle persone, di creare, per la tassazione dei coniugi e dei loro figli, una categoria distinta di contribuenti caratterizzata dal fatto che uno di essi è dipendente comunitario, e come tale percepisce redditi da lavoro esenti per trattato senza riserva di progressività, e di operare per questa categoria due liquidazioni d'imposta distinte, determinando l'imposta per ciascuno di essi in base ai suoi redditi e a quelli dei figli di cui abbia l'usufrutto legale, pur rimanendo l'interessato eventualmente obbligato in solido al pagamento del debito d'imposta del nucleo familiare, mentre per i coniugi, uno dei quali non percepisca redditi da lavoro imponibili o percepisca redditi da lavoro minimi, in forza del diritto nazionale, la tassazione viene operata a nome di entrambi i coniugi e, ad eccezione dei redditi da lavoro, i redditi dei coniugi sono cumulati con i redditi di quello dei coniugi che percepisce i maggiori redditi e, se i redditi di uno dei coniugi non raggiungono il 30% del totale dei redditi da lavoro dei due coniugi, a questo viene imputata una quota parte del reddito da lavoro dell'altro coniuge che, sommata ai suoi redditi da lavoro, gli consenta di raggiungere il 30% del detto totale senza poter superare i BEF 270 000 (indicizzati), il che può portare, tramite la progressività delle aliquote fiscali, ad una riduzione dell'imposta dovuta

dai coniugi;

che vieta a uno Stato membro di rifiutare, tramite l'imposizione separata di cui alla prima questione, il vantaggio del quoziente coniugale al coniuge di un dipendente comunitario - ad eccezione di coloro che dichiarano di percepire redditi da lavoro esenti per trattato senza riserva di progressività inferiori a BEF 270 000 (indicizzati) - che non percepisca redditi non esenti sufficientemente elevati per far sì che il vantaggio del quoziente coniugale sia totalmente compensato dall'imposta dovuta in virtù del cumulo dei redditi dei coniugi e della progressività delle aliquote fiscali».

Sulla prima parte della questione pregiudiziale

18 Con la prima parte della questione il giudice a quo intende sostanzialmente sapere se l'art. 13 del Protocollo osti a che uno Stato membro, il quale accorda agevolazioni fiscali alle famiglie monoreddito nonché a quelle che dispongano di due redditi il secondo dei quali sia inferiore all'importo indicizzato di BEF 270 000, neghi il detto beneficio ai nuclei familiari in cui uno dei coniugi sia dipendente o agente delle Comunità europee, qualora la sua retribuzione superi tale importo.

19 Occorre rilevare, innanzi tutto, come dagli atti della causa principale emerga che il beneficio del quoziente coniugale è stato negato non al coniuge dipendente delle Comunità europee - il quale non ha subito alcun tipo di tassazione diretta dei suoi redditi esenti - bensì al coniuge non dipendente, il cui assoggettamento alla legge tributaria belga non è controverso.

20 Secondo i ricorrenti nella causa a qua, il diniego, nonché l'imposizione che ne deriva, equivarrebbero invece ad una tassazione indiretta dei redditi comunitari, esenti ex art. 13 del Protocollo, in quanto condurrebbero ad un'imposizione fiscale più gravosa a carico della coppia considerata nella sua realtà economica.

21 A tal proposito, occorre rilevare che l'art. 13 del Protocollo non riguarda unicamente i tributi nazionali basati direttamente sugli stipendi, sui salari o sugli emolumenti versati dalle Comunità ai loro dipendenti o altri agenti, ma concerne altresì ogni forma d'imposizione indiretta (v. sentenze 16 dicembre 1960, causa 6/60, Humblet, Racc. pag. 1093, in particolare pag. 1123; 24 febbraio 1988, causa 260/86, Commissione/Belgio, Racc. pag. 955, punto 10, e 22 marzo 1990, causa C-333/88, Tither, Racc. pag. I-1133, punto 12).

22 Il giudice a quo solleva la questione se il divieto di ogni imposizione indiretta osti a che le retribuzioni dei dipendenti delle Comunità europee siano prese in considerazione, sotto qualsiasi forma, dalla legislazione fiscale degli Stati membri, dato che le suddette retribuzioni devono essere totalmente ignorate dal diritto fiscale nazionale, come se non esistessero.

23 A tale riguardo, occorre esaminare la portata della nozione «esenti da imposte nazionali», di cui all'art. 13 del Protocollo.

24 Secondo una giurisprudenza costante, l'art. 13 del Protocollo limita la sovranità degli Stati membri, in quanto vieta qualsiasi tributo nazionale, a prescindere dalla sua natura o dalle modalità di riscossione, che abbia l'effetto di colpire, direttamente o indirettamente, i dipendenti delle Comunità, a causa del fatto che essi godono di una retribuzione corrisposta dalle Comunità, anche se il tributo non è commisurato all'entità di detta retribuzione (sentenze Commissione/Belgio, già citata, punto 10; Tither, già citata, punto 12, e 25 maggio 1993, causa C-263/91, Kristoffersen, Racc. pag. I-2755, punto 14).

25 Se, da un lato, il diritto comunitario osta a che un dipendente delle Comunità europee sia assoggettato ad imposizione più gravosa, per quanto riguarda i suoi redditi non esenti, per il fatto di percepire uno stipendio della Comunità (sentenza Humblet, già citata, pag. 1125), l'art. 13 del

Protocollo, però, non obbliga gli Stati membri a concedere ai dipendenti delle Comunità le stesse sovvenzioni accordate ai beneficiari definiti secondo le pertinenti norme nazionali. Questo articolo esige soltanto che una persona soggetta a determinate imposte possa godere di qualsiasi vantaggio fiscale normalmente previsto per i soggetti di imposta, al fine di evitare che gravi su di essa un onere fiscale più elevato (sentenza Tither, già citata, punto 15), senza per questo imporre un trattamento privilegiato.

26 Ne consegue che i requisiti per la concessione di un vantaggio fiscale vanno applicati in modo non discriminatorio agli aventi causa dei dipendenti delle Comunità, così come a qualsiasi altro contribuente (v., in tal senso, sentenza 3 luglio 1974, causa 7/74, Brouerius van Nidek, Racc. pag. 757, punto 14). Se i dipendenti comunitari soddisfano i requisiti previsti dalla legge nazionale, essi debbono poter beneficiare dei vantaggi fiscali ivi previsti; pertanto, l'art. 13 del Protocollo osta al diniego del diritto ad un siffatto vantaggio per il solo motivo della qualifica di dipendente comunitario non soggetto all'imposta sul reddito delle persone fisiche (sentenza Commissione/Belgio, già citata, punto 12).

27 Emerge tuttavia dalla normativa in esame nella causa a qua che la legge fiscale belga fa dipendere la concessione del beneficio del quoziente coniugale dalla condizioni oggettiva che il coniuge del soggetto passivo non disponga di alcun reddito da lavoro, o disponga di redditi da lavoro esigui, con un importo massimo, indicizzato, di BEF 270 000. In caso di redditi da lavoro più elevati, il beneficio del quoziente coniugale non può essere concesso, e i redditi dei coniugi saranno soggetti al sistema di tassazione separata dei loro redditi.

28 Anche se il legislatore belga, nel 1990, ha introdotto la fictio iuris secondo cui i coniugi vanno considerati come persone singole allorché uno di essi percepisca redditi da lavoro esenti in base al Protocollo per un ammontare superiore a BEF 270 000, ciò non equivale per questo all'introduzione di una condizione aggiuntiva in contrasto con l'art. 13 del Protocollo medesimo. Infatti, la causa di esclusione dal beneficio di cui trattasi non risiede nel fatto di essere dipendente comunitario e di percepire una retribuzione superiore a BEF 270 000, ma discende dalla condizione generale, che si applica in modo non discriminatorio tanto alle coppie in cui uno dei coniugi sia dipendente delle Comunità, quanto ad ogni altro contribuente, relativamente all'ammontare dei redditi che danno diritto al beneficio controverso. Se tale condizione è soddisfatta, il coniuge del dipendente comunitario potrà, se del caso, al pari di ogni altra persona soggetta alla legge fiscale belga, beneficiare di tale vantaggio fiscale.

29 Occorre pertanto risolvere la prima parte della questione nel senso che l'art. 13 del Protocollo non osta a che uno Stato membro, il quale concede un'agevolazione fiscale alle famiglie monoreddito nonché a quelle che dispongono di due redditi il secondo dei quali sia inferiore all'importo indicizzato di BEF 270 000, neghi il detto beneficio ai nuclei familiari in cui uno dei coniugi sia dipendente o agente delle Comunità europee, qualora la sua retribuzione superi tale importo.

Sulla seconda parte della questione pregiudiziale

30 Con la seconda parte della questione il giudice a quo chiede sostanzialmente se, nell'esame della liceità o meno della qualificazione di persona singola, nella fattispecie debba operarsi un raffronto tra le ripercussioni fiscali della condizione di persona singola, da una parte, e della condizione di coniuge, dall'altra.

31 Vista la soluzione data alla prima parte della questione sollevata, diventa superfluo risolverne quest'ultima parte.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

32 Le spese sostenute dal governo belga e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dalla Cour d'appel di Bruxelles con sentenza 12 giugno 1998, dichiara:

L'art. 13 del Protocollo 8 aprile 1965 sui privilegi e sulle immunità delle Comunità europee non osta a che uno Stato membro, il quale conceda un'agevolazione fiscale alle famiglie monoreddito nonché a quelle che dispongono di due redditi il secondo dei quali sia inferiore all'importo indicizzato di BEF 270 000, neghi il detto beneficio ai nuclei familiari in cui uno dei coniugi sia dipendente o agente delle Comunità europee, qualora la sua retribuzione superi tale importo.