

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

22 de Março de 2007*

No processo C-437/04,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 15 de Outubro de 2004,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por J.-F. Pasquier, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

apoiada por

Conselho da União Europeia, representado por G. Maganza e A.-M. Colaert, na qualidade de agentes,

interveniente,

* Língua do processo: francês.

contra

Reino da Bélgica, representado por E. Dominkovits, na qualidade de agente,

demandado,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, K. Lenaerts, E. Juhász (relator),
J. N. Cunha Rodrigues e M. Ilešič, juizes,

advogada-geral: C. Stix-Hackl,

secretário: R. Grass,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 29 de Junho de 2006,

profere o presente

Acórdão

- 1 Através da sua petição, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça que declare que, tendo instituído um imposto (a seguir «imposto regional») que viola a imunidade fiscal das Comunidades Europeias, o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do disposto no artigo 3.º do Protocolo de 8 de Abril de 1965 relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias, inicialmente anexo ao Tratado que institui um Conselho único e uma Comissão única das Comunidades Europeias (JO 1967, 152, p. 13), e seguidamente, por força do Tratado de Amesterdão, ao Tratado CE (a seguir «protocolo»).

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

- 2 Ao abrigo do artigo 28.º, n.º 1, do Tratado que institui um Conselho único e uma Comissão única das Comunidades Europeias e, seguidamente, na sequência da entrada em vigor do Tratado de Amesterdão, do artigo 291.º CE, bem como do único considerando do protocolo, a Comunidade Europeia goza, no território dos Estados-Membros, dos privilégios e imunidades necessários ao cumprimento da sua missão nas condições definidas no referido protocolo.

3 O artigo 3.º do protocolo dispõe:

«As Comunidades, os seus haveres, rendimentos e outros bens estão isentos de quaisquer impostos directos.

Os Governos dos Estados-Membros tomarão, sempre que lhes for possível, as medidas adequadas tendo em vista a remissão ou o reembolso do montante dos impostos indirectos e das taxas sobre a venda que integrem os preços dos bens móveis e imóveis, no caso de as Comunidades realizarem, para seu uso oficial, compras importantes em cujo preço estejam incluídos impostos e taxas dessa natureza. Todavia, a aplicação dessas medidas não deve ter por efeito falsear a concorrência nas Comunidades.

Não serão concedidas exonerações quanto a impostos, taxas e direitos que constituam mera remuneração de serviços de interesse geral.»

4 Nos termos do artigo 13.º do protocolo:

«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.»

- 5 O artigo 19.º do protocolo prevê:

«Para efeitos da aplicação do presente Protocolo, as instituições das Comunidades cooperarão com as autoridades responsáveis dos Estados-Membros interessados.»

Legislação nacional

- 6 O artigo 2.º do Regulamento de 23 de Julho de 1992 relativo ao imposto regional a cargo dos ocupantes de imóveis edificados e dos titulares de direitos reais sobre determinados imóveis da Região de Bruxelas-Capital (*Moniteur belge* de 1 de Agosto de 1992, p. 17334, a seguir «regulamento») dispõe:

«A partir do ano de 1993, é instituído um imposto anual devido pelos ocupantes de imóveis edificados situados no território da Região de Bruxelas-Capital e por titulares de direitos reais sobre imóveis não afectados à residência; este imposto é devido com base na situação existente em 1 de Janeiro do ano de tributação.»

7 O artigo 3.º, n.º 1, deste regulamento prevê:

«O imposto [regional] deve ser pago:

- a) pelos chefes de família que ocupem, como residência principal ou secundária, a totalidade ou parte de um imóvel edificado situado no território da Região de Bruxelas-Capital.

[...]

- b) por quem ocupe, total ou parcialmente, um imóvel edificado situado no território da Região de Bruxelas-Capital e aí exerça por conta própria uma actividade, lucrativa ou não, incluindo uma profissão liberal, e por qualquer pessoa colectiva ou associação de facto que ocupe o imóvel como sede social, administrativa, de exploração ou de actividade.

[...]

- c) pelo proprietário pleno, ou, na falta de um proprietário pleno, pelo enfiteuta, pelo usufrutuário, ou pelo titular do direito de utilização de um imóvel edificado

ou de uma parte deste, situado no território da Região de Bruxelas-Capital e não destinado à utilização a que se refere a alínea a).»

- 8 Nos termos do artigo 8.º, n.º 1, primeiro parágrafo, deste regulamento, o imposto regional cobrado aos sujeitos passivos referidos no artigo 3.º, n.º 1, alínea c), do referido regulamento é fixado, por cada imóvel edificado, em 6,36 euros por metro quadrado de superfície que exceda os primeiros 300 metros quadrados, ou os primeiros 2 500 metros quadrados se se tratar de superfícies afectadas a actividades industriais ou artesanais, sem que possa exceder um montante correspondente a 14% do rendimento cadastral indexado, relativo às superfícies de todo ou parte do imóvel sujeito a esse imposto.

Fase pré-contenciosa do processo

- 9 Em 3 de Fevereiro de 1988, a Comunidade e a SA Vita (a seguir «Vita»), cujos direitos e deveres foram posteriormente transmitidos à SA Zurich, celebraram um contrato de arrendamento relativo a um imóvel situado em Ixelles (comuna que faz parte da Região de Bruxelas-Capital, Bélgica). Este contrato estipula que, a partir da sua entrada em vigor, todos os impostos ou taxas, independentemente da sua natureza, cobrados por uma autoridade pública sobre o imóvel arrendado, bem como todos os restantes encargos, são suportados pelo arrendatário, a não ser que, devido ao seu estatuto específico, tal como regulado, nomeadamente, pelo artigo 3.º do protocolo, o mesmo obtenha, da autoridade pública competente, a sua isenção a favor do senhorio.
- 10 Com base no regulamento, a Região de Bruxelas-Capital exigiu à Vita o pagamento de diversos montantes que correspondem ao imposto regional devido pelos anos de

1992 a 1997. Notificada pela Vita para o pagamento dos montantes que lhe foram assim cobrados, a Comunidade, representada pela Comissão, recusou o pagamento dos mesmos. A Vita intentou então uma acção perante o juiz de paz do primeiro cantão de Ixelles, que, por decisão de 26 de Maio de 1998, condenou a Comunidade a pagar à Vita os montantes de 20 000 277 BEF e de 290 211 BEF. Após o tribunal de première instance de Bruxelles ter negado provimento ao seu recurso, a Comissão interpôs recurso desta decisão para a Cour de cassation belga, que negou provimento ao mesmo por acórdão de 1 de Março de 2002.

- 11 Nesse processo, a Cour de cassation não considerou necessário submeter ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial sugerida pela Comunidade, para saber se o artigo 28.º do Tratado que institui um Conselho único e uma Comissão única das Comunidades Europeias e o artigo 3.º do protocolo, eventualmente conjugados com o artigo 23.º da Convenção de Viena de 18 de Abril de 1961 sobre relações diplomáticas (a seguir «Convenção de Viena»), deveriam ser interpretados no sentido de que proibem a adopção de uma lei ou de qualquer outra norma nacional que institua um imposto directo que, aparentemente, visa as pessoas que celebram contratos com uma pessoa colectiva de direito internacional (entre elas, a Comunidade Europeia), mas que, na verdade, tem necessariamente por objecto ou por efeito fazer com que o encargo efectivo do referido imposto seja suportado por pessoas colectivas de direito internacional (entre elas, a Comunidade Europeia) ou se repercuta sobre estas.

- 12 Por notificação para cumprir de 2 de Abril de 2003, a Comissão deu início ao procedimento previsto no artigo 226.º CE e convidou o Reino da Bélgica a comunicar-lhe as suas observações sobre o incumprimento das obrigações que lhe incumbem por força do disposto no artigo 3.º do protocolo.

- 13 Na sua resposta de 3 de Junho de 2003, as autoridades belgas consideraram que o imposto regional não atingia directa nem indirectamente as instituições interna-

cionais, mas todos os proprietários de imóveis edificados não utilizados como residência cuja superfície ultrapassasse um determinado limite e que, consequentemente, a Região de Bruxelas-Capital não violava de forma alguma o princípio da execução de boa fé dos Tratados.

- 14 Através de um parecer fundamentado de 16 de Dezembro de 2003, a Comissão convidou o Reino da Bélgica a dar cumprimento ao referido parecer no prazo de dois meses a contar da sua recepção. Por carta de 30 de Julho de 2004, as autoridades belgas responderam que o Reino da Bélgica mantinha a sua posição.
- 15 Por conseguinte, a Comissão decidiu intentar a presente acção.
- 16 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 6 de Abril de 2005, foi autorizada a intervenção do Conselho em apoio do pedido da Comissão.

Quanto ao recurso

Argumentos das partes

- 17 A Comissão e o Conselho sustentam que a legislação em causa viola a imunidade fiscal de que gozam as Comunidades. Esta imunidade fiscal, consagrada no

artigo 28.º do Tratado que institui um Conselho único e uma Comissão única das Comunidades Europeias, e regulamentada no artigo 3.º do protocolo, opõe-se aos efeitos do regulamento controvertido.

- 18 A Comissão e o Conselho salientam que este regulamento permite contornar a imunidade fiscal de que gozam as Comunidades ao impor-lhes indirectamente, enquanto arrendatários, um imposto que esta imunidade fiscal proíbe que seja pago directamente. A vontade do legislador regional pode ser deduzida simultaneamente do artigo 3.º, n.º 1, do regulamento que define os sujeitos passivos do imposto regional e dos trabalhos preparatórios.
- 19 Com efeito, enquanto a legislação anterior só atingia os ocupantes, o regulamento adicionou um imposto cujos sujeitos passivos são os proprietários de imóveis utilizados para actividades profissionais e que ultrapassem uma determinada superfície. Continua a tratar-se de um imposto que onera a ocupação do imóvel, pois o pagamento final pelo ocupante é garantido pelo facto de o proprietário devedor do imposto o repercutir sobre o seu arrendatário.
- 20 A Comissão considera significativo o facto de que as isenções de que o proprietário de um desses imóveis pode beneficiar respeitam à qualidade do ocupante. Assim, se o ocupante for isento, o proprietário também o será. Do facto de as isenções serem determinadas unicamente em função da qualidade do ocupante, o Conselho também deduz que a legislação visa na realidade tributar os ocupantes dos imóveis.

- 21 A este respeito, a Comissão faz referência à declaração do Ministro das Finanças, do Orçamento e da Função Pública da Região de Bruxelas-Capital, que explicou que o sector público, incluindo o de natureza internacional, contribui igualmente para o novo imposto regional, o que anteriormente não era possível. O objectivo prosseguido pela introdução deste imposto foi, portanto, a melhoria das receitas fiscais, designadamente através da tributação de imóveis pelos quais ainda não tinha sido cobrada qualquer imposição porque estavam ocupados por pessoas ou instituições isentas de imposto.
- 22 Além disso, o Conselho alega que, por oposição aos arrendatários privados, as Comunidades não beneficiam da dedução fiscal da renda e dos eventuais encargos, de modo que estes constituem para as Comunidades um encargo relativamente elevado. Paralelamente, o arrendamento de imóveis às Comunidades é particularmente vantajoso para o Reino da Bélgica do ponto de vista fiscal, dado que este último cobra impostos sobre as rendas recebidas pelo senhorio, sem ter de conceder deduções fiscais ao arrendatário.
- 23 No que se refere ao artigo 23.º da Convenção de Viena, o Conselho observa que este só consagra a versão mínima do princípio da imunidade fiscal e que o texto do artigo 3.º do protocolo vai mais longe. Além disso, a imunidade fiscal das Comunidades, no contexto de uma organização internacional de carácter institucional, justifica, se é que não exige, uma aplicação ampla deste princípio. O Conselho recorda que os privilégios e imunidades das Comunidades têm carácter funcional e se destinam a evitar qualquer entrave ao seu funcionamento e à sua independência. Segundo esta instituição, qualquer medida que afecte os meios orçamentais disponíveis para a execução da missão das Comunidades deve ser considerada uma medida que entrava o funcionamento das mesmas.
- 24 Segundo a Comissão e o Conselho, no que respeita ao imposto regional, o mesmo resultado pode ser obtido mediante a tributação do ocupante ou do proprietário. Ao

escolher o sujeito passivo, o legislador regional deveria tê-lo feito em conformidade com a sua obrigação de cooperação leal com as Comunidades, cujos recursos não devem servir para resolver as dificuldades financeiras das receitas do Estado-Membro anfitrião. Com efeito, deve evitar-se que um Estado-Membro onde as Comunidades tenham a sua sede obtenha vantagens injustificadas em comparação com os outros Estados-Membros. De qualquer forma, o caso dos imóveis afectos à utilização pelas Comunidades devia ter sido adicionado aos casos de isenção dos proprietários previstos pelo regulamento em causa.

25 O Governo belga salienta que, uma vez que as Comunidades estão isentas do imposto regional, ao abrigo do protocolo, tanto na qualidade de arrendatário como na de proprietário ou de senhorio, ficam excluídas do âmbito de aplicação do regulamento. Não está assim em causa uma obrigação fiscal das Comunidades.

26 O Governo belga defende que este imposto não viola de forma alguma o princípio da execução de boa fé dos Tratados, na medida em que não viola a imunidade fiscal das Comunidades. Com efeito, a eventual obrigação de pagamento em causa não tem carácter fiscal, mas resulta de um contrato celebrado com o proprietário sujeito ao imposto. Este Governo recorda igualmente que a Cour de cassation declarou que esta repercussão se baseia num contrato de direito privado e que seria excessivo que uma organização internacional pudesse reclamar a isenção de uma parte da renda devido a um aumento geral dos impostos.

27 O Governo belga recorda que, nos termos do artigo 23.º, n.º 2, da Convenção de Viena, a isenção fiscal não se aplica se o Estado acreditante for arrendatário e se o

imposto for devido pelo senhorio. A imunidade prevista pelo protocolo, inspirada naquela Convenção, que deve ser interpretada à luz do direito internacional geral, não pode ser invocada contra a transferência do encargo efectuada com base numa cláusula contratual.

28 O Governo belga acrescenta que a isenção fiscal de que gozam as organizações internacionais não se destina a aligeirar o custo das rendas a cargo destas, mas indica simplesmente que as mesmas não são tributáveis enquanto pessoas de direito internacional público. Salienta que a região em causa não retira qualquer vantagem fiscal da presença das organizações internacionais, pois pouco importa que o imóvel seja arrendado por uma instituição das Comunidades, por um particular ou que nem sequer esteja arrendado, dado que o imposto regional é devido única e exclusivamente pelo proprietário. Ora, a imunidade fiscal nesta matéria é que põe em causa a igualdade de tratamento entre os proprietários, pois os que arrendam os seus bens imobiliários às Comunidades são favorecidos em comparação com os outros proprietários.

29 Relativamente à jurisprudência invocada pela Comissão, o Governo belga observa que o Tribunal de Justiça nunca se pronunciou sobre a alegada imunidade fiscal das Comunidades no caso de um imposto ser tributado ao proprietário de um bem arrendado a uma das instituições das Comunidades e de esse encargo ser repercutido no preço do arrendamento. Contudo, de uma forma geral, a jurisprudência confirma que os privilégios e imunidades reconhecidos às Comunidades pelo protocolo se revestem de um carácter estritamente funcional, na medida em se destinam a evitar entraves ao funcionamento e à independência das Comunidades. De resto, a Comissão não demonstrou em que medida o imposto regional poderia constituir um obstáculo ao funcionamento e à independência das Comunidades e o pagamento de um suplemento de renda pelas instituições europeias não pode, de forma alguma, ser considerado uma medida que afecta os meios orçamentais disponíveis para a execução das suas missões.

- 30 Quanto à jurisprudência relativa ao artigo 13.º do protocolo, o Governo belga observa que a Comissão sustenta que a mesma se pode aplicar ao artigo 3.º do referido protocolo, sem, contudo, precisar a ligação entre as duas disposições ou as diferenças entre as suas finalidades e os seus âmbitos de aplicação materiais e pessoais respectivos. Pelo contrário, o Tribunal de Justiça distinguiu explicitamente entre a jurisprudência relativa ao artigo 13.º e a relativa ao artigo 3.º do protocolo.
- 31 Além disso, segundo o Governo belga, ao procurar escapar ao imposto regional, a Comissão ignora igualmente o princípio da cooperação leal decorrente do artigo 10.º CE, que não apenas implica uma obrigação para os Estados-Membros de adoptar todas as medidas adequadas a garantir o alcance e a eficácia do direito comunitário mas também impõe às instituições das Comunidades deveres recíprocos de cooperação leal com os Estados-Membros.

Apreciação do Tribunal de Justiça

- 32 A título preliminar, importa precisar o âmbito do presente processo.
- 33 Relativamente ao artigo 23.º da Convenção de Viena, referido pelas partes, deve recordar-se que esta Convenção é um acordo de direito internacional celebrado pelos Estados-Membros e por Estados terceiros no exercício das suas competências em matéria de relações diplomáticas. Em princípio, diz respeito às relações bilaterais entre os Estados e não às relações entre a Comunidade, que, aliás, não é parte nesta

Convenção, e o Estado da sede de uma instituição das Comunidades, no presente caso, o Reino da Bélgica.

- 34 Em todo o caso, como a advogada-geral salientou nos n.ºs 35 a 37 das suas conclusões, embora a Comunidade deva exercer as suas competências com respeito pelo direito internacional (acórdão de 24 de Novembro de 1992, C-286/90, Poulsen e Diva Navigation, Colect., p. I-6019, n.º 9), a Convenção de Viena não se reveste de importância determinante neste processo.
- 35 Uma vez que faz parte do âmbito do direito comunitário, o alcance da imunidade fiscal das Comunidades é, em primeiro lugar, determinado no artigo 3.º do protocolo, especificamente concebido atendendo às características das Comunidades.
- 36 Deve referir-se que o artigo 3.º do protocolo estabelece dois regimes de imunidade, quer se trate de impostos directos ou indirectos. O artigo 3.º, primeiro parágrafo, do protocolo é consagrado à imunidade das Comunidades quanto aos impostos directos, enquanto que o segundo parágrafo deste artigo é relativo às taxas e aos impostos indirectos.
- 37 Quanto ao regime relativo aos impostos directos, a imunidade é incondicional e geral, pois as Comunidades, tal como os seus haveres, rendimentos e outros bens, estão isentos de quaisquer impostos directos a nível nacional. Quanto ao regime relativo às taxas e aos impostos indirectos, a imunidade não é ilimitada; pelo contrário, é circunscrita e sujeita a condições (v., neste sentido, acórdão de 26 de Outubro de 2006, Comunidade Europeia, C-199/05, ainda não publicado na Colectânea, n.º 31).

- 38 Uma vez que esta diferença de regime constitui um elemento essencial para apreciar uma imunidade, é indispensável saber em qual destes dois regimes se insere um litígio relativo a uma alegada isenção fiscal.
- 39 Além disso, no âmbito de um processo por incumprimento, compete à Comissão indicar, já no decurso da fase pré-contenciosa, a disposição precisa que define uma obrigação cujo desrespeito pelo Estado-Membro é alegado. Esta obrigação da Comissão resulta, designadamente, de duas exigências, a saber, a protecção dos direitos de defesa do Estado-Membro implicado nesse processo e a necessidade de uma delimitação clara do objecto do litígio.
- 40 Com efeito, a fase pré-contenciosa tem por finalidade, designadamente, dar ao Estado-Membro em questão a oportunidade de invocar utilmente os seus meios de defesa contra as acusações formuladas pela Comissão (acórdãos de 15 de Janeiro de 2002, Comissão/Itália, C-439/99, Colect., p. I-305, n.º 10, e de 24 de Junho de 2004, Comissão/Países Baixos, C-350/02, Colect., p. I-6213, n.º 18) e assegurar que o eventual processo contencioso tenha por objecto um litígio claramente definido (acórdãos de 20 de Junho de 2002, Comissão/Alemanha, C-287/00, Colect., p. I-5811, n.º 17, e Comissão/Países Baixos, já referido, n.º 19).
- 41 No que diz respeito ao objecto do presente processo, há que observar que, ao remeter para o artigo 3.º do protocolo no seu parecer fundamentado, bem como na sua petição, a Comissão não especifica qual dos três parágrafos desse artigo serve de fundamento à sua acção. No entanto, embora a Comissão não precise expressamente a disposição que define a obrigação que o Reino da Bélgica não respeitou, o parecer fundamentado e a petição contêm elementos que permitem deduzir claramente o fundamento do seu pedido.

- 42 Em primeiro lugar, deve observar-se que o artigo 3.º, terceiro parágrafo, do protocolo não pode manifestamente servir de base para efeitos de uma qualquer imunidade fiscal. Em segundo lugar, há que constatar que a Comissão não apresenta, nem no parecer fundamentado nem na petição, argumentos específicos para fundamentar em que medida o Reino da Bélgica não cumpriu as suas obrigações decorrentes do artigo 3.º, segundo parágrafo, desse protocolo. Pelo contrário, conforme resulta do n.º 11 do presente acórdão, no processo na Cour de cassation, a Comissão tinha proposto que se interrogasse o Tribunal de Justiça sobre a questão de saber se a imunidade fiscal das Comunidades se opunha à instituição de um imposto directo, como o imposto regional.
- 43 Do facto de a Comissão retomar e referir no seu parecer fundamentado e na sua petição o pedido que dirigiu à Cour de cassation, no qual qualifica claramente o imposto regional de «imposto directo», resulta que a acusação apresentada pela Comissão se insere no âmbito do regime da imunidade relativa aos impostos directos.
- 44 Por outro lado, mesmo que o protocolo não contenha uma definição de imposto directo e que não existam, para esse efeito, disposições adoptadas para a execução do protocolo, alguns elementos de interpretação desse conceito são fornecidos pela Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94). Esta directiva, cujo âmbito de aplicação, antes da alteração pela Directiva 79/1070/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979 (JO L 331, p. 8; EE 09 F1 p. 14), estava exclusivamente reservado aos impostos directos, definiu, no artigo 1.º, n.º 2, o imposto sobre o rendimento e o património, englobando neste conceito, independentemente do sistema de cobrança, os impostos que incidem sobre o património total ou sobre elementos do património. No que se refere ao imposto que, segundo a Comissão e o Conselho,

está a cargo das Comunidades, é pacífico que se baseia no artigo 3.º, n.º 1, alínea c), do regulamento e que respeita aos titulares de direitos reais sobre imóveis. Uma vez que atinge directamente as pessoas em função do seu património ou dos seus direitos reais com valor patrimonial, pode considerar-se que este imposto é cobrado sobre um elemento do património, na acepção da Directiva 77/799.

45 À luz do artigo 3.º, n.º 1, alínea c), do regulamento, deve, igualmente, recordar-se que as características do imposto regional devem ser estabelecidas tendo em conta todos os respectivos sujeitos passivos, a saber, as pessoas singulares e colectivas a cargo das quais o mesmo é instituído, e não em função das consequências financeiras que resultem eventual e indirectamente desse imposto para as Comunidades.

46 Por conseguinte, o imposto regional em causa apresenta o carácter de um imposto directo e há que apreciar a acção da Comissão no contexto do artigo 3.º, primeiro parágrafo, do protocolo.

47 É pacífico que, ao abrigo do artigo 3.º, primeiro parágrafo, desse protocolo, as Comunidades estão isentas do imposto instituído pelo regulamento, tanto na qualidade de ocupante como na qualidade de proprietário ou senhorio do imóvel. No âmbito de aplicação deste regulamento, elas não podem ser tratadas, nos termos do direito fiscal, como sujeitos passivos.

48 No entanto, a Comissão e o Conselho alegam que a legislação em causa, que, sem submeter expressamente as Comunidades a esse imposto, tem por efeito e por finalidade fazer com que o referido imposto seja suportado, ainda que

indirectamente, mas, todavia, necessariamente, pelas Comunidades, é contrária ao princípio da imunidade fiscal. Ao violar esta imunidade, o autor do regulamento faz com que as Comunidades participem numa contribuição de natureza fiscal, através de estipulações contratuais que fazem recair de uma forma generalizada e sistemática sobre as Comunidades a carga dos impostos que oneram os proprietários de imóveis quando estes são arrendados a estas últimas ou pela simples repercussão do imposto no preço da renda.

49 Esta argumentação não pode ser acolhida.

50 Embora o artigo 3.º, primeiro parágrafo, do protocolo isente as Comunidades dos impostos directos, em contrapartida, o mesmo artigo não prevê essa isenção para os co-contratantes destas últimas. Além disso, esta disposição nada prevê sobre a repercussão económica dos impostos directos a que os referidos co-contratantes estão sujeitos. Logo, a Comissão e o Conselho não podem contestar a repercussão do imposto regional com base no artigo 3.º, primeiro parágrafo, do protocolo.

51 Com efeito, por um lado, embora essa repercussão seja feita através de uma cláusula contratual que consta do contrato de arrendamento, é necessariamente conforme à vontade das partes contratantes, dado que a inclusão de uma cláusula dessa natureza resulta da liberdade contratual das mesmas. Por outro lado, quando a repercussão do imposto regional é feita por aumento do valor da renda, resulta igualmente da liberdade contratual das partes, pois a definição do teor do contrato, incluindo a

determinação de um elemento do contrato como o montante da renda, exige o consentimento das mesmas. Neste último caso, além disso, o imposto regional a cargo dos proprietários não é necessariamente repercutido, automática e integralmente, por estes últimos sobre os arrendatários.

- 52 É verdade que pode existir uma situação no mercado do arrendamento susceptível de levar, ou mesmo de obrigar, a Comunidade a aceitar essa cláusula contratual ou a pagar um valor de renda que neutralize ou diminua para o seu co-contratante o encargo de um imposto directo.
- 53 No entanto, nenhuma situação do mercado pode gerar uma imunidade fiscal, uma vez que esta deve resultar de um acto de direito internacional, comunitário ou nacional.
- 54 Além disso, acolher a argumentação da Comissão e do Conselho poderia apagar a delimitação entre as situações que estão abrangidas pela imunidade fiscal e as que não estão, dando lugar a pedidos de imunidade fiscal relativa a todo o tipo de impostos directos, incluindo impostos sobre o rendimento e impostos sobre as sociedades.
- 55 Esta interpretação do artigo 3.º, primeiro parágrafo, do protocolo, segundo a qual esta disposição não pode servir de fundamento a um isenção do imposto regional, não pode ser infirmada, contrariamente ao que a Comissão e o Conselho sustentam, nem pela finalidade da imunidade fiscal das Comunidades nem pelas circunstâncias da instituição deste imposto.

- 56 Quanto à finalidade desta imunidade, deve recordar-se que resulta da necessidade de garantir a independência das Comunidades em relação aos Estados-Membros e o seu bom funcionamento (acórdão de 28 de Março de 1996, AGF Belgium, C-191/94, Colect., p. I-1859, n.º 19). Todavia, mesmo que a isenção dos co-contratantes de imposto regional constituísse uma vantagem financeira em proveito das Comunidades, há que observar que a Comissão não apresentou qualquer elemento conclusivo que demonstre que a repercussão desse imposto sobre ela seria susceptível de lesar a independência das Comunidades ou de colocar entraves ao seu bom funcionamento (acórdão Comunidade Europeia, já referido, n.º 43). Além disso, uma interpretação à luz da finalidade de uma disposição não pode ter por resultado privar de qualquer efeito útil a letra clara e precisa dessa disposição (v., neste sentido, acórdão Comunidade Europeia, já referido, n.º 42, e, no que diz respeito aos privilégios e imunidades do Banco Central Europeu, acórdão de 8 de Dezembro de 2005, BCE/Alemanha, C-220/03, Colect., p. I-10595, n.º 31).
- 57 No que se refere às circunstâncias da instituição do imposto regional, há que admitir que o objectivo prosseguido pelo legislador regional foi, sem dúvida, a melhoria das receitas fiscais. A este respeito, deve recordar-se que, de acordo com jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário (acórdãos de 26 de Outubro de 2006, C-345/05, Comissão/Portugal, ainda não publicado na Colectânea, n.º 10, e de 14 de Novembro de 2006, C-513/04, Kerckhaert e Morres, ainda não publicado na Colectânea, n.º 15). Ora, na medida em que este último não seja violado, essa competência permite, em princípio, aos Estados-Membros introduzir novos impostos, estabelecer outros contribuintes e outras isenções diferentes dos que são visados em legislação análoga anterior, ou aumentar a taxa de imposição.
- 58 Esta conclusão não é infirmada pela circunstância de, durante a discussão sobre a adopção do regulamento em causa, o Ministro competente da Região de Bruxelas-Capital ter mencionado a probabilidade de as alterações que aquele introduziria na legislação anterior levarem a uma situação em que certos proprietários de imóveis pudessem fazer repercutir esse imposto no preço pago, designadamente, pelas

Comunidades na qualidade de arrendatários. Com efeito, não se pode censurar que um Estado-Membro aumente as suas receitas fiscais mediante a inclusão, no âmbito de aplicação de um imposto, de pessoas susceptíveis de agir como co-contratantes das Comunidades pelo simples facto de, em determinadas situações de mercado, estes poderem fazer repercutir uma parte ou a totalidade desse imposto nos preços de bens ou de serviços fornecidos às Comunidades.

- 59 Há que acrescentar que o imposto regional se aplica, de acordo com o artigo 3.º, n.º 1, alínea c), do regulamento, aos proprietários de imóveis que excedam uma determinada superfície e que este tipo de imposição directa introduzida pelo legislador regional é comum nos Estados-Membros.
- 60 Por último, deve afastar-se os argumentos da Comissão e do Conselho relativos, por um lado, à jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre o artigo 13.º do protocolo, que protege a isenção fiscal contra as tentativas dos Estados-Membros atacarem este princípio de forma directa ou indirecta (acórdãos de 24 de Fevereiro de 1988, Comissão/Bélgica, 260/86, Colect., p. 955, e de 14 de Outubro de 1999, Vander Zwalmen e Massart, C-229/98, Colect., p. I-7113), e, por outro, ao facto de as Comunidades suportarem um encargo financeiro mais elevado que os arrendatários privados que beneficiam da dedução fiscal da renda e das despesas.
- 61 Com efeito, como o Governo belga observa, esta jurisprudência incide sobre a interpretação das disposições do protocolo que isentam os funcionários e outros agentes das Comunidades de impostos nacionais sobre os seus vencimentos, salários e emolumentos. Esta isenção diz respeito especificamente aos agentes das Comunidades e está limitada às imposições nacionais susceptíveis de incidir sobre os rendimentos provenientes do exercício das suas funções, que são objecto de

tributação comunitária. Em contrapartida, no presente processo não existe uma imposição a nível comunitário e, além disso, só estão em causa as disposições do protocolo que isentam as próprias Comunidades de todos os impostos directos (v., neste sentido, acórdão AGF Belgium, já referido, n.º 14).

- 62 No que se refere à possibilidade de dedução da renda e das despesas relativas ao arrendamento de um imóvel da base tributável dos sujeitos passivos do imposto sobre as sociedades, há que observar que este argumento não pode ter nenhum efeito quanto à resolução da presente acção, uma vez que as instituições das Comunidades não prosseguem um fim lucrativo e apresentam uma natureza totalmente diferente das empresas que estão sujeitas ao imposto sobre as sociedades.
- 63 Atendendo às considerações precedentes, há que declarar que a introdução do imposto regional não contraria nem a redacção nem os objectivos do artigo 3.º, primeiro parágrafo, do protocolo.
- 64 Por conseguinte, há que julgar a acção da Comissão improcedente.

Quanto às despesas

- 65 Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo o

Reino da Bélgica pedido a condenação da Comissão e tendo esta sido vencida nos seus fundamentos, há que condená-la nas despesas. Em conformidade com o artigo 69.º, n.º 4, primeiro parágrafo, do mesmo regulamento, a instituição que intervenha no processo suportará as suas próprias despesas. Assim, o Conselho, interveniente, suportará as suas próprias despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) decide:

- 1) A acção é julgada improcedente.**
- 2) A Comissão das Comunidades Europeias é condenada nas despesas.**
- 3) O Conselho da União Europeia suportará as suas próprias despesas.**

Assinaturas

