CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL MICHAEL B. ELMER
apresentadas em 8 de Junho de 1995 *

1. O Sozialgericht Nürnberg alemão submeteu ao Tribunal de Justiça duas questões prejudiciais respeitantes à aplicação do artigo 73.° do Regulamento (CEE) n.° 1408/71 do Conselho, relativo à aplicação dos regimes de segurança social aos trabalhadores assalariados, aos trabalhadores não assalariados e aos membros da sua família que se deslocam no interior da Comunidade [1], relativamente à legislação alemão sobre prestações familiares para filhos a cargo conjugada com as normas alemãs sobre deduções por filhos a cargo e tributação conjunta dos cônjuges.

Matéria de facto

2. O recorrente no processo principal, um cidadão espanhol, José Imbernon Martínez, residiu em Espanha até Setembro de 1988. Em 18 de Setembro de 1988 foi para a República Federal da Alemanha e, a partir de 21 de Setembro de 1988, obteve trabalho na firma alemã Schafft Fleischwerke GmbH, em Ansbach.

A esposa espanhola de José Imbernon Martínez e os seus dois filhos, nascidos em 1974 e 1978, continuaram a residir em Espanha, onde a esposa, segundo informações, não tinha qualquer actividade profissional nem outra forma de rendimentos.

José Imbernon Martínez beneficiou em 1988 em Espanha, no período de 1 de Janeiro de 1988 a 30 de Agosto de 1988, de um subsídio de desemprego de 33 030 PTA, correspondentes a 4 000,59 DM, enquanto que pelo seu trabalho como assalariado na Alemanha no resto do ano de 1988 obteve rendimentos de 9 923 DM.

O Bundesanstalt für Arbeit, Kindergeldkasse (esrviço federal alemão do trabalho, caixa de pensões por filhos a cargo), concedeu a partir de Setembro de 1988 a José Imbernon Martínez o subsídio por filhos a cargo por inteiro para os seus dois filhos. Além disso, as autoridades fiscais alemãs admitiram relativamente ao exercício anual de 1988 uma dedução relativamente aos dois filhos de José Imbernon Martínez. Esta dedução foi admitida nos termos da lei alemã relativa ao imposto sobre o rendimento, Einkommensteuergesetzes (a seguir «EStG»), § 33 a, segundo a qual, em casos especiais, pode ser admitida uma dedução no rendimento anual, designadamente por filhos a cargo, de pessoas que de outra forma não teriam direito à

* Língua original: dinamarquês.

1 — JO 1971, L 149, p. 2; EE 05 F1 p. 98, na redacção que lhe foi dada pelo Regulamento (CEE) n.° 2001/83 do Conselho, de 2 de Junho de 1983 (JO L 230 p. 6; EE 05 F3, p. 53) com as alterações introduzidas pelo Regulamento (CEE) n.° 3427/89 do Conselho, de 30 de Outubro de 1989 (JO L 331, p. 1), e, em último lugar, pelo Regulamento (CEE) n.° 1249/92 do Conselho, de 30 de Abril de 1992 (JO L 136, p. 28).

dedução por filhos a cargo no rendimento colectável. A dedução admitida foi fixada de acordo com a dedução geral por filhos a cargo, isto é, foi calculada *pro rata temporis* e desta forma apenas abrangeu os meses de 1988 em que José Imbernon Martínez residiu na Alemanha.

Em 26 de Março de 1990, José Imbernon Martínez requereu, nos termos da lei alemã relativa ao subsídio por filhos a cargo, Bundeskindergeldgesetzes (a seguir «BKGG»), § 11 a, n.° 1, um complemento do subsídio relativamente aos seus filhos que se cifraria em 91 DM por mês. Em 29 de Maio de 1990, foi-lhe concedido um complemento de 11 DM por mês relativamente ao período em questão, mas o pedido de complemento do subsídio por filhos a cargo nos termos do § 11 a, n.° 1, da BKGG foi tacitamente indeferido.

Por requerimento de 6 de Junho de 1990, José Imbernon Martínez reclamou desta decisão alegando que, com base na denominada «ficção de domicílio» prevista no artigo 73.° do Regulamento n.° 1408/71, deveria considerar-se que a sua esposa e filhos tinham residência na Alemanha. Isto teria como consequência que ele tinha direito à dedução por filhos a cargo no seu rendimento tributável e à tributação de acordo com as regras relativas à tributação conjunta dos cônjuges («splitting») e, desta forma, também direito ao complemento geral do subsídio por filhos a cargo nos termos do § 11 a, n.° 1, da BKGG.

A reclamação foi indeferida por decisão de 23 de Agosto de 1990, da qual José Imbernon Martínez interpôs, em 10 de Setembro de 1990, recurso para o Sozialgericht Nürnberg.

Despacho de reenvio

3. O Sozialgericht Nürnberg, por despacho de 26 de Abril de 1993, suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudicais:

«1) A ficção de domicílio contida no artigo 73.° do Regulamento (CEE) n.° 1408/71 tem por consequência que indivíduos com direito a prestações por filhos a cargo, cujos filhos residem noutro Estado-Membro das Comunidades Europeias, estão sujeitos à aplicação do § 11 a da Bundeskindergeldgesetz (lei sobre as prestações por filhos a cargo, BKGG) e das disposições fiscais aí referidas, tal como se os respectivos filhos residissem no âmbito de aplicação territorial da BKGG?

2) a) A ficção de domicílio contida no artigo 73.° do Regulamento (CEE) n.° 1408/71 tem por consequência que indivíduos com direito a prestações por filhos a cargo, e cujos cônjuges residem noutro Estado-

-Membro das Comunidades Europeias, estão sujeitos à aplicação do § 11 a da BKGG e das disposições fiscais aí referidas, tal como se o respectivo cônjuge residisse no âmbito de aplicação territorial da BKGG?

2) b) No caso de a resposta à questão anterior ser afirmativa, a tributação de rendimentos do autor deve ser calculada tendo em atenção o n.° 5 do § 32 a da Einkommensteuergesetz (lei do imposto sobre o rendimento, EStG)?»

A legislação alemã

4. Resulta do § 1, n.° 1, primeiro período, da EStG, que só as pessoas que têm domicílio ou residência habitual no território alemão são sujeitos tributários ilimitados.

Nos termos do § 2, n.° 7, da EStG, o imposto sobre o rendimento é normalmente um imposto anual. Contudo, no caso de a obrigação de imposto não abranger um ano completo, este é substituído pelo período em que a pessoa em questão foi sujeito tributário na Alemanha.

Nos termos do § 26, n.° 1, da EStG, os cônjuges que são ambos sujeitos tributários ilimitados na Alemanha podem optar entre serem tributados cada um por si ou conjuntamente (o denominado «splitting»). No caso de os cônjuges optarem pela tributação conjunta, resulta do § 26 b que os rendimentos dos cônjuges são considerados conjuntamente, de forma que o seu rendimento conjunto é tributado como se cada um deles tivesse auferido uma metade. Se um cônjuge tiver um rendimento alto e o outro cônjuge um rendimento baixo ou nulo, a aplicação do «splitting» implica que o rendimento tributável dos cônjuges é compensado, de forma a que a progressividade da escala do imposto sobre os rendimentos seja atenuada.

5. No que se refere à dedução por filhos a cargo, o § 32, n.° 2, da EStG prescrevia, na altura do litígio aqui em apreciação, que só podiam ser tomadas em consideração despesas relativas aos filhos se os filhos fossem sujeitos tributários ilimitados na Alemanha.

Além disso, resulta do § 32, n.° 6, que:

«Por cada um dos filhos do sujeito tributário, que seja tomado em consideração para o efeito, é deduzido um montante de 2 052 DM no rendimento. No caso de tributação conjunta dos cônjuges nos termos dos §§ 26 e 26 b, é deduzido um montante de 4 104 DM, se o filho for filho de ambos os cônjuges.»

6. O § 11 a, n.° 1, da BKGG dispõe que:

«O subsídio por filhos a cargo relativamente a filhos em relação aos quais o titular tem direito à dedução nos termos do § 32, n.° 6, da lei relativa ao imposto sobre o rendimento, é acrescido do complemento calculado nos termos do n.° 6 se o rendimento tributável do titular do direito... for inferior à dedução de base... O rendimento tributável é tomado em consideração na medida e enquanto servir de base à tributação; se houver motivo para tal, o rendimento tributável pode ser fixado como um montante negativo. Se o imposto sobre o rendimento for calculado segundo a tabela do § 32 a, n.os 5 ou 6 da lei relativa ao imposto sobre o rendimento, o mesmo é substituído por um montante correspondente ao dobro da dedução de base.»

As disposições pertinentes do direito comunitário

7. As partes alegaram que o artigo 48.° do Tratado CEE é importante para a resolução do presente caso. Resulta deste artigo que:

«1. A livre circulação dos trabalhadores deve ficar assegurada, na Comunidade, o mais tardar no termo do período de transição [2].

2. A livre circulação dos trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-Membros, no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho.

3. A livre circulação de trabalhadores compreende, sem prejuízo das limitações justifi-

2 — Nos termos do artigo 8.° do Tratado CEE, que foi assinado em 25 de Março de 1957, o mercado comum será progressivamente estabelecido ao longo de um período de transição de doze anos.

cadas por razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública, o direito de:

a) responder a ofertas de emprego efectivamente feitas;

b) deslocar-se livremente, para o efeito, no território dos Estados-Membros;

c) residir num dos Estados-Membros a fim de nele exercer uma actividade laboral, em conformidade com as disposições legislativas, regulamentares e administrativas que regem o emprego dos trabalhadores nacionais;

d) permanecer num território de um Estado-Membro depois de nele ter exercido uma actividade laboral, nas condições que serão objecto de regulamentos de execução a estabelecer pela Comissão.

4. ...»

8. O Regulamento n.° 1408/71 prevê no artigo 73.° que «o trabalhador assalariado ou não assalariado sujeito à legislação de um Estado-Membro tem direito, para os membros da sua família que residam no território de outro Estado-Membro, às prestações familiares previstas pela legislação do primeiro Estado, como se residissem no território deste...».

Observações das partes no Tribunal de Justiça

9. José Imbernon Martínez alegou que resulta do texto do artigo 73.° do Regulamento n.° 1408/71, conjugado com os princípios estabelecidos nos artigos 48.° a 51.° do Tratado, que o direito de um trabalhador assalariado de receber uma prestação familiar nos termos da legislação de um Estado-Membro, pela qual o trabalhador assalariado está abrangido, não pode estar dependente do facto de os membros da sua família terem residência no território desse Estado-Membro. A circunstância de a legislação de um Estado-Membro relativa às prestações familiares remeter para normas de direito fiscal segundo as quais os membros da família do trabalhador devem ter residência no território desse Estado-Membro para que o trabalhador possa ter direito às prestações familiares não pode implicar a inaplicabilidade do artigo 73.° do Regulamento n.° 1408/71 que se refere a denominada «ficção de domicílio», uma vez que qualquer Estado-Membro, mesmo quando a sua legislação social remete para outras disposições legais, não pode deixar de respeitar as regras do artigo 73.°

José Imbernon Martínez alegou ainda que foi objecto de um tratamento discriminatório,

correspondente à situação no processo Schumacker [3].

10. O Governo espanhol alegou que o complemento da prestação por filhos a cargo em litígio constitui uma prestação familiar nos termos do artigo 73.° do Regulamento n.° 1408/71. É certo que a República Federal da Alemanha tem o direito de estabelecer regras sobre as prestações sociais, mas deve nesta matéria providenciar para que estas regras tenham um conteúdo que corresponda ao que é exigido pela harmonização das disposições adoptadas pela Comunidade. Desta forma, a República Federal deve antes de mais observar o princípio da proibição de discriminação dos trabalhadores assalariados e das suas famílias com base na nacionalidade ou na residência, tal como vem prescrito nos artigos 7.° e 48.° do Tratado CEE, conjugados com o artigo 3.° do Regulamento n.° 1408/71.

Assim, segundo a opinião do Governo espanhol, não é possível exigir, tal como o faz o § 11 a, n.° 1, da BKGG, que o complemento da prestação por filhos a cargo esteja dependente da circunstância de os filhos terem a residência na Alemanha, uma vez que isso põe em causa o direito da família do trabalhador de ter residência noutro Estado-Membro e constitui um obstáculo à livre circulação de trabalhadores na Comunidade. A disposição do artigo 73.° do Regulamento n.° 1408/71 deve por isso ser aplicada tanto à disposição do § 11 a, n.° 1, da BKGG como às disposições fiscais para as quais esta disposição remete.

11. A Comissão é de opinião que primeiro se deve procurar saber, relativamente às disposições fiscais alemãs, se as condições que devem ser preenchidas para obter o direito ao complemento da prestação por filhos a cargo são compatíveis com as regras do artigo 48.° do Tratado e do artigo 7.° do Regulamento (CEE) n.° 1612/68 do Conselho, de 15 de Outubro de 1968, relativo à livre circulação dos trabalhadores na Comunidade [4]. Os impostos directos não são exceptuados da proibição de discriminação prevista no Tratado, e se as disposições fiscais alemãs estabelecem algumas vantagens em razão da residência da família do trabalhador, tal legislação e, portanto, também a disposição relativa ao complemento da prestação por filhos a cargo, que para aquelas remete, prejudica designadamente os trabalhadores sujeitos tributários que são nacionais de outro Estado-Membro. Isto é a expressão de uma discriminação dissimulada, que viola o artigo 48.° do Tratado e o artigo 7.° do Regulamento n.° 1612/68.

No caso do Tribunal de Justiça assim o não entender, a Comissão alega que o complemento da prestação por filhos a cargo do § 11 a, n.° 1, da BKGG é uma prestação familiar e, portanto, está no âmbito de aplicação do disposto no artigo 73.° do Regulamento n.° 1408/71.

3 — Acórdão de 14 de Fevereiro de 1995 (C-279/93, Colect, . p. I-225).

4 — JO L 257, p. 2; EE 05 F1 p. 77.

12. O Governo alemão esclareceu na audiência que o § 32, n.° 2, da EStG, em conformidade com a Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts de 21 de Dezembro de 1993 já foi revogado e que ao § 32, n.° 6, da EStG foi aditado pela mesma lei o seguinte período:

«no que se refere aos filhos que não eram sujeitos tributários ilimitados do imposto sobre rendimento no início do ano, nem no decurso do mesmo se tornaram sujeitos tributários ilimitados de imposto sobre rendimento, podem ser efectuadas deduções por filhos a cargo na medida em que as condições do Estado de residência do filho o tornem necessário e razoável».

Segundo os esclarecimentos do Governo alemão, no futuro, quando se trate de filhos que vivem num Estado-Membro, na prática será sempre considerado necessário e razoável deduzir um montante para despesas com os filhos no rendimento tributável. Desta forma, é opinião do governo que na tributação dos trabalhadores assalariados dos Estados-Membros deixará de existir na prática qualquer diferença quer os filhos do trabalhador tenham residência na Alemanha ou noutro Estado-Membro.

No que se refere ao presente processo, o Governo alemão declarou que o Ministério Federal das Finanças, por comunicação de 10 de Agosto de 1992, decidiu que a partir do ano de 1992, relativamente às despesas por filhos a cargo, não haverá mais redução do complemento extraordinário e que tal também não sucederá relativamente aos anos anteriores na medida em que a fixação dos impostos relativos a esses anos anteriores ainda não seja definitiva. Desta forma, as autoridades alemãs atribuíram por via administrativa a José Imbernon Martínez o pretendido complemento da prestação por filhos a cargo.

O Governo alemão esclareceu finalmente que os trabalhadores dos outros Estados-Membros, como consequência do acórdão do Tribunal de Justiça no processo Schumacker, serão além disso tratados no futuro como se os seus cônjuges tivessem residência na Alemanha.

O Governo alemão é além disso da opinião que o acórdão Schumacker deve ter aplicação correspondente no presente processo.

Admissibilidade

13. Independentemente do facto de as autoridades alemãs terem posteriormente concedido a José Imbernon Martínez o pretendido complemento por filhos a cargo, o Sozialgericht Nürnberg manteve o seu pedido de resposta à questão suscitada, uma vez que con-

siderou que José Imbernon Martínez tem interesse em ver as questões esclarecidas, pois num momento posterior — por exemplo em consequência de desemprego — poderia ver-se de novo numa situação em que auferisse um rendimento de tal forma baixo que estivesse abrangido pelo âmbito de aplicação do § 11 a, n.° 1 da BKGG.

14. Resulta da jurisprudência assente no Tribunal de Justiça que:

«compete exclusivamente aos órgãos jurisdicionais nacionais aos quais é submetido o litígio e que devem assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a proferir, apreciar, à luz das particularidades de cada processo, quer a necessidade de uma decisão prejudicial para ficar em condições de proferir o seu julgamento...» [5].

Nos termos da jurisprudência do Tribunal de Justiça, um pedido de decisão prejudicial não deixa de ter ligação com a questão de mérito na causa principal só pelo facto de o litígio que deu origem à questão prejudicial não — ou já não — se considerar como subsistindo com base na questão submetida ao Tribunal de Justiça [6]. A circunstância de as autoridades alemãs terem pago a prestação pretendida não pode desta forma revestir importância para a questão de saber se o Tribunal de Justiça se deve pronunciar no presente processo.

Também não é de atribuir grande importância ao facto de o Governo alemão no futuro pretender em processos correspondentes aplicar uma interpretação das normas fiscais alemãs segundo a qual os trabalhadores nacionais de outros Estados-Membros serão considerados como se o seu cônjuge e filhos residissem na Alemanha, de forma que não deverão poder suscitar-se litígios semelhantes. O artigo 177.° do Tratado, que implica uma colaboração e uma clara repartição de competências entre os tribunais nacionais e o Tribunal de Justiça, não atribui competência ao Tribunal de Justiça para verificar os fundamentos da decisão de reenvio e a relevância das questões colocadas [7].

Finalmente, não resulta nem da comunicação do tribunal de reenvio na qual é mantido um pedido de decisão prejudicial sobre as questões submetidas, nem dos articulados apresentados no Tribunal de Justiça que o processo que está na base do reenvio prejudicial já não esteja a correr. Desta forma, as questões colocadas também não podem ser rejeitadas com o fundamento de que deixou de existir razão para uma decisão prejudicial [8].

15. Pelo exposto, não penso que o Tribunal de Justiça deva recusar pronunciar-se no presente processo.

5 — V., em último lugar, acórdão de 2 de Junho de 1994, AC-ATEL Electronics Vertriebs (C-30/93, Colect., p. I-2305, n.° 18).

6 — V., por exemplo, acórdão de 13 de Março de 1979, Peureux (86/78, Recueil, p. 897, n.° 6), e acórdão de 26 de Fevereiro 1992, Bernini (C-3/90, Colect., p. I-1071, n.° 10).

7 — V. acórdão de 23 de Abril de 1991, Ryborg (C-297/89, Colect., p. I-1943, n.° 9), e os acórdãos correspondentes de 20 de Maio de 1976, Mazzalai (111/75, Colect., p. 291, n.° 9), e de 16 de Julho de 1992, Meilicke (C-83/91, Colect., p. I-4871, n.° 24).

8 — V. acórdãos de 4 de Outubro de 1991, Society for the Protection of Umborn Children Ireland (C-159/90, Colect., p. I-4685, n.° 12), de 21 de Abril de 1988, Pardini (388/95, Colect., p. 2041, n.° 11), e de 16 de Julho de 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Colect., p. I-4673, n.° 18).

Questão de mérito

16. O processo no tribunal nacional incide sobre uma questão relativa ao direito de obter um complemento da prestação por filhos a cargo nos termos da legislação vigente na altura e, portanto, antes das referidas alterações das normas fiscais efectuadas pelo Governo alemão. Assim, apenas me pronunciarei sobre a situação jurídica naquela altura.

17. O tribunal de reenvio apenas colocou questões prejudiciais relativamente às normas alemãs sobre a prestação por filhos a cargo e às normas fiscais alemãs sobre a dedução por filhos a cargo e sobre a tributação conjunta dos cônjuges em relação com o artigo 73.° do Regulamento n.° 1408/71.

Todavia, estou de acordo com a Comissão em que é necessário antes de mais tomar posição sobre se o artigo 48.° do Tratado relativo à livre circulação de trabalhadores na Comunidade se opõe a normas nacionais como as alemãs. Estas normas, através da remissão para uma série de normas fiscais nacionais, fazem com que o direito a uma prestação familiar para um trabalhador assalariado que é nacional de um Estado-Membro e que em virtude do exercício da sua actividade profissional fixou residência noutro Estado-Membro fiquem dependentes do facto de o cônjuge e os filhos do trabalhador em questão fixarem igualmente domicílio ou terem a sua residência permanente no mesmo Estado-Membro que o trabalhador.

Se as normas relativas a este tratamento dos trabalhadores assalariados doutros Estados-Membros não forem consideradas como compatíveis com o artigo 48.° do Tratado, não haverá necessidade de tomar posição sobre a questão concreta relativa à ficção de domicílio prevista no artigo 73.° do Regulamento n.° 1408/71.

18. Apesar de o Tribunal de Justiça, no quadro do artigo 177.° do Tratado, não ter competência para se pronunciar sobre a compatibilidade de disposições nacionais com o Tratado, resulta de jurisprudência constante que o Tribunal de Justiça tem contudo competência para fornecer aos tribunais nacionais todos os elementos de interpretação de direito comunitário que permitam a estes proferir uma decisão sobre estas questões [9].

19. No processo Schumacker, já referido, o Tribunal de Justiça tomou posição quanto a uma série de questões prejudiciais sobre se disposições nacionais segundo as quais os sujeitos tributários sejam objecto de trata-

9 — V., por exemplo, acórdão de 14 de Julho de 1994, Rustica Semences (C-438/92, Colect., p. I-3519), de 9 de Julho de 1992, K Line Air Service Europe (C-131/91, Colect., p. I-4513), e de 7 de Março de 1989, Schumacher (215/87, Colect., p. 617).

mento diferenciado consoante residam ou não no Estado-Membro em questão se podem considerar compatíveis com o artigo 48.° do Tratado.

A situação no referido processo era a de um nacional belga, Roland Schumacker, que tinha residência na Bélgica mas tinha uma actividade assalariada na República Federal da Alemanha. A esposa de Roland Schumacker tinha igualmente residência na Bélgica mas não tinha contudo quaisquer rendimentos. Nesse contexto, Roland Schumacker requereu às autoridades fiscais alemãs que o imposto sobre o seu salário retido na fonte fosse calculado segundo, nomeadamente, o regime do «splitting», mas este requerimento foi indeferido com base em que a esposa não tinha residência na Alemanha. No seu acórdão, o Tribunal de Justiça pronunciou-se antes de mais sobre se a proibição de discriminação prevista no artigo 48.° do Tratado também é aplicável às disposições fiscais nacionais e declarou que:

«O artigo 48.° do Tratado deve ser interpretado no sentido de que é susceptível de limitar o poder dos Estados-Membros de determinarem as condições de sujeição e as regras de tributação dos rendimentos auferidos no seu território por nacionais de outros Estados-Membros, na medida em que, em matéria de cobrança de impostos directos, este artigo não autoriza um Estado-Membro a tratar os nacionais de outros Estados-Membros que, no uso do direito de livre circulação, exercem no seu território actividades assalariadas, de forma menos favorável que os seus nacionais que se encontrem na mesma situação» (n.° 24).

O Tribunal de Justiça pronunciou-se seguidamente sobre a existência de discriminação tendo declarado que:

«... as normas referentes à igualdade de tratamento proíbem não só discriminações ostensivas, em razão da nacionalidade, mas ainda qualquer forma de discriminação dissimulada que, mediante a aplicação de outros critérios de distinção, conduza efectivamente ao mesmo resultado» (n.° 26)

e

«... que, segundo jurisprudência constante, a discriminação só pode consistir na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou da mesma regra a situações diferentes» (n.° 30).

À questão sobre se existia discriminação numa situação como a descrita, o Tribunal de Justiça respondeu:

«A discriminação de um não residente que aufere o essencial dos seus rendimentos e a quase totalidade dos rendimentos familiares num Estado-Membro diverso do da sua resi-

dência consiste em a sua situação pessoal e familiar não ser tomada em conta no Estado de residência nem no Estado do emprego» (n.° 38).

O Tribunal de Justiça não considerou que esta discriminação pudesse ser justificada pela necessidade de aplicação coerente dos regimes fiscais:

«... Em situações como a do processo principal, o Estado da residência não pode tomar em consideração a situação pessoal e familiar do contribuinte, pois a carga fiscal aí existente não é suficiente para o permitir. Quando tal acontece, o princípio comunitário da igualdade de tratamento exige que a situação pessoal e familiar do não residente seja tomada em consideração no Estado do emprego da mesma forma que para os nacionais residentes e que lhes sejam concedidos os mesmos benefícios fiscais» (n.° 41).

O Tribunal de Justiça também não considerou que a discriminação se pudesse justificar pelas dificuldades administrativas que tornariam impossível ao Estado de emprego conhecer os rendimentos auferidos no Estado de residência pelos não residentes que trabalhem no seu território:

«... a 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... oferece possibilidades de obtenção das informações necessárias comparáveis às existentes entre os serviços fiscais no plano interno. Não existem assim obstáculos administrativos à tomada em consideração no Estado onde a actividade é exercida da situação pessoal e familiar do não residente» (n.° 45).

Nesta base, o Tribunal de Justiça declarou que:

«O artigo 48.° do Tratado deve ser interpretado no sentido de que obsta à aplicação da legislação de um Estado-Membro que tributa um trabalhador que exerce actividades profissionais no seu território mas é nacional de outro Estado-Membro, no território do qual reside, mais gravosamente do que os trabalhadores que residem no seu território e aí ocupam o mesmo emprego, quando os rendimentos do nacional do segundo Estado provêm total ou quase totalmente do trabalho exercido no primeiro Estado, não dispondo no Estado de residência de rendimentos suficientes para aí serem submetidos a tributação que permita tomar em consideração a sua situação pessoal e familiar.»

20. Afigura-se útil estabelecer uma comparação entre as circunstâncias concretas do processo Schumacker e as circunstâncias concretas do presente processo. Roland Schumacker tinha residência na Bélgica e esteve de 15 de Maio de 1988 até 31 de Dezembro de 1989 empregado na Alemanha como trabalhador assalariado. Nos termos da convenção em matéria de dupla tributação celebrada entre a Bélgica e a Alemanha, o direito de tributar foi atribuído à Alemanha como Estado em que o trabalho era exercido. A partir de 15 de Maio de 1988, Roland Schumacker não teve qualquer rendimento na Bélgica. Nada vem esclarecido no acórdão sobre os seus rendimentos antes de 15 de Maio de 1988.

José Imbernon Martínez residiu no período de 1 de Janeiro de 1988 a 31 de Agosto de 1988 na Espanha e auferiu neste país apenas um terço do seu rendimento de 1988. A partir de 1 de Setembro de 1988 e até ao fim do ano esteve empregado como trabalhador assalariado na Alemanha, onde auferiu mais de dois terços do seu rendimento total de 1988. Neste período, foi sujeito tributário ilimitado na Alemanha e a partir de 1 de Setembro de 1988 não teve qualquer rendimento em Espanha.

A situação fiscal de Schumacker e Martínez era a mesma, uma vez que ambos auferiram nos períodos controvertidos a totalidade dos seus rendimentos em virtude do trabalho na Alemanha, e nenhum deles teve nesses períodos qualquer rendimento no outro Estado, o que era suficiente para que pudessem ser tributados de forma a que fosse tomada em consideração a sua situação familiar.

Portanto, a única diferença entre os dois processo é o facto de José Imbernon Martínez no período em questão ter residido na Alemanha e desta forma ter uma ligação ainda mais forte com este país do que Roland Schumacker.

Nesta base pode-se concluir, em minha opinião, que também nesta situação, como consequência das normas fiscais alemãs relativas à dedução por filhos a cargo e à tributação conjunta dos cônjuges, foram aplicadas disposições diversas a situações semelhantes, uma vez que no que se refere à pessoa de José Imbernon Martínez relativamente à concessão da prestação por filhos a cargo nem no Estado-Membro em que exerceu a sua actividade nem no Estado do qual era nacional foi tomada em consideração a sua situação pessoal, mas tal não sucedia relativamente aos nacionais alemães que na Alemanha exerciam um trabalho assalariado semelhante e que juntamente com os membros da sua família tinham residência na Alemanha.

21. Tal como foi declarado pelo Tribunal de Justiça no processo Schumacker, tal discriminação não pode justificar-se nem por necessidades de aplicação coerente dos regimes fiscais nem por dificuldades administrativas que as autoridades fiscais alemãs possam eventualmente ter no cálculo do rendimento tributável do trabalhador.

22. Desta forma, proponho que o Tribunal de Justiça responda ao tribunal de reenvio que o artigo 48.° do Tratado deve ser interpretado no sentido de que se opõe a disposi-

ções nacionais segundo as quais o direito a uma prestação familiar de um trabalhador que é nacional de um Estado-Membro, mas que tem uma actividade assalariada e residência no território de um outro Estado-Membro, esteja dependente de determinadas condições de direito fiscal que só podem ser preenchidas se a esposa e os filhos do trabalhador tiverem o seu domicílio ou a sua residência habitual no mesmo Estado-Membro que o trabalhador.

23. Em consequência, não há que apreciar se o artigo 73.° do Regulamento n.° 1408/71 é aplicável relativamente às normas do § 11 a, n.° 1, da BKGG.

Conclusão

24. Por consequência, proponho que o Tribunal de Justiça declare:

«O artigo 48.° do Tratado CEE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a disposições nacionais segundo as quais o direito a uma prestação familiar de um trabalhador que é nacional de um Estado-Membro, mas que tem uma actividade assalariada e residência no território de um outro Estado-Membro, dependa de determinadas condições de direito fiscal que só podem ser preenchidas se a esposa e os filhos do trabalhador tiverem o seu domicílio ou a sua residência habitual no mesmo Estado-Membro que o trabalhador.»