

|

61998J0229

Acórdão do Tribunal (Sexta Secção) de 14 de Outubro de 1999. - Georges Vander Zwalmen e Elisabeth Massart contra Estado Belga. - Pedido de decisão prejudicial: Cour d'appel de Bruxelles - Bélgica. - Funcionários e agentes das Comunidades Europeias - Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares - Imposição do cônjuge de um funcionário comunitário. - Processo C-229/98.

Colectânea da Jurisprudência 1999 página I-07113

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

Privilégios e imunidades das Comunidades Europeias - Funcionários e agentes das Comunidades - Isenção de impostos nacionais sobre os vencimentos pagos pelas Comunidades - Alcance - Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares - Admissibilidade

(Protocolo relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias, artigo 13._)

Sumário

O artigo 13._ do Protocolo relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias não se opõe a que um Estado-Membro, que concede uma redução fiscal aos casais que auferem um único rendimento e aos casais que auferem dois rendimentos, dos quais o segundo é inferior a um dado valor indexado, recuse este benefício aos casais em que um dos cônjuges é funcionário ou agente das Comunidades Europeias, quando o seu vencimento for superior àquele montante.

Com efeito, a causa da exclusão do benefício reside não no facto de se ser funcionário comunitário auferindo um salário superior ao referido valor indexado, mas decorre da condição geral e objectiva, aplicável de forma não discriminatória ao casal em que um dos cônjuges é funcionário como a qualquer outro contribuinte, relativa ao montante dos rendimentos que dão direito ao benefício em causa.

Partes

No processo C-229/98,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), pela Cour d'appel de Bruxelles (Bélgica), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Georges Vander Zwalmen,

Élisabeth Massart

e

Estado belga,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 13.º do Protocolo de 8 de Abril de 1965 relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(Sexta Secção),

composto por: R. Schintgen, presidente da Segunda Secção, fazendo funções de presidente da Sexta Secção, P. J. G. Kapteyn (relator) e G. Hirsch, juízes,

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

secretário: D. Louterman-Hubeau, administradora principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação de G. Vander Zwalmen e É. Massart, por X. Leurquin e M. Marlière, advogados no foro de Bruxelas,

- em representação do Governo belga, por J. Devadder, consultor-geral no Ministério dos Negócios Estrangeiros, do Comércio Externo e da Cooperação para o Desenvolvimento, na qualidade de agente, assistido por B. van de Walle de Ghelcke, advogado no foro de Bruxelas,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por É. Mennens, consultor jurídico principal, e H. P. Hartvig, consultor jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de G. Vander Zwalmen e É. Massart, do Governo belga e da Comissão, na audiência de 4 de Março de 1999,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 25 de Março de 1999,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por decisão de 12 de Junho de 1998, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 26 de Junho seguinte, a Cour d'appel de Bruxelles colocou, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual

artigo 234.º CE), uma questão prejudicial acerca da interpretação do artigo 13.º do Protocolo de 8 de Abril de 1965 relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias (a seguir «protocolo»).

2 Esta questão foi suscitada no quadro de um litígio que opõe G. Vander Zwalmen e É. Massart ao Estado belga.

Enquadramento jurídico

O direito comunitário

3 O artigo 13.º do protocolo dispõe:

«Os funcionários e outros agentes das Comunidades ficam sujeitos a um imposto que incidirá sobre os vencimentos, salários e emolumentos por elas pagos e que reverterá em seu benefício, de acordo com as condições e o processo fixados pelo Conselho, deliberando sob proposta da Comissão.

Os funcionários e outros agentes das Comunidades ficam isentos de impostos nacionais que incidam sobre os vencimentos, salários e emolumentos pagos pelas Comunidades.»

O direito nacional

4 A Lei de 7 de Dezembro de 1988 relativa à reforma do imposto sobre os rendimentos e dos impostos equiparados ao imposto do selo (Moniteur belge de 16 de Dezembro de 1988) instituiu a tributação separada dos rendimentos profissionais de cada um dos cônjuges. O artigo 4.º, n.º 1, desta lei prevê que «Quando apenas um dos cônjuges beneficia de rendimentos profissionais, é atribuída ao outro cônjuge uma quota-parte desses rendimentos (designada `quociente conjugal'). Essa quota-parte é igual a 30% desses rendimentos, sem poder exceder 270 000 BEF.» Segundo o n.º 2 desta disposição, «Quando os rendimentos profissionais de um dos cônjuges... não atingem 30% dos rendimentos profissionais dos dois cônjuges, é-lhe atribuída uma quota-parte dos rendimentos profissionais do outro cônjuge que, junta aos seus próprios rendimentos profissionais, lhe permite atingir 30% desse total, sem poder exceder 270 000 BEF.»

5 Resulta da decisão de reenvio que, ao instaurar o quociente conjugal, o legislador belga pretendeu favorecer em termos fiscais o casamento, a família e os filhos e realizar um esforço suplementar a favor dos casais com rendimentos modestos. A medida é, com efeito, favorável aos casais que dispõem de um único rendimento e visa revalorizar o trabalho no lar de um dos cônjuges; beneficia igualmente os casais que dispõem de dois rendimentos, um dos quais é relativamente baixo.

6 Pela instauração do quociente conjugal, é atribuída uma quota-parte dos rendimentos do cônjuge que auferir rendimentos profissionais mais elevados ao que não auferir quaisquer rendimentos profissionais ou cujos rendimentos profissionais são modestos. Esta quota-parte é de 30%, sem poder, contudo, exceder a soma indexada de 270 000 BEF. Ao criar esta massa de rendimentos separada na esfera jurídica do segundo cônjuge, sujeita a uma tributação separada, a aplicação das regras relativas a um quociente isento e às taxas progressivas faz com que o sistema do quociente conjugal conduza a uma redução de impostos para o casal, considerado na sua realidade económica. Uma tributação da totalidade dos rendimentos profissionais de um dos cônjuges tornar-se-ia, com efeito, mais onerosa do que a soma das tributações separadas dos 70% e dos 30% atribuídos desses rendimentos.

7 Numa primeira fase, a expressão «o cônjuge que não auferir rendimentos profissionais», contida na Lei de 7 de Dezembro de 1988, era interpretada no sentido de que visava «o cônjuge que não auferir rendimentos profissionais sujeitos ao imposto belga». Os poderes públicos e a

administração das contribuições admitiam, por conseguinte, que os funcionários internacionais que não beneficiavam da excepção do domicílio fiscal e que estavam portanto sujeitos, em princípio, ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares na Bélgica, mas cuja remuneração estava isenta por força de convenções internacionais, sem reserva de progressividade, beneficiavam igualmente do quociente conjugal.

8 Em 1990, o legislador, tendo-se dado conta de que nunca fora sua intenção atribuir o benefício do quociente conjugal aos funcionários internacionais, como os funcionários comunitários, cujos rendimentos estão isentos de imposto na Bélgica, sem reserva de progressividade, suprimiu este benefício para essa categoria de pessoas.

9 Com efeito, o artigo 21._ da Lei de 28 de Dezembro de 1990 relativa a diversas disposições fiscais e não fiscais (Moniteur belge de 29 de Dezembro de 1990) completou o artigo 1._ da Lei de 7 de Dezembro de 1988, ao acrescentar o parágrafo seguinte: «São igualmente considerados como isolados os contribuintes cujo cônjuge recebe rendimentos profissionais isentos por convenção e que não entram em linha de conta para o cálculo do imposto relativo aos outros rendimentos do casal, num montante superior a 270 000 BEF.»

10 Desde então, a lei fiscal belga já não considera, em princípio, os cônjuges dos quais um é funcionário comunitário com rendimentos profissionais superiores a 270 000 BEF objecto de uma isenção convencional, como cônjuges mas como isolados. Esta qualificação implica que o benefício do quociente conjugal já não pode ser tomado em consideração aquando da tributação dessas pessoas, de tal forma que o cônjuge não funcionário é tributado com base na totalidade dos seu rendimentos profissionais.

11 Em 1992, as diferentes disposições respeitantes aos impostos sobre os rendimentos foram coligidas, sem alteração, no Código dos Impostos sobre os Rendimentos de 1992 (Moniteur belge de 30 de Julho de 1992), cujos artigos 87._, 88._ e 128._ dispõem:

«Artigo 87._

Quando é feita a liquidação em nome dos dois cônjuges e um único beneficia de rendimentos profissionais, é imputada uma quota-parte ao outro cônjuge.

Esta quota-parte é igual a 30% desses rendimentos, sem poder exceder 270 000 BEF.»

«Artigo 88._

Quando a liquidação é feita em nome dos dois cônjuges e os rendimentos profissionais de um deles não atingem 30% do total dos rendimentos profissionais dos dois cônjuges, é-lhe imputada uma quota-parte dos rendimentos profissionais do outro cônjuge que, junta aos seus próprios rendimentos profissionais, lhe permite atingir 30% desse total, sem poder exceder 270 000 BEF.»

«Artigo 128._

Para aplicação da presente secção e cálculo do imposto, as pessoas casadas são consideradas não como cônjuges mas como isolados:

...

4_ Quando um cônjuge recebe rendimentos profissionais isentos por convenção e que não intervêm no cálculo do imposto relativo aos outros rendimentos do casal, num montante superior a 270 000 BEF.

Nesses casos, são feitas duas liquidações distintas e o imposto é determinado, para cada um dos interessados, com base nos seus próprios rendimentos e no dos filhos de que tem legalmente a

disposição.»

12 O montante de 270 000 BEF foi elevado para 288 000 BEF, no ano fiscal de 1992, e para 297 000 BEF, no ano fiscal de 1993 e seguintes, em razão da indexação.

O litígio no processo principal

13 G. Vander Zwalmen está sujeito, na Bélgica, ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. A sua esposa é funcionária da Comissão das Comunidades Europeias e tem o seu domicílio fiscal na Bélgica. Não é contestado que os seus rendimentos profissionais são, por força do artigo 13.º do protocolo, totalmente isentos do imposto sobre o rendimento, na Bélgica, sem reserva de progressividade.

14 Nos anos fiscais de 1991 e 1992, já não foi concedido o benefício do quociente conjugal ao casal Vander Zwalmen, pelo motivo de que, à luz do direito fiscal que resulta da Lei de 28 de Dezembro de 1990, deixaram de poder ser considerados como cônjuges, para serem tratados como isolados. Foram feitas, por conseguinte, duas liquidações distintas e o imposto foi determinado, para cada um deles, com base nos seus próprios rendimentos e no dos seus filhos de que tinham a disposição legal.

15 Em 1992 e 1993, G. Vander Zwalmen apresentou uma reclamação contra as liquidações relativas ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e às taxas adicionais a que tinha sido sujeito. Alega que o imposto tinha sido calculado em violação do artigo 13.º do protocolo, uma vez que a sua exclusão do benefício do quociente conjugal conduzia a uma imposição indirecta das remunerações isentas da sua esposa. Em 22 de Maio de 1995, o director regional das contribuições directas de Bruxelas II rejeitou a sua reclamação. G. Vander Zwalmen interpôs então recurso desta decisão na Cour d'appel de Bruxelles.

16 Perante este órgão jurisdicional, os recorrentes alegaram que, ao considerar os cônjuges, um dos quais é funcionário das Comunidades Europeias e auferir rendimentos profissionais superiores a 270 000 BEF que estão isentos por convenção e que não são tidos em conta para o cálculo do imposto sobre os outros rendimentos do casal, como isolados e ao fazer, para cada um deles, liquidações distintas com base nos seus próprios rendimentos e no dos seus filhos de que têm disposição legal, o legislador tributava indirectamente, pelo artigo 21.º da Lei de 28 de Dezembro de 1990, uma parte dos rendimentos isentos por convenção e ignorava assim o artigo 13.º do protocolo.

17 Nestas condições, a Cour d'appel de Bruxelles decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 13.º do Protocolo relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias deve ser interpretado no sentido de que:

Não permite que os Estados-Membros, no quadro da legislação fiscal aplicável ao imposto sobre o rendimento de pessoas singulares, criem, pela tributação dos cônjuges e dos seus filhos, uma categoria distinta de contribuintes devido ao facto de um deles ser funcionário europeu, beneficiando, a esse título, de rendimentos profissionais isentos por convenção, sem reserva de progressividade, e de estabelecer, para esta categoria, duas liquidações diferentes pelas quais o imposto é determinado, para cada um deles, com base nos seus próprios rendimentos e no dos seus filhos de que tem a disposição legal, permanecendo, no entanto, sendo caso disso, solidariamente responsáveis pela dívida do imposto do casal, enquanto, para os cônjuges em que um não dispõe de rendimentos profissionais tributáveis, ou possui rendimentos profissionais irrisórios, por força do direito nacional, a liquidação é calculada em nome dos dois cônjuges, que, à excepção dos rendimentos profissionais, os rendimentos dos cônjuges são cumulados com os rendimentos daquele que os tem mais elevados e que, quando os rendimentos de um cônjuge

não atingem 30% do total dos rendimentos profissionais dos dois cônjuges, que, junta aos seus próprios rendimentos profissionais, lhe permite atingir 30% desse total sem poder exceder 270 000 BEF (indexado), o que pode resultar, pelo expediente da progressividade das taxas de tributação, numa redução do imposto dos cônjuges?

Não permite que um Estado-Membro recuse, pelo expediente da tributação distinta descrita no n.º 1, o benefício do quociente conjugal a favor do cônjuge de um funcionário europeu, à excepção dos que declaram beneficiar de rendimentos profissionais isentos por convenção, sem reserva de progressividade, inferiores a 270 000 BEF (indexado), que não dispõe de rendimentos não isentos suficientemente importantes para que o benefício do quociente conjugal seja totalmente compensado pelo imposto devido em virtude da cumulação dos rendimentos dos cônjuges e da progressividade das taxas de tributação?»

Quanto à primeira parte da questão prejudicial

18 Com a primeira parte da sua questão, o tribunal a quo pergunta, no essencial, se o artigo 13.º do protocolo se opõe a que um Estado-Membro, que concede uma redução fiscal aos casais que auferem um único rendimento e aos casais que auferem dois rendimentos, dos quais o segundo é inferior ao valor indexado de 270 000 BEF, recuse este benefício aos casais em que um dos cônjuges é funcionário ou agente das Comunidades Europeias, quando o seu vencimento for superior a este montante.

19 Em primeiro lugar, deve sublinhar-se que resulta do processo principal que o benefício do quociente conjugal não foi recusado ao cônjuge funcionário, o qual não sofreu qualquer tributação directa dos seus rendimentos isentos, mas ao seu cônjuge, não funcionário, cuja sujeição à lei fiscal belga não foi posta em causa.

20 Segundo os recorrentes no processo principal, a recusa, e a liquidação daí resultante, equivalia, em contrapartida, a tributar indirectamente os rendimentos comunitários que estão isentos por força do artigo 13.º do protocolo, na medida em que conduzia a uma tributação mais elevada do casal, considerado na sua realidade económica.

21 A este respeito, deve recordar-se que o artigo 13.º do protocolo não se limita às contribuições nacionais baseadas directamente nos vencimentos, salários ou emolumentos pagos pelas Comunidades aos seus funcionários ou outros agentes, estendendo-se a isenção igualmente a qualquer tributação indirecta (v. acórdãos de 16 de Dezembro de 1960, Humblet, 6/60, Recueil, pp. 1125, 1158, Colect. 1954-1961, p. 545; de 24 de Fevereiro de 1988, Comissão/Bélgica, 260/86, Colect., p. 995, n.º 10; e de 22 de Março de 1990, Tither, C-333/88, Colect., p. I-1133, n.º 12).

22 O tribunal a quo suscita a questão de saber se a proibição de qualquer tributação indirecta se opõe a que as remunerações dos funcionários das Comunidades Europeias sejam tomadas em consideração, seja a que título for, pelas legislações fiscais dos Estados-Membros, devendo tais remunerações ser totalmente ignoradas do ponto de vista fiscal interno, como se não existissem.

23 Para este efeito, deve examinar-se o alcance da noção «isentos de impostos nacionais», tal como consta do artigo 13.º do protocolo.

24 Segundo jurisprudência constante, o artigo 13.º do protocolo restringe a soberania fiscal dos Estados-Membros, ao opor-se a qualquer contribuição nacional, quaisquer que sejam a sua natureza ou a sua modalidade de cobrança, que tenha por efeito penalizar, directa ou indirectamente, os funcionários ou outros agentes das Comunidades, com fundamento no facto de que são beneficiários de uma remuneração paga pelas Comunidades, ainda que o imposto em causa não seja calculado proporcionalmente ao montante dessa remuneração (acórdãos Comissão/Bélgica, já referido, n.º 10; Tither, já referido, n.º 12; e de 25 de Maio de 1993,

Kristoffersen, C-263/91, Colect., p. I-2755, n.º 14).

25 Embora o direito comunitário se oponha a que um funcionário seja tributado mais fortemente quanto aos seus rendimentos não isentos pelo facto de auferir um vencimento da Comunidade (acórdão Humblet, já referido, p. 1160), o artigo 13.º do protocolo não obriga, todavia, os Estados-Membros a concederem aos funcionários as mesmas deduções que aos beneficiários designados pelas disposições nacionais aplicáveis. Este artigo exige apenas que, quando tal indivíduo se encontre sujeito a determinados encargos, possa beneficiar de todas as vantagens fiscais normalmente facultadas aos sujeitos passivos, a fim de evitar que lhe seja aplicável uma carga fiscal mais elevada (acórdão Tither, já referido, n.º 15), sem por isso lhe impor um tratamento privilegiado.

26 Daqui resulta que as condições que dão direito a um benefício fiscal devem ser aplicadas de maneira não discriminatória aos dependentes dos funcionários comunitários e a qualquer outro contribuinte (v., neste sentido, acórdão de 3 de Julho de 1974, Brouerius van Nidek, 7/74, Recueil, p. 575, n.º 14, Colect., p. 397). Na medida em que os funcionários preenchem as condições da legislação nacional, devem poder beneficiar das regalias fiscais nela previstas; por consequência, o artigo 13.º do protocolo opõe-se à recusa do direito a esse benefício, pelo simples motivo da qualificação como funcionário não sujeito ao imposto sobre as pessoas singulares (acórdão Comissão/Bélgica, já referido, n.º 12).

27 Decorre, porém, das disposições aplicáveis no processo principal que a legislação fiscal belga sujeita a concessão do benefício do quociente conjugal à condição objectiva de o cônjuge do sujeito passivo não auferir qualquer rendimento profissional ou auferir rendimentos profissionais baixos, até ao valor máximo de 270 000 BEF, indexado. No caso de rendimentos profissionais mais elevados, o benefício do quociente conjugal não pode ser concedido e os cônjuges ficam sujeitos ao sistema de tributação separada dos seus impostos.

28 Não obstante o legislador belga ter introduzido, em 1990, uma ficção segundo a qual os cônjuges devem ser considerados como isolados sempre que um deles auferir rendimentos profissionais isentos pelo protocolo superiores a 270 000 BEF, tal não significa que tenha introduzido uma condição suplementar contrária artigo 13.º do protocolo. Com efeito, a causa da exclusão do benefício reside não no facto de se ser funcionário comunitário auferindo um salário superior a 270 000 BEF, mas decorre da condição geral, aplicável de forma não discriminatória ao casal em que um dos cônjuges é funcionário como a qualquer outro contribuinte, relativa ao montante dos rendimentos que dão direito ao benefício em causa. Uma vez preenchida esta condição, o cônjuge do funcionário comunitário poderia, portanto, eventualmente, beneficiar daquela regalia fiscal, tal como qualquer outra pessoa sujeita à lei fiscal belga.

29 Deve, por conseguinte, responder-se à primeira parte da questão que o artigo 13.º do protocolo não se opõe a que um Estado-Membro, que concede uma redução fiscal aos casais que auferem um único rendimento e aos casais que auferem dois rendimentos, dos quais o segundo é inferior ao valor indexado de 270 000 BEF, recuse este benefício aos casais em que um dos cônjuges é funcionário ou agente das Comunidades Europeias, quando o seu vencimento for superior àquele montante.

Quanto à segunda parte da questão prejudicial

30 Com a segunda parte da sua questão, o tribunal a quo pergunta, no essencial, se deve ser efectuada uma comparação das consequências fiscais do estatuto de isolado, por um lado, e do estatuto de cônjuge, por outro, quando do exame do carácter lícito ou não da qualificação de isolado, no caso vertente.

31 *Atendendo à resposta dada à primeira parte da questão suscitada, não há lugar a responder a esta parte da questão.*

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

32 *As despesas efectuadas pelo Governo belga e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.*

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(Sexta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pela Cour d'appel de Bruxelles, por decisão de 12 de Junho de 1998, declara:

O artigo 13.º do Protocolo de 8 de Abril de 1965 relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias não se opõe a que um Estado-Membro, que concede uma redução fiscal aos casais que auferem um único rendimento e aos casais que auferem dois rendimentos, dos quais o segundo é inferior ao valor indexado de 270 000 BEF, recuse este benefício aos casais em que um dos cônjuges é funcionário ou agente das Comunidades Europeias, quando o seu vencimento for superior àquele montante.