ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

15 de Setembro de 2011 *

No processo C-240/10,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Finanzgericht Baden-Württemberg (Alemanha), por decisão de 21 de Dezembro de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de Maio de 2010, no processo

Cathy Schulz-Delzers,

Pascal Schulz

contra

Finanzamt Stuttgart III,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: J.-C. Bonichot, presidente de secção, K. Schiemann (relator), C. Toader, A. Prechal e E. Jarašiūnas, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: P. Mengozzi,
secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 24 de Março de 2011,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de C. Schulz-Delzers e P. Schulz, por S. Hoffmann, Rechtsanwalt,

— em representação do Governo alemão, por T. Henze e C. Blaschke, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo espanhol, por M. Muñoz Pérez, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e W. Mölls, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 26 de Maio de 2011,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 12.º CE, 18.º CE e 39.º CE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe C. Schulz-Delzers e P. Schulz (a seguir, conjuntamente, «casal Schulz») ao Finanzamt Stuttgart III (a seguir «Finanzamt»), relativamente ao aviso de liquidação do imposto sobre o rendimento emitido pelo Finanzamt respeitante aos anos de 2005 e 2006.

Quadro jurídico

Tributação dos rendimentos na Alemanha

3 Na Alemanha, a tributação dos rendimentos regia-se, nos anos de 2005 e 2006, pela Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (Einkommensteuergesetz, a seguir «EStG»), na sua versão em vigor nos referidos anos.

4 Por força do § 1 da EStG, estão integralmente sujeitas ao imposto sobre o rendimento, nomeadamente, as pessoas singulares que tenham o seu domicílio ou residência habitual na Alemanha.

5 A taxa do imposto sobre o rendimento é fixada de acordo com uma tabela progressiva, aumentando a taxa do imposto em função do montante dos rendimentos. Esta tabela reflecte uma apreciação da capacidade contributiva do sujeito passivo, efectuada pelo legislador de acordo com as condições de vida na Alemanha.

6 Alguns tipos de rendimentos estão isentos do imposto sobre o rendimento. A este respeito, distinguem-se, nomeadamente, os rendimentos que, apesar de não serem tributados, são tomados em consideração para efeitos do cálculo da taxa de imposto aplicável a outros rendimentos ao abrigo de uma tabela de tributação progressiva daqueles que não são tomados em consideração para este fim. Os primeiros são qualificados de rendimentos isentos «sob reserva da sua tomada em consideração a título da progressividade do imposto» («Progressionsvorbehalt»).

7 O facto de tomar em consideração, a título da progressividade do imposto, certos rendimentos isentos no momento da determinação da taxa de imposto aplicável aos outros rendimentos representa uma apreciação da capacidade contributiva do sujeito passivo, efectuada pelo legislador. O sujeito passivo que aufere rendimentos isentos, mas que são tomados em consideração a título da progressividade do imposto, dispõe, de acordo com o legislador, de uma maior capacidade contributiva que um sujeito passivo que não beneficia desses rendimentos. Por conseguinte, são tidos em conta a este título certos rendimentos de substituição, em princípio isentos, como, nomeadamente, as prestações de desemprego. Com efeito, essas prestações não se destinam a compensar determinados encargos, mas a garantir, de um modo geral, meios de subsistência suficientes às pessoas que os recebem.

8 Em contrapartida, quando o legislador prevê uma isenção cujo rendimento correspondente não é tomado em consideração a título da progressividade do imposto, parte do princípio de que o rendimento isento não pode ser considerado um factor de capacidade contributiva, e não o deve ser, mesmo para efeitos da tributação de outros rendimentos.

9 Para atenuar a progressividade da tabela do imposto sobre o rendimento no que diz respeito aos cônjuges que auferem rendimentos de montantes diferentes, o legislador alemão instituiu, a favor dos contribuintes integralmente sujeitos, casados e não duradouramente separados, um regime de tributação conjunta, que implica o estabelecimento de uma base tributável comum conjugada com a aplicação do chamado regime de «fraccionamento» («splitting»). Para este efeito, os rendimentos auferidos pelos cônjuges são somados e são-lhes imputados em conjunto. O imposto sobre o rendimento dos cônjuges tributados em conjunto corresponde ao dobro daquele que incide sobre metade do seu rendimento tributável comum.

Tributação, na Alemanha, dos rendimentos provenientes de uma autoridade pública francesa

10 A Convenção entre a República Francesa e a República Federal da Alemanha destinada a evitar a dupla tributação e que estabelece as regras de assistência administrativa e jurídica recíproca em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património, bem como em matéria de imposto sobre patentes e sobre imóveis, assinada em Paris, em 21 de Julho de 1959 (*Bundesgesetzblatt* 1961 II, p. 397), conforme alterada pelo aditamento assinado em Paris, em 20 de Dezembro de 2001 (*Bundesgesetzblatt* 2002 II, p. 2370, a seguir «Convenção fiscal franco-alemã»), consagra, no seu artigo 14.º, n.º 1, primeiro período, o «princípio do Estado pagador», segundo o qual os rendimentos, salários e remunerações análogas pagos por uma pessoa colectiva de direito público de um Estado contratante a pessoas singulares residentes do outro Estado por serviços administrativos actuais apenas são tributáveis no primeiro Estado.

11 O artigo 20.º, n.º 1, da Convenção fiscal franco-alemã prevê, com o objectivo de evitar a dupla tributação, que os rendimentos que têm a sua origem em França e que aí são tributados ao abrigo dessa Convenção fiquem excluídos da base tributável do imposto alemão dos residentes da República Federal da Alemanha. Especifica-se que esta disposição não restringe o direito da República Federal da Alemanha de levar em consideração, na determinação da taxa dos seus impostos, os rendimentos assim excluídos.

12 Estas disposições aplicam-se tanto aos salários de base dos funcionários franceses residentes na Alemanha como aos subsídios complementares que estes recebem devido a estarem expatriados na Alemanha.

13 Segundo o § 32b, n.º 1, ponto 3, da EStG:

«Se um sujeito passivo tributado na totalidade dos seus rendimentos, durante uma parte ou todo o período de tributação, tiver [...]

[...]

3. recebido rendimentos que estão isentos de tributação por força de um acordo para evitar a dupla tributação ou de outro acordo entre Estados, sob reserva da sua inclusão no cálculo do imposto sobre o rendimento […], deve ser aplicada uma taxa de imposto específica aos rendimentos tributáveis por força do § 32a, n.º 1.»

14 O § 32b, n.º 2, ponto 2, da EStG dispõe:

«A taxa de imposto específica prevista no n.º 1 é a taxa de imposto que resulta quando, para efeitos do cálculo do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o rendimento a tributar nos termos do § 32a, n.º 1, é adicionado ou subtraído na medida seguinte [...]

[...]

2. nos casos previstos no n.º 1, pontos 2 e 3, os rendimentos aí referidos, devendo ser tomados em consideração 1/5 dos rendimentos extraordinários que deles fazem parte.»

Tributação, na Alemanha, dos subsídios de residência no estrangeiro atribuídos aos contribuintes alemães que trabalham no estrangeiro

15 Enquanto os rendimentos dos contribuintes que trabalham como funcionários no estrangeiro estão integralmente sujeitos ao imposto sobre o rendimento na Alemanha, os eventuais subsídios que lhes são atribuídos devido a estarem expatriados estão, na Alemanha, isentos do imposto sobre o rendimento e não são tomados em consideração para efeitos da progressividade do referido imposto.

16 O § 3, ponto 64, da EStG estabelece:

«No caso de trabalhadores que estão ao serviço de uma pessoa colectiva nacional de direito público e que recebem, a esse título, um salário pago por uma caixa pública nacional, as remunerações relativas a uma actividade no estrangeiro estão isentas do

imposto na medida em que ultrapassem o salário que caberia ao trabalhador caso exercesse uma actividade equivalente no local da caixa pública que efectua o pagamento. O disposto no primeiro período aplica-se também quando o trabalhador tenha uma relação de emprego com outra entidade, que determina o salário nos termos das disposições em vigor, na acepção do primeiro período, e o salário seja pago por uma caixa pública e total ou parcialmente financiado por meios públicos. No caso de outros trabalhadores, enviados por períodos limitados para o estrangeiro e que aí têm domicílio ou residência habitual, está isenta de imposto a compensação de poder de compra que lhes for atribuída pelo empregador nacional, desde que essa compensação não exceda o montante admissível para remunerações estrangeiras comparáveis pagas aos funcionários públicos nos termos do § 54 da Lei federal das retribuições dos funcionários públicos [Bundesbesoldungsgesetz].»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

17 O casal Schulz reside na Alemanha e tem dois filhos a cargo. Optaram por ficar sujeitos a tributação conjunta relativamente à totalidade dos seus rendimentos, na acepção do § 1 da EStG, para desta forma poderem beneficiar de uma base de incidência comum de tributação mais vantajosa.

18 P. Schulz, de nacionalidade alemã, está empregado como advogado e auferiu, a este título, rendimentos durante os anos de 2005 e 2006.

19 C. Schulz-Delzers, de nacionalidade francesa, trabalha na Alemanha na qualidade de funcionária do Estado francês como professora numa escola primária franco-alemã. Durante os anos de 2005 e 2006, obteve do Estado francês, para além do seu salário, dois tipos de subsídios que, nos termos do artigo 14.º, conjugado com o artigo 20.º, n.º 1, da Convenção fiscal franco-alemã, estão, como o seu salário, isentos

na Alemanha, sem prejuízo de serem contabilizados ao abrigo da progressividade do imposto.

20 Os dois subsídios em causa são:

— um subsídio ligado às condições de vida local, atribuído aos agentes do Estado francês que trabalham no estrangeiro, de acordo com o artigo 4.º-B, alínea d), do Decreto n.º 2002-22, de 4 de Janeiro de 2002, relativo à situação administrativa e financeira do pessoal dos estabelecimentos de ensino franceses no estrangeiro (JORF de 6 de Janeiro de 2002, p. 387), que visa compensar uma perda do poder de compra e cujos montantes mensais ascenderam, respectivamente, a 437,41 euros e a 444,08 euros nos anos de 2005 e 2006;

— uma «majoration familiale» (abono de família) atribuída pelos filhos a cargo dos agentes do Estado francês que trabalham no estrangeiro, de acordo com o artigo 4.º-B, alínea e), desse Decreto n.º 2002-22, cujos montantes mensais ascenderam, respectivamente, a 134,20 euros e a 136,41 euros nesses mesmos dois anos.

21 O salário auferido por C. Schulz-Delzers durante os dois anos em causa no processo principal foi sujeito ao imposto sobre o rendimento em França. Em contrapartida, os dois subsídios referidos no número anterior do presente acórdão, sendo rendimentos isentos na acepção da legislação francesa, não foram tributados em França.

22 Nos avisos de liquidação do imposto sobre o rendimento dos anos de 2005 e 2006, o Finanzamt teve em consideração a isenção desses dois subsídios, mas considerou-os, tal como o fez quanto ao resto da remuneração de C. Schulz-Delzers, após dedução de um montante fixo de despesas profissionais de 920 euros para cada um desses dois

anos, a título da progressividade do imposto, na acepção do § 32b, n.os 1, ponto 3, e 2, ponto 2, da EStG. O facto de esses subsídios terem sido tomados em consideração originou um agravamento do imposto sobre o rendimento do casal Schulz em 654 euros e 664 euros para os anos de 2005 e 2006, respectivamente.

23 O casal Schulz apresentou reclamações contra esses avisos de liquidação, as quais foram indeferidas pelo Finanzamt por decisões de 30 de Abril de 2009.

24 Através de um recurso interposto em 18 de Maio de 2009 no órgão jurisdicional de reenvio, o casal Schulz contestou que os dois subsídios em causa no processo principal fossem tomados em consideração para efeitos do cálculo da taxa do imposto aplicável a outros rendimentos ao abrigo da tabela de tributação progressiva. Solicitam que os subsídios recebidos por C. Schulz-Delzers não sejam tomados em consideração ao abrigo da progressividade do imposto. Sustentam que a tomada em consideração desses subsídios a esse título constitui uma violação do artigo 39.º CE visto que subsídios equivalentes auferidos nas condições previstas no § 3, ponto 64, da EStG não são objecto de uma tal tomada em consideração.

25 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o § 3, ponto 64, da EStG dissuade os funcionários franceses de levarem a cabo missões na Alemanha no âmbito dos seus serviços, por os subsídios em causa no processo principal serem incluídos no cálculo da taxa de imposto especial, enquanto um trabalhador alemão que trabalha fora do território alemão aufere subsídios equivalentes sem que estes sejam tidos em conta ao abrigo da progressividade do imposto.

26 Independentemente de uma violação do artigo 39.º, n.os 1 a 3, CE, o § 3, ponto 64, da EStG representa também, para o órgão jurisdicional de reenvio, uma discriminação dissimulada em razão da nacionalidade, pelo facto de que, em geral, são os nacionais alemães que se encontram numa relação de trabalho com uma pessoa colectiva de

direito público alemão e de que, portanto, são eles que beneficiam em primeiro lugar da vantagem que resulta do § 3, ponto 64, da EStG.

27 Foi nestas condições que o Finanzgericht Baden-Württemberg decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) a) O § 3, [ponto] 64, da [EStG] é compatível com a livre circulação dos trabalhadores consagrada no artigo [39.º CE, actual artigo 45.º TFUE]?

b) O § 3, [ponto] 64, da [EStG] contém uma restrição dissimulada em razão da nacionalidade, proibida pelo artigo [12.º CE, actual artigo 18.º TFUE]?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão: o § 3, [ponto] 64, da [EStG] é compatível com a livre circulação dos cidadãos da União [Europeia] consagrada no [artigo 18.º CE, actual artigo 21.º TFUE]?»

Quanto às questões prejudiciais

28 A título preliminar, cumpre observar, como referiu o advogado-geral nos n.os 39 a 43 das suas conclusões, que, dos artigos do Tratado CE mencionados pelo órgão jurisdicional de reenvio nas suas questões, apenas o artigo 39.º CE é susceptível de ser aplicado no processo principal.

29 Com efeito, em primeiro lugar, o artigo 12.º CE, que estabelece um princípio geral de proibição de qualquer discriminação em razão da nacionalidade, só deve ser aplicado autonomamente a situações reguladas pelo direito da União para as quais o Tratado não preveja regras específicas de não discriminação. Ora, o princípio da não discriminação foi instituído, no âmbito da liberdade de circulação de trabalhadores, pelo artigo 39.º CE (v., designadamente, acórdão de 10 de Setembro de 2009, Comissão/ /Alemanha, C-269/07, Colect., p. I-7811, n.os 98, 99 e jurisprudência aí referida).

30 Em segundo lugar, o artigo 18.º CE, que enuncia de modo genérico o direito de qualquer cidadão da União de circular e permanecer livremente no território dos Estados-Membros, tem uma expressão específica no artigo 39.º CE no que respeita à livre circulação de trabalhadores (v. acórdão de 1 de Outubro de 2009, Leyman, C-3/08, Colect., p. I-9085, n.º 20 e jurisprudência aí referida).

31 Ora, por um lado, é pacífico que C. Schulz-Delzers deixou a França para estabelecer a sua residência na Alemanha e, também, que o seu estatuto de trabalhador na acepção do artigo 39.º não é contestado. Por conseguinte, é apenas à luz desta última disposição que importa analisar as questões submetidas (v., neste sentido, designadamente, acórdão Leyman, já referido, n.os 18 a 20 e jurisprudência aí referida).

32 Além disso, importa sublinhar que a questão da compatibilidade do § 3, ponto 64, da EStG com o artigo 39.º CE apenas se coloca no processo principal na medida em que o referido § 3, ponto 64, se aplica a subsídios auferidos por funcionários alemães que trabalham no estrangeiro, não se aplicando aos subsídios auferidos por funcionários de outro Estado-Membro que trabalham no território alemão. Em contrapartida, não se coloca em causa o facto de esta disposição de direito alemão não ser designadamente

aplicável aos subsídios auferidos por funcionários de outro Estado-Membro sujeitos à tributação na Alemanha e que trabalham num Estado-Membro terceiro.

33 Nestas condições, as questões submetidas, que importa analisar conjuntamente, devem ser entendidas como visando, no essencial, esclarecer se o artigo 39.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição, como o § 3, ponto 64, da EStG, nos termos da qual subsídios como os que estão em causa no processo principal, atribuídos a um funcionário de um Estado-Membro que trabalha noutro Estado-Membro a fim de compensar uma perda de poder de compra no local da sua afectação, não são tomados em consideração para efeitos da determinação da taxa de tributação aplicável nesse primeiro Estado-Membro aos outros rendimentos do contribuinte ou do seu cônjuge, quando subsídios equivalentes concedidos a um funcionário desse outro Estado-Membro que trabalha no território do primeiro Estado-Membro são tidos em conta para efeitos da determinação dessa taxa de tributação.

34 A este propósito, resulta de jurisprudência constante que o artigo 39.º CE se opõe, por um lado, tanto às discriminações ostensivas, em razão da nacionalidade, como ainda a qualquer forma de discriminação dissimulada que, mediante a aplicação de outros critérios de distinção, conduza efectivamente ao mesmo resultado (acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225, n.º 26) e, por outro, proíbe toda a disposição, ainda que aplicável indistintamente, que impeça ou dissuada um nacional de um Estado-Membro de abandonar o seu país de origem para exercer o seu direito de livre circulação (acórdão de 12 de Dezembro de 2002, de Groot, C-385/00, Colect., p. I-11819, n.º 78).

35 No processo principal, é pacífico que C. Schulz-Delzers, que fez uso do seu direito à livre circulação, não é, no Estado de acolhimento, tratada de forma menos favorável do que um nacional desse Estado o seria numa situação puramente interna. Com efeito, o § 3, ponto 64, da EStG, pela sua própria natureza, não é susceptível de ser aplicado a contribuintes que trabalham no território alemão e confere uma vantagem exclusiva aos contribuintes que trabalham fora desse território.

36 Daqui decorre que o artigo 39.º CE apenas poderia ser utilmente invocado no processo principal se uma recusa da concessão dessa vantagem a um contribuinte que se encontra na situação de C. Schulz-Delzers pudesse ser qualificada de discriminatória por outras razões, o que pressupõe que a situação de C. Schulz-Delzers seja comparável à dos beneficiários da referida vantagem.

37 Ora, importa observar que essa possibilidade de comparação não é possível à luz do objectivo prosseguido com a aplicação de uma tabela de tributação progressiva que se baseia necessariamente, como foi referido nos n.os 5 a 8 do presente acórdão, numa apreciação da capacidade contributiva do sujeito passivo feita de acordo com as condições de vida no território do Estado-Membro em causa.

38 Nesta perspectiva, subsídios como os que integram o âmbito de aplicação do § 3, ponto 64, da EStG, que visam apenas permitir ao beneficiário manter, não obstante um custo de vida superior no estrangeiro, as mesmas condições de vida de que gozava na Alemanha, não aumentam a capacidade contributiva do contribuinte e não são, portanto, tomados em consideração a título da progressividade do imposto.

39 Em contrapartida, os subsídios de que C. Schulz-Delzers beneficia na Alemanha destinam-se precisamente a ajustar a remuneração da interessada ao custo de vida na Alemanha e aumentam, por isso, a sua capacidade contributiva, tal como é avaliada de acordo com as condições de vida no território desse Estado-Membro, e são, por isso, tomados em consideração a título da progressividade do imposto.

40 O facto de que, do ponto de vista do legislador francês, os referidos subsídios apenas visam permitir ao seu beneficiário manter, não obstante um custo de vida superior na Alemanha, as mesmas condições de vida de que gozava em França é irrelevante a

este respeito, pois a comparabilidade das situações só pode ser apreciada no quadro de um único sistema fiscal e, na falta de medidas de unificação ou de harmonização ao nível da União, os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar os critérios de tributação dos rendimentos.

41 A circunstância de a opção do casal Schulz em ser tributado conjuntamente para beneficiar de uma base de incidência comum, mais vantajosa do que duas bases de incidência separadas, ter implicado a inclusão dos subsídios pagos a C. Schulz-Delzers no cálculo da taxa de tributação em função de uma tabela de tributação progressiva é assim a consequência não de um tratamento discriminatório na acepção do artigo 39.º CE, mas da aplicação de critérios de tributação que cabe aos Estados-Membros determinar.

42 Recorde-se, a este respeito, que o Tratado não garante a um cidadão da União que a transferência das suas actividades para um Estado-Membro diferente daquele em que residia até então seja neutra em termos de impostos. Tendo em conta as disparidades entre as legislações dos Estados-Membros na matéria, essa transferência pode, conforme o caso, ser mais ou menos vantajosa ou desvantajosa para esse cidadão (v., neste sentido, acórdãos de 15 de Julho de 2004, Lindfors, C-365/02, Colect., p. I-7183, n.º 34, e de 12 de Julho de 2005, Schempp, C-403/03, Colect., p. I-6421, n.º 45).

43 Por conseguinte, há que responder às questões submetidas que o artigo 39.º CE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma disposição como o § 3, ponto 64, da EStG, nos termos da qual subsídios como os que estão em causa no processo principal, concedidos a um funcionário de um Estado-Membro que trabalha noutro Estado-Membro para compensar uma perda do poder de compra no local de afectação, não são tomados em consideração para efeitos da determinação da taxa de tributação aplicável no primeiro Estado-Membro aos outros rendimentos do contribuinte ou do seu cônjuge, quando subsídios equivalentes concedidos a um funcionário desse

outro Estado-Membro que trabalha no território do primeiro Estado-Membro são tomados em consideração para efeitos da determinação dessa taxa de tributação.

Quanto às despesas

44 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

O artigo 39.º CE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma disposição como o § 3, ponto 64, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (Einkommensteuergesetz), nos termos da qual subsídios como os que estão em causa no processo principal, concedidos a um funcionário de um Estado-Membro que trabalha noutro Estado-Membro para compensar uma perda do poder de compra no local de afectação, não são tomados em consideração para efeitos da determinação da taxa de tributação aplicável no primeiro Estado-Membro aos outros rendimentos do contribuinte ou do seu cônjuge, quando subsídios equivalentes concedidos a um funcionário desse outro Estado-Membro que trabalha no território do primeiro Estado-Membro são tomados em consideração para efeitos da determinação dessa taxa de tributação.

Assinaturas