CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL PHILIPPE LÉGER

apresentadas em 20 de Junho de 2002 [1]

1. Sendo a fiscalidade directa da competência dos Estados-Membros, um nacional comunitário que aufere um salário no Estado-Membro onde reside e noutro Estado-Membro da Comunidade está sujeito a ver as suas remunerações tributadas nesse último Estado, o Estado de emprego, e no seu Estado de residência.

2. Embora a eliminação da dupla tributação seja um dos objectivos do Tratado [2], o direito comunitário não define o método mais apropriado para o atingir. É aos Estados-Membros que compete ajustar, entre si, as disposições necessárias para alcançar esse objectivo.

3. No presente processo, o Tribunal de Justiça é questionado sobre a compatibilidade com os artigos 48.° do Tratado CE [3] e 7.° do Regulamento (CEE) n.° 1612/68 do Conselho [4] de disposições cuja aplicação tenha como consequência que um trabalhador assalariado perca, no cálculo do imposto sobre os seus rendimentos no Estado de residência, o benefício de uma parte das suas deduções fiscais pelo facto de ter recebido, no mesmo ano, remunerações no seu Estado de residência e noutro Estado-Membro.

I — O direito comunitário

4. O artigo 48.° do Tratado dispõe, nos seus n.os 1 e 2, que a livre circulação dos trabalhadores fica assegurada na Comunidade e 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.

5. O artigo 7.° do Regulamento n.° 1612/68 dispõe, designadamente:

«1. O trabalhador nacional de um Estado-Membro não pode, no território de outros Estados-Membros, sofrer, em razão da sua nacionalidade, tratamento diferente

1 — Língua original: francês.

2 — Artigo 220.° do Tratado CE (actual artigo 293.° CE).

3 — Que passou, após alteração, a artigo 39.° CE.

4 — Regulamento (CEE) n.° 1612/68 do Conselho, de 15 de Outubro de 1968, relativo à livre circulação dos trabalhadores na Comunidade (JO L 257, p. 2; EE 05 F1 p. 77).

daquele que é concedido aos trabalhadores nacionais no que respeita a todas as condições de emprego e de trabalho, nomeadamente em matéria de remuneração, de despedimento e de reintegração profissional ou de reemprego, se ficar desempregado.

2. Aquele trabalhador beneficia das mesmas vantagens sociais e fiscais que os trabalhadores nacionais.

[...]»

II — O direito interno

6. O direito interno é constituído, por um lado, pelas convenções bilaterais celebradas pelo Reino dos Países Baixos com, respectivamente, a República Federal da Alemanha [5], a República Francesa [6] e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte [7]. Compreende também as disposições da legislação neerlandesa destinadas a evitar a dupla tributação [8], para as quais remete a Convenção celebrada entre o Reino dos Países Baixos e o Reino Unido, já referida.

7. Segundo as convenções bilaterais aplicáveis, os rendimentos auferidos por um residente nos Países Baixos num dos Estados-Membros co-signatários são tributados neste último Estado quando a actividade profissional aí é exercida.

8. Nos Países Baixos, estes rendimentos estão isentos, mas são tomados em consideração no cálculo dos impostos devidos pelos residentes sobre as remunerações que auferiram nesse Estado, para efeitos da progressividade da tabela de tributação [9].

5 — Convenção entre o Reino dos Países Baixos e a República Federal da Alemanha destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património, bem como de outros impostos diferentes e que regulamenta outros aspectos em matéria fiscal, celebrada em Haia em 16 de Junho de 1959 (*Tractatenblaad* 1959, 85), com as alterações posteriormente introduzidas (*Tractatenblaad* 1960, 107; 1980, 61 e 200; 1991, 95; 1992, 14, e 1994, 81).

6 — Convenção entre o Reino dos Países Baixo e a República Francesa destinada a evitar a dupla tributação e a impedir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património, celebrada em Paris, em 16 de Março de 1973 (*Tractatenblaad* 1973, 83) com as alterações posteriormente introduzidas (*Tractatenblaad* 1974, 41).

7 — Convenção entre o Reino dos Países Baixos e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte destinada a evitar a dupla tributação e a impedir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre os lucros de capital, celebrada em Haia em 17 de Novembro de 1980 (*Tractatenblaad* 1981, 54 e 108; 1983, 128; 1989, 128 e 1991, 12 a 14 inclusive).

8 — Decreto de 21 de Dezembro de 1989, relativo às regras para evitar a dupla tributação (*Staatsblad* 1989, n.º 594, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1990), com as alterações introduzidas pelo Decreto de 23 de Dezembro de 1994 (*Staatsblad* 1994, 694, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1995) (a seguir «decreto de 1989»), e pela Lei de 16 de Dezembro de 1964, sobre as regras relativas ao imposto sobre os rendimentos, com as alterações posteriormente introduzidas pela Lei de 24 de Dezembro de 1994 (*Staatsblad* 1993, 760) (a seguir «lei de 1964»).

9 — Este método de «isenção com progressividade» é uma variante do método de isenção, que constitui em si mesmo um dos dois métodos clássicos de eliminação da dupla tributação no Estado de residência, cujo princípio se encontra previsto no modelo de Convenção da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económicos (OCDE), nos artigos 23.º A e 23.º B. Contudo, estes artigos e, nomeadamente, o artigo 23.º A, relativo ao método de isenção, não especificam como devem ser aplicados estes métodos.

9. Assim, o imposto devido nos Países Baixos é calculado da seguinte forma:

$$\text{imposto sobre o rendimento global} \times \frac{\text{rendimento ilíquido estrangeiro}}{\text{rendimento ilíquido global}}$$ 11.

— em primeiro lugar, o imposto é calculado com base na totalidade dos rendimentos, incluindo os rendimentos isentos provenientes de fonte estrangeira, segundo a tabela progressiva de direito comum, deduzindo os montantes pagos a título de alimentos e a quota-parte isenta de imposto, a que a situação do sujeito passivo lhe dá direito;

Os montantes pagos pelo interessado por força da sua obrigação de alimentos e a quota-parte isenta, tomados em consideração no cálculo do imposto sobre o rendimento global, não são deduzidos do rendimento ilíquido global, que constitui o denominador da fracção de proporcionalidade.

— subtrai-se a este montante teórico a isenção a conceder a título de rendimentos auferidos e tributados nos Estados de emprego;

— esta isenção é calculada da seguinte forma [10]:

10. As modalidades de cálculo desta isenção têm por objecto repartir pela totalidade dos rendimentos [12] do sujeito passivo as deduções inerentes à sua situação pessoal e

10 — O modo de cálculo da isenção está previsto no artigo 3.° do decreto de 1989, para o qual remete a Convenção celebrada entre o Reino dos Países Baixos e o Reino Unido, já referida, nos seguintes termos: «A isenção [a conceder por força da Convenção destinada a evitar a dupla tributação] é aplicada concedendo uma redução do montante do imposto sobre o rendimento que seria devido [segundo a lei de 1964] se [a convenção] não se aplicar, até esse montante. Esta redução é igual ao montante que se situa, em relação ao imposto que seria devido [segundo a lei de 1964], na mesma proporção que o rendimento ilíquido estrangeiro, tendo em conta as reduções e acréscimos previstos no Capítulo II, Secções 5 A, 5 B, 5 C e 7 desta lei e a dedução das perdas que devam ser compensadas por força do Capítulo IV da mesma lei, na medida em que estas sejam compostas por rendimento ilíquido negativo». As convenções celebradas entre o Reino dos Países Baixos e, respectivamente, a República Francesa e a República Federal da Alemanha, contemplam modalidades de cálculo idênticas às do decreto de 1989.

11 — Esta fracção é designada por «fracção de proporcionalidade».

12 — Na fundamentação do decreto de 7 de Novembro de 1991, que alterou o decreto de 1989, indica-se que «esta fórmula foi escolhida para tomar em consideração determinadas deduções que, na opinião do legislador neerlandês, embora afectem seguramente a capacidade contributiva, não são imputáveis a certas fontes de rendimentos situadas nos Países Baixos ou no estrangeiro. Como estas deduções não estão ligadas a fontes precisas, pode considerar-se que estas despesas devem ser cobertas pela totalidade do rendimento. Sendo, na fracção de proporcionalidade, os rendimentos brutos o denominador e ao multiplicar por esta fracção o montante total do imposto devido sem aplicar o decreto, resulta que essas despesas oneram proporcionalmente a parte dos rendimentos tanto de origem estrangeira como a tributável nos Países Baixos (o que se convencionou designar repartição)».

familiar. Estas deduções só são imputadas nos impostos devidos nos Países Baixos pelo *pro rata* dos rendimentos auferidos pelo interessado neste Estado.

III — Matéria de facto e tramitação no processo principal

11. Em 1994, F. de Groot, nacional neerlandês, residia nos Países Baixos. No primeiro trimestre de 1994, auferiu os seguintes rendimentos como trabalhador assalariado: 74 395 NLG na Alemanha, 84 812 NLG em França e 35 009 NLG no Reino Unido; recebeu também uma remuneração de 89 665 NLG nos Países Baixos.

12. A partir de 1 de Abril de 1994, o interessado ficou desempregado, tendo recebido 34 743 NLG a título de prestações de desemprego.

13. Durante esse ano, pagou 43 230 NLG a título de pensão de alimentos e, em 26 de Dezembro de 1994, pagou o montante de 135 000 NLG para resgate da referida pensão.

14. A título dos rendimentos que auferiu na Alemanha, em França e no Reino Unido, F. de Groot pagou, nesses Estados, impostos correspondentes, respectivamente, a 16 768, 12 398 e 11 335 NLG. No cálculo destes impostos não foram tomados em consideração os pagamentos que efectuou a título da obrigação de alimentos.

15. O imposto sobre os rendimentos auferidos nos Países Baixos foi fixado pela administração fiscal neerlandesa segundo o método de cálculo indicado no n.° 9 das presentes conclusões. Os montantes pagos pelo interessado a título da obrigação de alimentos e a quota-parte isenta, tomados em consideração no cálculo do imposto sobre o rendimento global, não foram deduzidos do rendimento ilíquido global, que constitui o denominador da fracção de proporcionalidade.

16. Como nota o juiz *a quo*, acontece que uma quota-parte dos benefícios fiscais de natureza pessoal que F. de Groot podia requerer, correspondente à fracção de proporcionalidade, não deu lugar a uma redução efectiva do imposto devido nos Países Baixos. Em consequência, o interessado obteve um benefício fiscal, relativamente à sua obrigação de alimentos e à quota-parte

isenta de imposto, menor do que o que teria obtido se todos os seus rendimentos de 1994 tivessem sido auferidos exclusivamente nos Países Baixos [13].

17. O interessado interpôs recurso de cassação da decisão do Gerechtshof te Amsterdam (Países Baixos) que confirmou a decisão da administração fiscal neerlandesa de calcular os impostos do interessado segundo a forma acima indicada.

IV — As questões prejudiciais

18. O Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos) decidiu suspender a instância e solicitar ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os artigos 48.° do Tratado [....] e 7.° do Regulamento n.° 1612/68 opõem-se a que no âmbito de um sistema para evitar a dupla tributação de um residente de um Estado-Membro, que num determinado ano receba (também) noutro Estado-Membro rendimentos de um trabalho assalariado exercido no referido Estado, pelos quais é tributado nesse outro Estado-Membro sem que se tenha em conta a situação pessoal e familiar do referido trabalhador, perca no seu Estado-Membro de residência uma parte proporcional do benefício da redução da sua matéria colectável e das deduções fiscais pessoais?

2) Em caso de resposta afirmativa à questão 1, derivam do direito comunitário exigências específicas em relação à forma como no Estado de residência se deve tomar conta a situação pessoal e familiar do referido trabalhador?»

V — Apreciação

Quanto à primeira questão

19. Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se os artigos 48.° do Tratado e 7.° do Regulamento n.° 1612/68 devem ser interpretados no sentido de que se opõem à aplicação de disposições previstas em convenções bilaterais e numa regulamentação nacional por força das quais um sujeito passivo perde, no cálculo dos seus impostos sobre o rendimento no Estado-Membro de residência, uma parte do benefício da quota-parte isenta de imposto e dos seus benefícios fiscais de carácter pessoal pelo facto de, no ano de referência, também ter

13 — V. n.° 3.6 do despacho de reenvio.

recebido remunerações noutro Estado-Membro, que aí lhe foram tributadas sem que se tenha tomado em consideração a sua situação pessoal e familiar.

20. Da fundamentação do despacho de reenvio [14] resulta que o referido órgão jurisdicional pretende saber se a desvantagem causada a F. de Groot pela regulamentação controvertida constitui um entrave à livre circulação dos trabalhadores, proibido pelo artigo 48.° do Tratado.

21. Recorde-se que, muito embora a fiscalidade directa seja da exclusiva competência dos Estados-Membros, estes últimos devem exercer as competências que detêm no respeito do direito comunitário [15]. Por isso, os Estados-Membros, no exercício da sua competência reservada, não devem infringir as liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado, tais como a liberdade de circulação dos trabalhadores [16].

22. O Tribunal de Justiça precisou igualmente que estas liberdades são incondicionais, de modo que um Estado não pode fazer depender o seu respeito do conteúdo de uma convenção para evitar a dupla tributação celebrada com outro Estado-Membro [17].

23. Segundo jurisprudência constante, o artigo 48.° do Tratado proíbe não só as 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 [18].

24. O Tribunal de Justiça considerou também, em várias ocasiões, que o artigo 48.° do Tratado põe em prática um princípio fundamental, consagrado no artigo 3.°, alínea c), do Tratado [que passou, após alteração, a artigo 3.°, alínea c), CE], onde se determina que, para os fins enunciados no artigo 2.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 2.° CE), a acção da Comunidade implica a abolição, entre os Estados-Membros dos obstáculos à livre circulação de pessoas [19].

14 — N.° 3.9 (o original tem dois n.os 3.9, tratando-se, neste caso, do segundo n.° 3.9, a seguir «n.° *3.9 bis*»).

15 — Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225, n.° 21) e de 14 de Dezembro de 2000, AMID (C-141/99, Colect., p. I-11619, e jurisprudência citada). Para uma aplicação recente, v. acórdão de 15 de Janeiro de 2002, Gottardo (C-55/00, Colect., p. I-413, n.° 32).

16 — V., nomeadamente, acórdãos de 8 de Maio de 1990, Biehl (C-175/88, Colect., p. I-1779, n.° 12), e Schumacker, já referido (n.° 23).

17 — Acórdão de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França (270/83, Colect., p. 273, n.° 26).

18 — Acórdãos de 12 de Fevereiro de 1974, Sotgiu (152/73, Colect., p. 91; Recueil, p. 153, n.° 11) e de 16 de Maio de 2000, Zurstrassen (C-87/99, Colect., p. I-3337, n.° 18). Em matéria fiscal, o Tribunal de Justiça considerou em várias ocasiões que uma regulamentação que subordine um benefício fiscal à condição de residência constitui uma discriminação indirecta, uma vez que os nacionais podem preencher essa condição mais facilmente do que os trabalhadores migrantes nacionais doutros Estados-Membros [v. acórdãos citados nas conclusões do advogado-geral Ruiz-Jarabo Colomer no processo Terhoeve (acórdão de 26 de Janeiro de 1999, C-18/95, Colect., p. I-345, nota 13)].

19 — Acórdãos de 7 de Julho de 1976, Watson e Belmann (118/75, Colect., p. 465, Recueil, p. 1185, n.° 16) e de 7 de Julho de 1992, Singh (C-370/90, Colect., p. I-4265, n.° 15).

25. O Tribunal de Justiça considerou que todas as disposições do Tratado relativas à livre circulação de pessoas visam facilitar aos nacionais comunitários o exercício de actividades profissionais de qualquer natureza no território da Comunidade e opõem-se a medidas que possam desfavorecer esses nacionais quando desejem exercer uma actividade económica no território de outro Estado-Membro [20].

26. O Tribunal de Justiça conclui que os cidadãos dos Estados-Membros dispõem, muito particularmente, do direito, directamente resultante do Tratado, de deixarem o seu Estado de origem para se deslocarem e permanecerem no território de outro Estado-Membro a fim de aí exercerem uma actividade económica [21].

27. Em consequência, as disposições que impeçam ou dissuadam um nacional de um Estado-Membro de deixar o seu Estado de origem para exercer seu o direito de livre circulação constituem, por isso, entraves a esta liberdade, mesmo que sejam aplicáveis independentemente da nacionalidade dos trabalhadores interessados [22].

28. No presente caso, é pacífico que, por força da regulamentação controvertida, F. de Groot obteve um benefício fiscal, inerente à sua obrigação de alimentos e à quota-parte isenta de imposto, menor do que o que teria obtido se todos os seus rendimentos de 1994 tivessem sido auferidos exclusivamente nos Países Baixos [23].

29. Tal como a Comissão e o Governo alemão, consideramos que o artigo 48.° do Tratado se opõe à aplicação da regulamentação controvertida.

30. Esta apreciação assenta nas seguintes considerações: em primeiro lugar, a regulamentação controvertida causou a F. de Groot, e é susceptível de causar a um certo número de sujeitos passivos, uma desvantagem efectiva; em segundo, essa desvantagem não é imputável a disparidades entre os regimes fiscais dos Estados-Membros, antes resulta de um entrave à livre circulação dos trabalhadores, e, em terceiro, em nosso entender, as razões aduzidas para justificar este entrave não podem ser acolhidas.

31. Em primeiro lugar, quanto à realidade da desvantagem resultante da regulamentação em causa, verifica-se que o advogado-geral no órgão jurisdicional *a quo* calculou em 27 341 NLG a redução obtida por F. de Groot a título das suas deduções

20 — Acórdãos de 7 de Julho de 1988, Stanton (143/87, Colect., p. 3877, n.° 13); Singh, já referido (n.° 16) e de 15 de Dezembro de 1995, Bosman (C-415/93, Colect., p. I-4921, n.° 94).

21 — Acórdãos de 5 de Fevereiro de 1991, Roux (C-363/89, Colect., p. I-273, n.° 9); Singh, já referido (n.° 17) e Bosman, já referido (n.° 95).

22 — Acórdãos de 7 de Março de 1991, Masgio (C-10/90, Colect., p. I-1119, n.os 18 e 19) e Bosman, já referido (n.° 96).

23 — V. n.° 16 das presentes conclusões.

de carácter pessoal e em 70 055 NLG [24] a que teria obtido se essas deduções tivessem sido imputadas na totalidade aos rendimentos que auferiu nos Países Baixos. É pacífico que a parte dos benefícios fiscais que F. de Groot não obteve no seu Estado de residência não lhe foi concedida, no todo ou em parte, nos Estados de emprego, porque, como refere o órgão jurisdicional de reenvio, nenhum deles teve em consideração a situação pessoal e familiar do interessado [25].

32. Depois, na medida em que a quota-parte isenta de imposto e as deduções de carácter pessoal só são tidas em conta, nos Países Baixos, pelo *pro rata* dos rendimentos auferidos nesse Estado, é manifesto que, como salienta a Comissão [26], o prejuízo sofrido pelos sujeitos passivos que nele residem será tanto maior quanto mais elevada for a parte dos seus rendimentos auferidos noutro Estado-Membro [27]. Como observa o advogado-geral no órgão jurisdicional de reenvio, o sujeito passivo que tenha auferido o essencial das suas remunerações no estrangeiro e cujos rendimentos nos Países Baixos sejam suficientes para serem tributados neste Estado, suportará «um grande sacrifício fiscal», já que perderá uma parte muito substancial do benefício das deduções inerentes à sua situação pessoal e familiar [28].

33. Em segundo lugar, pensamos que, contrariamente ao que o Governo neerlandês defende, a desvantagem causada a F. de Groot não é imputável a disparidades entre os regimes fiscais dos Estados-Membros, antes resulta de um entrave à livre circulação dos trabalhadores.

34. O Governo neerlandês alega que, de acordo com as exigências expressas pelo Tribunal de Justiça no processo Schumacker, já referido, teve em conta a situação pessoal e familiar de F. de Groot. Sustenta que a desvantagem por este sofrida resulta do método aplicado no presente caso para evitar uma dupla tributação e é imputável ao regime fiscal dos Estados de emprego, que não tiveram em conta a situação pessoal e familiar do interessado. Segundo este Governo, a situação no caso em apreço é comparável à que estava em causa no acórdão de 12 de Maio de 1998, Gilly [29]. Além disso, a regulamentação controvertida conduz ao mesmo resultado que o outro método de eliminação da dupla tributação, isto é, o «método da imputação» [30], que estava em causa nesse acórdão, no sentido de que um residente que tenha feito uso do seu direito de livre circulação pode vir a sofrer uma maior pressão fiscal.

24 — Estimativas referidas no n.º 41 das observações da Comissão.

25 — V. n.º 3.1 do despacho de reenvio.

26 — N.os 72 a 74 das observações da Comissão.

27 — Desde que não exceda o limiar a partir do qual os Estados de emprego devem a ter em conta a situação pessoal e familiar do sujeito passivo não residente, como a seguir se verá.

28 — V. n.º 72 das observações da Comissão.

29 — C-336/96, Colect., p. I-2793.

30 — O método da imputação é o outro método de eliminação da dupla tributação no Estado de residência. Está previsto no artigo 23.º B do modelo de Convenção da OCDE. Este método consiste na inclusão na matéria colectável, pelo Estado de residência, da totalidade dos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo e na concessão ao mesmo de uma dedução fiscal a título do imposto pago no Estado de emprego.

35. Não subscrevemos a análise do Governo neerlandês.

36. É de salientar que, nas circunstâncias do caso *sub judice*, os Estados de emprego não tinham a obrigação de tomar em conta a situação pessoal e familiar de F. de Groot. Por um lado, essa obrigação não estava prevista nas convenções bilaterais aplicáveis nem nas suas regulamentações nacionais [31]. Por outro lado, decorre do acórdão Schumacker, já referido, que o Estado de emprego só tem essa obrigação quando o sujeito passivo obtém o essencial dos seus recursos tributáveis de uma actividade profissional exercida no Estado de emprego, não auferindo rendimentos significativos no Estado de residência, de tal modo que este não se encontra em condições de lhe atribuir os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar [32]. O Tribunal de Justiça considerou que, neste caso, entre um não residente nestas condições e um residente que exerce uma actividade assalariada comparável não existe qualquer diferença de situação objectiva susceptível de justificar diferenças de tratamento quanto à tomada em consideração, para efeitos de tributação, da sua situação pessoal e familiar [33].

37. Pelo contrário, segundo o Tribunal de Justiça, é ao Estado de residência que cabe, em princípio, atribuir ao contribuinte a totalidade dos benefícios fiscais inerentes à sua situação pessoal e familiar. O Tribunal de Justiça considerou que este Estado é o melhor colocado para apreciar a capacidade contributiva global do sujeito passivo, na medida em que este tem os seus interesses pessoais e patrimoniais centralizados no lugar de residência [34]. O Tribunal de Justiça salientou que esta solução é admitida em direito fiscal internacional, nomeadamente no modelo de convenção da OCDE em matéria de dupla tributação [35].

38. Esta análise foi confirmada por várias vezes, nos acórdãos de 27 de Junho de 1996, Asscher [36], de 14 de Setembro de 1999, Gschwind [37] e Zurstrassen, já referido [38].

39. No caso *sub judice*, pensamos que o Governo neerlandês não tem razão ao sustentar [39] que as suas autoridades fiscais tiveram em conta a situação pessoal e familiar de F. de Groot, como lhes impõe a posição adoptada pelo Tribunal de Jus-

31 — O Governo neerlandês sustenta (n.º 34 das suas observações) que F. de Groot podia beneficiar, no Reino Unido, de duas isenções pessoais, a primeira, denominada «*personal allowance*», no montante de 3 444 GBP em 1993/1994 e a segunda, no montante de 1 720 GBP, por deduções a título de alimentos. Julgamos que esta afirmação, contestada por F. de Groot na audiência, não pode infirmar as constatações do órgão jurisdicional de reenvio, segundo as quais, por um lado, no cálculo dos impostos devidos pelo interessado em cada um dos três Estados de emprego, as pensões de alimentos pagas pelo interessado não foram tidas em conta e, por outro lado, nenhum desses Estados concede aos sujeitos passivos não residentes os benefícios inerentes à situação pessoal e familiar previstos para os residentes (v. n.os 3.1 e 3.9 *bis* do despacho de reenvio). Seja como for, esta afirmação só vale em relação ao Reino Unido, de forma que, como o próprio Governo neerlandês reconhece, as questões prejudiciais continuam a ter toda a pertinência relativamente aos rendimentos auferidos por F. de Groot na Alemanha e em França.

32 — N.º 36.

33 — *Ibidem*, n.º 37.

34 — *Ibidem*, n.º 32.

35 — *Idem*.

36 — C-107/94, Colect., p. I-3089 (n.º 44).

37 — C-391/97, Colect., p. I-5451 (n.os 22 e 24).

38 — N.º 21.

39 — V. n.º 38 das suas observações.

tiça no acórdão Schumacker, já referido. Se os alimentos pagos por F. de Groot e a quota parte isenta de imposto foram efectivamente tidos em consideração no cálculo do montante teórico do imposto sobre a totalidade das remunerações do interessado, não é menos certo que, devido à forma como opera a fracção de proporcionalidade, F. de Groot só beneficiou dessas deduções no *pro rata* dos rendimentos que auferiu nos Países Baixos.

40. Assim, pelo facto de ter feito uso do seu direito de livre circulação, F. de Groot perdeu o benefício de uma parte das deduções fiscais previstas pela legislação neerlandesa, e que podia requerer na sua qualidade de residente nos Países Baixos.

41. A desvantagem sofrida por F. de Groot não pode, portanto, ser imputada ao regime fiscal dos Estados de emprego, mas sim às condições em que o Reino dos Países Baixos aplicou ao interessado as deduções inerentes à sua situação pessoal e familiar.

42. Conclui-se, assim, que a situação no caso em apreço não é comparável à que deu lugar ao acórdão Gilly, já referido.

43. Nesse acórdão, A. Gilly tinha sido tributada, na Alemanha, pelos rendimentos auferidos nesse Estado, e em França, onde era residente, pela totalidade dos seus rendimentos. A convenção para evitar a dupla tributação, celebrada entre a República Federal da Alemanha e a República Francesa, previa que os impostos pagos na Alemanha lhe davam direito a um crédito de imposto igual ao montante do imposto francês correspondente a esses rendimentos. Dada a maior progressividade do imposto alemão e o facto de a sua situação pessoal e familiar não ter sido tomada em consideração na Alemanha, mas de o ter sido em França, o crédito de imposto atribuído a A. Gilly era inferior ao montante que ela tinha efectivamente pago na Alemanha. A. Gilly tinha, portanto, suportado uma carga fiscal total mais elevada do que a lhe caberia por rendimentos equivalentes auferidos exclusivamente em França [40].

44. Como o Tribunal de Justiça salientou [41], as consequências desfavoráveis decorrentes para A. Gilly do mecanismo do crédito de imposto controvertido são, antes de mais, consequências das disparidades entre as tabelas de imposto nos Estados-Membros em causa, cuja fixação, na ausência de regulamentação comunitária na matéria, é da competência de cada um dos referidos Estados. Quanto à incidência, sobre o montante do crédito de imposto, da tomada em consideração da situação pessoal e familiar do contribuinte no Estado de residência e não no Estado de

40 — Segundo as Conclusões do advogado-geral Ruiz-Jarabo Colomer, o Tribunal de Justiça decidiu que o artigo 48.° do Tratado não se opõe à aplicação de um mecanismo de crédito de imposto desse tipo (n.° 54). O Tribunal de Justiça considerou que uma convenção como a que estava em causa naquele processo tinha por único objecto evitar que os mesmos rendimentos fossem tributados em cada um dos Estados signatários, e não garantir que a tributação a que um contribuinte é sujeito num Estado não seja superior àquela a que estaria sujeito noutro Estado (n.° 46).

41 — N.° 47.

emprego, o Tribunal de Justiça recordou que essa disparidade provém do facto de, em matéria de impostos directos, as situações dos residentes e dos não residentes não serem, em regra, comparáveis, na medida em que o rendimento auferido no território de um Estado por um não residente constitui, muito frequentemente, apenas parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da residência [42].

45. Segue-se que, ao contrário de F. de Groot, A. Gilly obteve, no seu Estado de residência, todos os benefícios fiscais concedidos aos residentes pela legislação desse Estado.

46. Além disso, como indicou o advogado-geral Ruiz-Jarabo Colomer nas conclusões que apresentou no processo Gilly, já referido [43], teria bastado que as autoridades alemãs diminuíssem a sua taxa de imposto ou que as autoridades francesas aumentassem a sua, para que o mecanismo de crédito de imposto fosse favorável a A. Gilly. O carácter desvantajoso deste sistema é, assim, demasiado aleatório para dissuadir um trabalhador de fazer uso do seu direito de livre circulação entre os dois Estados em causa.

47. Registe-se que este carácter aleatório não se verifica no caso em apreço uma vez que, de acordo com as convenções bilaterais aplicáveis, as regulamentações nacionais e a jurisprudência, os Estados-Membros em que F. de Groot exerceu a sua actividade profissional não estavam obrigados a tomar em consideração a sua situação pessoal e familiar.

48. Concluímos, assim, que também não é pertinente [44] o argumento do Governo neerlandês de que a regulamentação controvertida, ao sujeitar F. de Groot a uma pressão fiscal mais elevada do que se não tivesse feito uso do seu direito de livre circulação, conduz ao mesmo resultado que o método da imputação.

49. No caso em apreço, o determinante é que a desvantagem sofrida por F. de Groot resulta do facto de ter sido privado, pelo seu Estado de residência, de uma parte das deduções previstas na legislação deste Estado.

50. Se os Estados de emprego em causa tivessem tomado em consideração a situação pessoal e familiar de F. de Groot, este poderia igualmente ter tido que suportar uma pressão fiscal mais elevada do que se tivesse auferido a totalidade dos seus rendimentos nos Países Baixos. Poderia ter

42 — N.º 49.

43 — N.ºs 61 e 62.

44 — O Governo neerlandês refere-se, em especial, ao último período do artigo 23.º B n.º 1, do modelo de convenção da OCDE, que prevê que, no sistema da imputação, o imposto pago no Estado de emprego seja deduzido do imposto devido no Estado de residência, dentro do limite da «fracção do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre o património, calculado antes de deduções, correspondente, consoante o caso, aos rendimentos ou ao património tributáveis n[o Estado de emprego]».

sido esse o caso se as deduções inerentes à sua situação pessoal e familiar concedidas nos Estados de emprego fossem inferiores às previstas na legislação neerlandesa e se, para a fixação da taxa de tributação dos não residentes, estes Estados tivessem tomado em consideração a totalidade dos seus rendimentos. Nessa medida, a desvantagem não teria resultado de um entrave à livre circulação dos trabalhadores, sendo imputável às disparidades entre os regimes fiscais dos Estados-Membros.

51. Não é o que se verifica no presente caso. Em nosso entender, o facto de os Estados-Membros onde F. de Groot exerceu a sua actividade profissional não tomarem em consideração a sua situação pessoal e familiar para efeitos de tributação dos rendimentos por ele auferidos obrigava o Estado de residência a conceder ao interessado o benefício da totalidade das deduções a que a sua situação lhe dava direito e de que teria beneficiado se tivesse exercido todas as suas actividades nos Países Baixos [45].

52. Em consequência da imputação, pelas autoridades fiscais neerlandesas, de uma parte das deduções de carácter pessoal de F. de Groot aos rendimentos por ele auferidos nos outros Estados-Membros, o interessado teve que suportar uma desvantagem que não teria sofrido se não tivesse feito uso do seu direito de livre circulação.

53. A regulamentação controvertida constitui, assim, em nossa opinião, um entrave ao exercício desta liberdade, proibido, em princípio, pelo artigo 48.° do Tratado.

54. Em terceiro lugar, consideramos que as razões aduzidas para justificar o entrave controvertido não podem ser acolhidas.

55. Desde logo, o juiz *a quo* interroga-se [46] quanto ao valor do argumento exposto na fundamentação da regulamentação neerlandesa relativa à fracção de proporcionalidade. Segundo este argumento, as deduções em causa servem para apurar a capacidade contributiva do interessado, pelo que não devem ser imputadas exclusivamente nos rendimentos auferidos no Estado de residência [47].

56. Julgamos que este argumento não pode justificar o entrave verificado no caso em apreço. Com efeito, mesmo que, do ponto

45 — Neste sentido, v. acórdão Zurstrassen, já referido. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça decidiu que o Grão-Ducado do Luxemburgo devia tomar em consideração a situação pessoal e familiar do interessado, apesar de a sua mulher ter mantido a residência noutro Estado-Membro, e não tributar P. Zurstrassen como contribuinte solteiro sem encargos familiares, porque o interessado não só residia no Grão-Ducado, mas, além disso, era neste Estado que auferia a quase totalidade dos rendimentos profissionais do seu agregado familiar. O Tribunal de Justiça salientou que o Grão-Ducado do Luxemburgo era o único Estado que podia fazê-lo (n.° 23).

46 — V. n.° 3.9 *bis* do despacho de reenvio.

47 — V. a fundamentação do decreto de 7 de Novembro de 1991, que alterou o decreto de 1989, citado na nota 12 das presentes conclusões.

de vista dos Estados-Membros, possa parecer equitativo repartir o encargo das deduções de carácter pessoal pela totalidade dos rendimentos do sujeito passivo, essa repartição implica que tais deduções sejam igualmente efectuadas nos Estados de emprego. Tendo em conta a inexistência de harmonização ou de coordenação da fiscalidade dos Estados-Membros neste sentido, cabe a estes últimos, nos termos do artigo 220.º do Tratado, celebrar convenções para esse efeito. Se estas não existirem, o Estado-Membro de residência não pode eximir-se a efectuar uma parte dessas deduções sem atentar contra os direitos conferidos aos particulares pelas disposições do Tratado que consagram as suas liberdades fundamentais.

57. Além disso, contrariamente ao Governo belga, não pensamos que esta análise conduza necessariamente à imposição de um encargo desproporcionado ao Estado-Membro de residência. Recorde-se que, no caso *sub judice*, na tributação dos rendimentos de F. de Groot, o Reino dos Países Baixos cobrou impostos acrescidos devido à progressividade da sua tabela de tributação. De resto, já foi por várias vezes decidido que a perda de receitas fiscais não pode em caso algum ser considerada uma razão para justificar qualquer restrição ao exercício de uma liberdade fundamental [48].

58. Finalmente, pensamos que o sistema de imputação proporcional controvertido não é necessário para a coerência do método de isenção com progressividade utilizado no caso em apreço, na acepção da jurisprudência [49]. Com efeito, em nosso entender, não existe qualquer relação entre o método de isenção com progressividade, segundo o qual o Estado de residência não tributa os rendimentos auferidos nos outros Estados-Membros, mas toma em consideração esses rendimentos para fixar a taxa de imposto aplicável às remunerações não isentas, e a imputação das deduções ao *pro rata* dos rendimentos auferidos no Estado de residência [50]. Por outras palavras, pensamos que a eficácia da progressividade do imposto sobre o rendimento no Estado de residência, pretendida pelo método de isenção com progressividade, não está subordinada à limitação, nesse Estado, da tomada em consideração da situação pessoal e familiar do sujeito passivo.

59. Em segundo lugar, contrariamente ao que defendem os governos neerlandês e

48 — Acórdãos de 16 de Julho de 1998, ICI (C-264/96, Colect., p. I-4695, n.º 28) e de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 51).

49 — Nos acórdãos de 18 de Janeiro de 1992, Bachmann (C-204/90, Colect., p. I-249, n.ºs 21 a 28) e Comissão/Bélgica (C-300/90, Colect., p. I-305, n.ºs 14 a 21), o Tribunal de Justiça admitiu que a legislação belga que não permite que os prémios de seguros de vida sejam deduzidos do rendimento tributável quando tiverem sido pagos no estrangeiro era justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal aplicável. A dedutibilidade das cotizações correspondia a tributação de somas devidas pelos seguradores em execução dos contratos de seguro. O Tribunal de Justiça considerou que esta compensação entre a dedutibilidade das cotizações e a tributação das somas devidas não poderia continuar a ser garantida quando os pagamentos relativos às cotizações isentas fossem efectuados por um segurador estrangeiro, no estrangeiro, onde a sua sujeição ao imposto era aleatória.

50 — A este respeito, o Governo neerlandês não pode extrair argumentos do modelo de convenção da OCDE, uma vez que o artigo 23.º A não contém qualquer disposição relativa às deduções inerentes à situação pessoal ou familiar dos sujeitos passivos. Do mesmo modo, os n.ºs 40 a 43 dos comentários a este artigo (v. Vogel, K., *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1997, 3.ª ed., p. 1177), igualmente citados por aquele Governo, não podem legitimar o entrave controvertido. Pelo contrário, o n.º 43 refere que: «In view of the wide variety of fiscal policies and techniques in the different States regarding the determination of tax, especially deductions, allowances and similar benefits, it is preferable not to propose an express and uniform solution in the Convention, but to leave each State free to apply its own legislation and technique. Contracting States which prefer to have special problems solved in their convention are, of course, free to do so in bilateral negotiations [...]».

belga, o entrave controvertido não pode ser justificado, em nosso entender, pelo facto de os residentes nos Países Baixos que auferem rendimentos noutros Estados-Membros retirarem benefícios da sua tributação em diferentes Estados, que compensam a desvantagem denunciada no caso em apreço, de modo que a regulamentação controvertida seria a mais conforme com o objectivo de neutralidade fiscal das actividades transfronteiriças.

60. Quanto aos efeitos da tributação em diferentes Estados-Membros, é certo que na Alemanha, em França e no Reino Unido, a tributação sem progressividade dos rendimentos auferidos nestes Estados pode ter como consequência que a taxa média de tributação de todos os rendimentos do sujeito passivo seja inferior ao que seria se o sujeito passivo tivesse obtido a totalidade dos seus rendimentos nos Países Baixos.

61. Todavia, decorre das estimativas do advogado-geral no órgão jurisdicional de reenvio que a redução de imposto de que F. de Groot beneficiou por essa circunstância não compensou a desvantagem controvertida [51]. Assim, no ano de 1994, pagou nos quatro Estados em causa um montante total de impostos superior ao que teria pago se tivesse auferido todos os seus rendimentos nos Países Baixos.

62. Além disso, o argumento segundo o qual pode acontecer que a redução de imposto ligada à inexistência de progressividade nos Estados de emprego compense a desvantagem causada pela regulamentação controvertida não põe em causa o facto de, quando essa regulamentação se revelar prejudicial, dever ser analisada como um entrave [52]. Julgamos que, neste ponto, a situação no caso em apreço se aproxima da que esteve em causa no acórdão AMID, já referido, relativo a uma regulamentação limitativa da liberdade de estabelecimento [53].

63. Em vista do que antecede, propomos que o Tribunal de Justiça responda à primeira questão que o artigo 48.° do Tratado deve ser interpretado no sentido de que se opõe à aplicação de uma regulamentação por força da qual um sujeito passivo perde, no cálculo dos seus impostos sobre o rendimento no Estado onde é residente, uma parte do benefício da quota-parte isenta de imposto e dos seus benefícios fiscais de carácter pessoal pelo facto de, durante o ano de referência, ter igualmente auferido remunerações noutro Estado-Membro que aí foram tributadas sem que se tenha tido em conta a sua situação pessoal e familiar.

51 — Estimativas citadas no n.° 68 das observações da Comissão.

52 — V., por analogia, acórdão Comissão/França, já referido (n.° 21).

53 — A regulamentação em causa previa que uma sociedade de direito nacional, com sede nesse Estado, só podia deduzir do lucro tributável de um ano, a título de imposto sobre as sociedades, uma perda sofrida no ano anterior na condição de essa perda não poder ser imputada ao lucro realizado no decurso do mesmo ano anterior, por um dos seus estabelecimentos estáveis situado num outro Estado-Membro. O Tribunal de Justiça considerou que esta regulamentação podia criar o risco de uma desvantagem fiscal para as sociedades com estabelecimento estável noutro Estado-Membro (n.° 23). O Tribunal de Justiça considerou que, mesmo supondo que o regime fiscal em causa seja, na maior parte das vezes, favorável às sociedades com estabelecimentos no estrangeiro, tal não impede que, quando esse regime se revela desvantajoso para essas sociedades, leve a uma desigualdade de tratamento em relação às sociedades que não têm estabelecimento noutro Estado-Membro, criando assim um entrave à liberdade de circulação (n.° 27).

64. Na sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio interroga também o Tribunal de Justiça quanto à compatibilidade desta regulamentação com o artigo 7.° do Regulamento n.° 1612/68.

65. Atenta a resposta que propomos seja dada à primeira questão, consideramos desnecessário tomar posição sobre este ponto. Com efeito, tal como o Tribunal de Justiça decidiu desde o acórdão de 4 de Dezembro de 1974, Van Duyn [54], o artigo 48.° do Tratado tem efeito directo nas ordens jurídicas dos Estados-Membros e confere aos particulares direitos que os órgãos jurisdicionais nacionais devem salvaguardar. É também jurisprudência constante que todos os órgãos jurisdicionais nacionais têm obrigação de aplicar integralmente o direito comunitário e de proteger os direitos que este confere aos particulares, não aplicando, caso seja necessário, toda e qualquer disposição da lei nacional eventualmente contrária [55]. Como se viu no n.° 22 das presentes conclusões, o mesmo cabe dizer quanto às disposições de uma convenção internacional bilateral que se revele contrária ao artigo 48.° do Tratado [56].

66. Por isso, não parece ter interesse prático no caso em apreço [57] a questão de saber se o entrave controvertido se insere ou não no âmbito de aplicação do artigo 7.° do Regulamento n.° 1612/68, adoptado para aplicação do artigo 48.° do Tratado, e se configura também uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade.

Quanto à segunda questão

67. Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o direito comunitário contempla exigências específicas quanto à maneira como o Estado de residência tem de tomar em consideração a situação pessoal e familiar de um trabalhador que também exerceu uma actividade profissional noutro Estado-Membro.

68. Decorre da fundamentação do despacho de reenvio [58] que o juiz *a quo* pretende saber se, no caso em apreço, o Reino dos Países Baixos tem que conceder a F. de Groot uma dedução efectiva tão elevada quanto aquela de que teria beneficiado se tivesse auferido a totalidade dos seus rendimentos no Estado de residência.

69. Pelas razões já expostas, designadamente nos n.os 51 e 65, julgamos que F. de Groot tem o direito de beneficiar das

54 — 41/74, Colect., p. 567; Recueil, p. 1337 (n.° 1 do dispositivo).

55 — Acórdãos de 9 de Março de 1978, Simmenthal (106/77, Colect., p. 243; Recueil, p. 629, n.° 21) e Terhoeve, já referido (n.° 56).

56 — Neste sentido, a propósito de uma convenção celebrada com um Estado terceiro, v. acórdão Gottardo, já referido (n.os 32 a 34).

57 — Neste sentido, v. acórdão Terhoeve, já referido (n.° 41).

58 — N.° 3.9 *bis*.

mesmas deduções que teria obtido se tivesse auferido a totalidade dos seus rendimentos nos Países Baixos.

70. Todavia, como a questão prejudicial está formulada em termos gerais, e na medida em que compete ao órgão jurisdicional nacional extrair as consequências do acórdão a proferir para resolver o litígio que lhe foi submetido, a resposta deve ser dada também em termos gerais.

71. Como antes referimos, a fiscalidade directa é da competência exclusiva dos Estados-Membros. Todavia, estes devem exercer as competências que detêm no respeito do direito comunitário.

72. Nestes termos, propomos que o Tribunal de Justiça responda que o direito comunitário não contempla qualquer exigência específica quanto ao modo como o Estado de residência deve tomar em consideração a situação pessoal e familiar do sujeito passivo que, no ano de referência, auferiu rendimentos nesse Estado e noutro Estado-Membro. No entanto, as condições dessa tomada em consideração pelo Estado de residência não devem constituir uma discriminação, directa ou indirecta, em razão da nacionalidade, ou um entrave ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado.

VI — Conclusão

73. Em vista das considerações que antecedem, propomos que o Tribunal de Justiça responda o seguinte às questões submetidas pelo Hoge Raad der Nederlanden:

«1) O artigo 48.° do Tratado CE (que, após alteração, passou a artigo 39.° CE) deve ser interpretado no sentido de que se opõe à aplicação de disposições previstas em convenções bilaterais e numa regulamentação nacional por força

das quais um sujeito passivo perde, no cálculo dos seus impostos sobre o rendimento, no Estado onde é residente, uma parte do benefício da quota-parte isenta de imposto e dos seus benefícios fiscais de carácter pessoal pelo facto de, no ano de referência, ter igualmente auferido remunerações noutro Estado-Membro que aí foram tributadas sem que se tenha tido em conta a sua situação pessoal e familiar.

2) O direito comunitário não contempla qualquer exigência específica quanto ao modo como o Estado de residência deve tomar em consideração a situação pessoal e familiar de um trabalhador que também exerceu uma actividade profissional noutro Estado-Membro. No entanto, as condições dessa tomada em consideração pelo Estado de residência não devem constituir uma discriminação directa ou indirecta, em razão da nacionalidade, ou um entrave ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado.»