ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

14 de Setembro de 1999 *

No processo C-391/97,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), pelo Finanzgericht Köln (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Frans Gschwind

e

Finanzamt Aachen-Außenstadt,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 48.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 39.° CE),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch e P. Jann, presidentes de secção, C. Gulmann, J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm, L. Sevón, M. Wathelet (relator) e R. Schintgen, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

secretário: D. Louterman-Hubeau, administradora principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação de F. Gschwind, por W. Kaefer, conselheiro fiscal em Aachen,

— em representação do Finanzamt Aachen-Außenstadt, por J. Viehöfer, Regierungsdirektor no Finanzamt Aachen-Außenstadt,

— em representação do Governo alemão, por E. Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo belga, por J. Devadder, director de administração no Serviço Jurídico do Ministério dos Negócios Estrangeiros, do Comércio Exterior e da Cooperação para o Desenvolvimento, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Hélène Michard, membro do Serviço Jurídico, assistida por A. Buschmann, funcionário nacional colocado à disposição do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de F. Gschwind, representado por W. Kaefer, assistido por G. Saß, do Finanzamt Aachen-Außenstadt, representado por E. Marx, Leitender Regierungsdirektor no Finanzamt Aachen-Außenstadt, do Governo alemão, representado por C.-D. Quassowski, do Governo neerlandês, representado por J. S. van den Oosterkamp, consultor jurídico adjunto no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por A. Buschmann, na audiência de 26 de Janeiro de 1999,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 11 de Março de 1999,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 27 de Outubro de 1997, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de Dezembro seguinte, o Finanzgericht Köln submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 48.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 39.° CE).

2 Esta questão foi suscitada no âmbito de um litígio que opõe F. Gschwind ao Finanzamt Aachen-Außenstadt (a seguir «Finanzamt»), a propósito das condições de determinação do imposto sobre os rendimentos salariais recebidos na Alemanha.

Quadro jurídico nacional

3 A legislação alemã relativa ao imposto sobre o rendimento prevê um regime de tributação diferente consoante o lugar de residência do sujeito passivo. Nos termos do artigo 1.°, n.° 1, da Einkommensteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o rendimento, a seguir «EStG»), as pessoas singulares que tenham o seu domicílio ou a sua residência habitual na Alemanha estão aí sujeitas ao imposto sobre a totalidade do seu rendimento mundial («sujeição integral»). Em contrapartida, segundo o n.° 4 do mesmo artigo, as pessoas singulares que não tenham nem domicílio nem residência habitual na Alemanha só estão sujeitas ao imposto sobre a parte do seu rendimento recebida na Alemanha («sujeição parcial»). De acordo com o artigo 49.°, n.° 1, alínea 4), da EStG, estes rendimentos de fonte alemã incluem os obtidos em resultado de uma actividade assalariada exercida na Alemanha.

4 O legislador alemão instituiu, a favor dos contribuintes integralmente sujeitos, casados e não separados permanentemente, um regime de tributação conjunta, que implica a determinação de uma matéria colectável comum conjugada com aplicação do processo chamado de «splitting» [divisão] para atenuar a progressividade da tabela do imposto sobre o rendimento. Para este efeito, segundo o artigo 26.°b da EStG, «os rendimentos obtidos pelos cônjuges são adicionados e são-lhes imputados conjuntamente e, salvo disposição em contrário, os cônjuges são então tratados como um único contribuinte». Em aplicação do artigo 32.°a, n.° 5, da EStG, o imposto sobre o rendimento para os cônjuges tributados em conjunto «eleva-se ao dobro do imposto que incide sobre metade do seu rendimento tributável comum... (processo de splitting)». O rendimento é então tributado como se cada um dos esposos recebesse metade. Isto implica, em caso de diferença sensível entre os rendimentos dos esposos, uma diminuição da tributação do casal. Pelo efeito combinado do processo de «splitting» e da progressividade do imposto alemão, esta diminuição fiscal é, em princípio, tanto mais importante quanto maior for a disparidade entre os rendimentos respectivos dos esposos.

5 Esta vantagem fiscal foi reservada, num primeiro tempo, aos cônjuges residentes na Alemanha, mesmo que um deles obtivesse rendimentos de fonte estrangeira, sendo estes tidos em conta para o cálculo da taxa do imposto no que respeita à progressividade.

6 Depois da alteração legislativa, ocorrida em 1995, para adaptar o regime do imposto sobre o rendimento dos não residentes à jurisprudência desenvolvida pelo Tribunal de Justiça nos seus acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225), e de 11 de Agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Colect., p. I-2493), o sujeito passivo casado que não tenha nem domicílio nem residência habitual na Alemanha e que seja nacional de um dos Estados-Membros das Comunidades Europeias ou de uma das partes contratantes do acordo sobre o Espaço Económico Europeu pode pedir, nos termos do artigo 1.°a, n.° 1, alínea 2), da EStG, para beneficiar da matéria colectável comum aos esposos e da taxa de tributação, resultante do processo de «splitting» quando o seu cônjuge resida num desses Estados e

— o rendimento global dos esposos esteja sujeito ao imposto alemão sobre o rendimento até, pelo menos, 90%,

— ou os seus rendimentos não sujeitos ao imposto alemão sobre o rendimento não excedam 24 000 DM nesse ano civil.

7 Com efeito, nestas condições, o direito alemão considera os esposos, embora não tenham domicílio nem residência habitual na Alemanha, como contribuintes integralmente sujeitos. Como tal, beneficiam também das outras vantagens fiscais concedidas aos residentes no que respeita à tomada em conta da sua situação pessoal e familiar (encargos familiares, despesas de seguros e outros elementos que dão direito a deduções e reduções fiscais).

8 Nos termos dos artigos 26.° e 26.°a da EStG, estes contribuintes podem, pedindo para serem tributados separadamente, evitar o encargo suplementar que resulta da aplicação do «splitting» devido à progressividade (por exemplo, quando o cônjuge obtém rendimentos elevados de fonte estrangeira).

O litígio no processo principal

9 F. Gschwind, de nacionalidade neerlandesa, reside com a sua família nos Países Baixos, perto da fronteira alemã. No decurso dos anos de 1991 a 1992, exerceu uma actividade assalariada em Aachen (Alemanha), enquanto a sua esposa exercia uma actividade assalariada nos Países Baixos.

10 Durante cada um destes anos, F. Gschwind obteve rendimentos salariais tributáveis da ordem dos 74 000 DM, representando cerca de 58% dos rendimentos somados do casal. Em conformidade com o artigo 10.°, n.° 1, da convenção entre a República Federal da Alemanha e o Reino dos Países Baixos destinada a evitar dupla tributação no que concerne ao imposto sobre o rendimento, os impostos sobre a fortuna e diversos outros impostos, e a regulamentar outras questões de ordem fiscal, assinada em Haia em 16 de Junho de 1959 (a seguir «convenção»), os rendimentos de F. Gschwind eram tributáveis na Alemanha, ao passo que os da sua esposa eram tributáveis nos Países Baixos. Todavia, em virtude do artigo 20.°, n.° 3, da convenção, as autoridades fiscais neerlandesas tinham o direito de incluir na matéria colectável do imposto os rendimentos tributáveis na Alemanha deduzindo do imposto assim calculado a parte deste correspondente aos rendimentos tributáveis na Alemanha.

11 Na sequência da alteração do regime fiscal em 1995, aplicável aos impostos ainda não liquidados à data em que ocorreu, a administração fiscal alemã tributou, em

1997, os rendimentos de 1991 e 1992 de F. Gschwind como contribuinte integralmente sujeito, mas considerou-o como se ele fosse solteiro, pelo motivo de, em conformidade com os artigos 1.°, n.° 3, e 1.°a, n.° 1, alínea 2), da EStG, os rendimentos obtidos pela sua esposa nos Países Baixos excederem simultaneamente o limite absoluto de não incidência de 24 000 DM por ano e o limite relativo de 10% dos rendimentos acumulados do casal. Esta liquidação provocou para F. Gschwind um encargo fiscal suplementar de 1 012 DM referentes a 1991 e de 724 DM referentes a 1992, em relação ao imposto que ele teria pago segundo a tabela aplicável aos casais, tal como prevista nos artigos 26.° e 26.°b da EStG, tendo em conta o «splitting».

12 Tendo sido indeferida a sua reclamação contra as decisões de liquidação do imposto dos anos de 1991 e 1992, F. Gschwind interpôs recurso para o Finanzgericht Köln, alegando que a recusa de aplicar a tabela resultante da aplicação do «splitting» a nacionais comunitários casados, trabalhando na Alemanha e residindo noutro Estado-Membro é contrária ao artigo 48.° do Tratado, bem como à jurisprudência do Tribunal de Justiça resultante dos acórdãos Schumacker, já referido, e de 27 de Junho de 1996, Asscher, C-107/94, Colect., p. I-3089.

13 Para decidir este litígio, o Finanzgericht Köln decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial seguinte:

«É contrário ao artigo 48.° do Tratado CE considerar que, nos termos do § 1, n.° 3, segundo parágrafo, em conjugação com o § 1a, n.° 1, segundo parágrafo, da lei do imposto sobre o rendimento, um cidadão neerlandês que aufere na República Federal da Alemanha rendimentos sujeitos a imposto provenientes da sua actividade de trabalhador subordinado, não tendo tido no seu território residência ou estadia habitual bem como o seu cônjuge, que dele não está separado e que também ali não tem residência nem estadia habitual e aufere rendimentos no estrangeiro, não é considerado sujeito passivo do referido imposto sobre a totalidade dos seus rendimentos para efeito da aplicação do § 26, n.° 1, primeiro parágrafo, da mencionada lei (tributação conjunta), com o fundamento de que o rendimento conjunto dos cônjuges no ano civil não é

inferior a, pelo menos, 90% do imposto sobre o rendimento alemão, ou os rendimentos não sujeitos a imposto alemão excedem 24 000 DM?»

14 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se o artigo 48.°, n.° 2, do Tratado se opõe à aplicação da regulamentação de um Estado-Membro que, simultaneamente, reconhece aos casais residentes o benefício de uma vantagem fiscal, como a resultante da aplicação do regime do «splitting» e subordina a concessão da mesma vantagem fiscal aos casais não residentes à condição de, pelo menos, 90% do seu rendimento mundial estarem sujeitos ao imposto no referido Estado-Membro ou, se essa percentagem não for atingida, de os seus rendimentos de fonte estrangeira não sujeitos ao imposto nesse Estado não ultrapassarem um certo limite.

15 Segundo o Finanzamt e os Governos alemão e neerlandês, a diferença de tratamento entre residentes e não residentes no que concerne à aplicação do «splitting» não é contrária ao direito comunitário. Com efeito, subordinando a concessão desta vantagem aos não residentes à condição de que o rendimento global dos esposos esteja sujeito ao imposto alemão sobre o rendimento até 90%, pelo menos, ou que os seus rendimentos não sujeitos a esse imposto não excedam 24 000 DM, o legislador alemão tirou as consequências do acórdão Schumacker, já referido. Este acórdão só exige o reconhecimento do benefício do «splitting» aos não residentes quando a sua situação pessoal e familiar não possa ser tomada em conta no Estado de residência, devido ao facto de receberem na Alemanha o essencial dos seus rendimentos e a quase totalidade dos seus rendimentos familiares.

16 Ora, no caso como o presente, em que uma parte significativa dos rendimentos familiares é obtido no Estado de residência do contribuinte, este último Estado

está em condições de lhe conceder as vantagens, previstas pela sua legislação, resultantes da tomada em conta da sua situação pessoal e familiar.

17 O Governo belga considera, pelo contrário, que não há qualquer razão objectiva que justifique a recusa do benefício do «splitting» a um casal de não residentes pelo facto de os rendimentos de fonte estrangeira do casal ultrapassarem um determinado limite ou uma dada percentagem do rendimento mundial do casal. Com efeito, o regime alemão do «splitting» não tem por objectivo nem por efeito conferir uma vantagem fiscal, ligada à situação pessoal ou familiar de um contribuinte, que possa ser concedida uma segunda vez no Estado de residência. Trata-se, antes, de um modo de determinação da taxa de tributação, baseado na capacidade contributiva global da comunidade económica que o casal constitui.

18 Finalmente, a Comissão considera que, uma vez que o Estado de residência, neste caso o Reino dos Países Baixos, renunciou, em virtude de uma convenção preventiva de dupla tributação, a tributar os rendimentos salariais do recorrente no processo principal, apenas o Estado de emprego está em condições de tomar em consideração a situação pessoal e familiar do recorrente. Além disso, um contribuinte só opta pelo regime do «splitting» no Estado em que é tributado o cônjuge que recebe rendimentos mais elevados, pois só assim este regime permite diminuir o montante do imposto, atenuando a progressividade da tabela. A aplicação do «splitting» não pode, por conseguinte, levar a uma dupla redução fiscal devido à situação familiar do contribuinte, simultaneamente no Estado de residência e no Estado de emprego. A Comissão acrescenta que a situação em causa no processo principal é objectivamente comparável à de um casal residente na Alemanha em que um dos cônjuges recebe, noutro Estado-Membro, rendimentos salariais isentos do imposto alemão em virtude de uma convenção preventiva de dupla tributação, ao qual o legislador alemão concede, apesar de tudo, o benefício do «splitting».

19 A título subsidiário, a Comissão contesta que, face ao acórdão Schumacker, já referido, o legislador pudesse validamente prever que sejam tomados em conta os rendimentos dos dois cônjuges para efeitos da verificação do respeito dos limites

do rendimento. Uma vez que o imposto alemão incide apenas sobre o rendimento do recorrente no processo principal, ao qual os rendimentos da esposa só são acrescentados para ter em conta a progressividade e não para tributar também esses rendimentos, a Comissão duvida que seja coerente basear-se nos rendimentos dos dois cônjuges para verificar o limite de 90% dos rendimentos.

20 Há que recordar, a título preliminar, que, embora a fiscalidade directa releve da competência dos Estados-Membros, também é verdade que estes últimos devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário e, por conseguinte, absterem-se de qualquer discriminação ostensiva ou dissimulada baseada na nacionalidade (acórdãos já referidos Schumacker, n.os 21 e 26, e Wielockx, n.º 16).

21 Segundo uma jurisprudência constante, uma discriminação consiste na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes.

22 Em matéria de impostos directos, a situação dos residentes e a dos não residentes num Estado não são, regra geral, comparáveis na medida em que o rendimento obtido no território de um Estado por um não residente constitui apenas, na maior parte dos casos, uma parte do seu rendimento global, centralizado no lugar da sua residência e que a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em conta do conjunto do seu rendimento e da sua situação pessoal e familiar, pode-se apreciar melhor no lugar em que ele tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, o que corresponde, em geral, à sua residência habitual (acórdão Schumacker, já referido, n.os 31 e 32).

23 No n.º 34 do acórdão Schumacker, já referido, o Tribunal decidiu que o facto de um Estado-Membro não fazer beneficiar um não residente de certos benefícios fiscais que concede ao residente não é, regra geral, discriminatório, tendo em

conta as diferenças objectivas entre a situação dos residentes e a dos não residentes, tanto do ponto de vista da fonte do rendimento como da capacidade contributiva pessoal ou da situação pessoal e familiar.

24 A residência constitui, de resto, o factor de ligação ao imposto em que se baseia, regra geral, o direito fiscal internacional actual, nomeadamente a convenção-tipo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económicos (OCDE) sobre a dupla tributação, com vista a repartir entre os Estados-Membros a competência fiscal, perante situações que contêm elementos de estraneidade.

25 É assim que, em relação a um casal residente nos Países Baixos e do qual um dos cônjuges trabalha na Alemanha, embora este último Estado seja, em conformidade com o artigo 10.°, n.° 1, da convenção, o único competente para tributar os rendimentos salariais obtidos no seu território, o Reino dos Países Baixos, como Estado de residência, pode, em virtude do artigo 20.°, n.° 3, da convenção, incluir na matéria colectável do imposto os rendimentos tributáveis na Alemanha, deduzindo do imposto assim calculado a parte deste correspondente aos rendimentos tributáveis na Alemanha. Inversamente, em virtude do artigo 20.°, n.° 2, da convenção, se o Estado de residência for a República Federal da Alemanha, esta, ao mesmo tempo que exclui da matéria colectável do imposto rendimentos tributáveis nos Países Baixos, calcula o montante do imposto que incide nos rendimentos tributáveis na Alemanha à taxa aplicável ao rendimento global do contribuinte.

26 Nestas condições, só pode existir discriminação na acepção do Tratado entre residentes e não residentes quando, não obstante a sua residência em Estados-Membros diferentes, se provar que, em relação ao objecto e ao conteúdo das disposições nacionais em causa, as duas categorias de contribuintes se encontram numa situação comparável.

27 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, assim acontece quando o não residente não recebe rendimento significativo no Estado da sua residência e

obtém o essencial dos seus recursos tributáveis de uma actividade exercida no Estado de emprego. Com efeito, nestas condições, o Estado de residência não lhe pode conceder as vantagens resultantes da tomada em conta da sua situação pessoal e familiar, de modo que não existe entre esse não residente e um residente que exerça uma actividade assalariada comparável qualquer diferença de situação objectiva susceptível de basear uma diferença de tratamento no que concerne à tomada em consideração, para efeitos de tributação, da situação pessoal e familiar do contribuinte (acórdão Schumacker, já referido, n.os 36 e 37).

28 É, todavia, conveniente dizer-se que uma situação como a que está em causa no processo principal se distingue nitidamente daquela a que diz respeito o acórdão Schumacker. Com efeito, os rendimentos de R. Schumacker constituíam a quase totalidade dos rendimentos do seu núcleo fiscal e nem ele nem a sua esposa tinham, no seu Estado de residência, rendimentos significativos que permitissem tomar em conta a sua situação pessoal e familiar. Ora, através do estabelecimento, um em percentagem, o outro em montante absoluto, de limites de rendimentos respectivamente tributáveis na Alemanha e não sujeitos ao imposto alemão, a legislação alemã tem precisamente em conta a possibilidade de tomar em consideração, com uma base tributável suficiente, a situação pessoal e familiar dos contribuintes no Estado de residência.

29 No caso em apreço, tendo em conta que cerca de 42% do rendimento mundial do casal Gschwind são obtidos no seu Estado de residência, este último está em condições de tomar em conta a situação pessoal e familiar de F. Gschwind, segundo as modalidades previstas pela legislação desse Estado, pois a matéria colectável é aí suficiente para permitir essa tomada em conta.

30 Nestas condições, não está demonstrado que, por aplicação de disposições fiscais como as que estão em causa no processo principal, um casal não residente do qual um dos cônjuges trabalha no Estado de tributação considerado e que pode, devido à existência de uma matéria colectável suficiente no Estado de residência,

ver tomada aí em conta pela administração fiscal deste último Estado a sua situação pessoal e familiar se encontra numa situação comparável à do casal residente, mesmo se um dos cônjuges trabalha noutro Estado-Membro.

31 Quanto ao argumento da Comissão de que, para efeitos de verificação dos limites de rendimentos, não seria coerente ter em conta rendimentos dos dois cônjuges quando o método de «splitting» só é aplicável aos rendimentos do contribuinte não residente, basta verificar que, embora o sujeito passivo do imposto do Estado de emprego seja o indivíduo e não o casal, um método de cálculo da taxa de tributação como a do «splitting» assenta, por natureza, na tomada em conta dos rendimentos de cada um dos cônjuges.

32 Resulta do que precede que o artigo 48.°, n.° 2, do Tratado deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à aplicação de uma regulamentação de um Estado-Membro que simultaneamente reconhece aos casais residentes o benefício de uma vantagem fiscal, tal como o que resulta da aplicação do regime do «splitting», e subordina a concessão da mesma vantagem fiscal aos casais não residentes à condição de que 90%, pelo menos, do seu rendimento mundial estejam sujeitos ao imposto no referido Estado-Membro ou, se essa percentagem não for atingida, que os seus rendimentos de fonte estrangeira não sujeitos ao imposto nesse Estado não ultrapassem um determinado limite, preservando assim a possibilidade de tomada em conta da sua situação pessoal e familiar no seu Estado de residência.

Quanto às despesas

33 As despesas efectuadas pelos Governos alemão, belga a neerlandês 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.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Finanzgericht Köln, por despacho de 27 de Outubro de 1997, declara:

O artigo 48.°, n.° 2, do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 39.° CE), deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à aplicação de uma regulamentação de um Estado-Membro que simultaneamente reconhece aos casais residentes o benefício de uma vantagem fiscal, tal como o que resulta da aplicação do regime do «splitting», e subordina a concessão da mesma vantagem fiscal aos casais não residentes à condição de que 90%, pelo menos, do seu rendimento mundial estejam sujeitos ao imposto no referido Estado-Membro ou, se essa percentagem não for atingida, que os seus rendimentos de fonte estrangeira não sujeitos ao imposto nesse Estado não ultrapassem um determinado limite, preservando assim a possibilidade de tomada em conta da sua situação pessoal e familiar no seu Estado de residência.

Rodríguez Iglesias Kapteyn Hirsch

Jann Gulmann

Murray Edward Ragnemalm

Sevón Wathelet Schintgen

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 14 de Setembro de 1999.

O secretário

R. Grass

O presidente

G. C. Rodríguez Iglesias