ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
12 de Dezembro de 2002 *

No processo C-385/00,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.° CE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

F. W. L. de Groot

e

Staatssecretaris van Financiën,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 48.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 39.° CE) e 7.° do 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),

* Língua do processo: neerlandês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: M. Wathelet (relator), presidente de secção, C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann e A. Rosas, juízes,

advogado-geral: P. Léger,

secretário: M.-F. Contet, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Governo neerlandês, por V. J. M. Koningsberger, na qualidade de agente,

— em representação do Governo belga, por C. Pochet, na qualidade de agente,

— em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing e B. Muttelsee-Schön, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por H. Michard e H. M. H. Speyart, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de F. de Groot, representado por R. van der Jagt, advocaat, do Governo neerlandês, representado por H. G. Sevenster, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por H. Michard e H. M. H. Speyart, na audiência de 18 de Abril de 2002,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 20 de Junho de 2002,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 18 de Outubro de 2000, entrado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 20 de Outubro seguinte, o Hoge Raad der Nederlanden submeteu, nos termos do artigo 234.° CE, duas questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 48.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 39.° CE) e 7.° do 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).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio entre F. de Groot, nacional neerlandês que exerceu actividade profissional em diferentes Estados-Membros, e o Staatssecretaris van Financiën a respeito do cálculo do imposto sobre o rendimento a que foi sujeito no seu Estado de residência relativamente ao ano de 1994.

Enquadramento jurídico

Legislação comunitária

3 Nos termos do artigo 48.°, n.os 1 e 2, do Tratado, «[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».

4 O artigo 7.°, n.os 1 e 2, do Regulamento n.° 1612/68 dispõe:

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

Restantes disposições jurídicas aplicáveis ao litígio no processo principal

Direito convencional

5 O Reino dos Países Baixos celebrou, respectivamente, com a República Federal da Alemanha, a República Francesa e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação (a seguir «convenções bilaterais»), segundo um modelo de convenção estabelecido pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE).

6 As referidas convenções são as seguintes:

— convenção entre o Reino dos Países Baixos e a República Federal da Alemanha destinada a evitar duplas tributações 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, assinada em Haia em 16 de Junho de 1959 (*Tractatenblad* 1959, 85), com as alterações posteriormente introduzidas (*Tractatenblad* 1960, 107; 1980, 61 e 200; 1991, 95; 1992, 14, e 1994, 81) (a seguir «convenção com a Alemanha»);

— convenção entre o Reino dos Países Baixos e a República Francesa destinada a evitar duplas tributações e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património, assinada em Paris em 6 de Março de 1973 (*Tractatenblad* 1973, 83), com as alterações posteriormente introduzidas (*Tractatenblad* 1974, 41) (a seguir «convenção com a França»), e

— convenção entre o Reino dos Países Baixos e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte destinada a evitar duplas tributações e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre os ganhos de capital, assinada em Haia em 17 de Novembro de 1980 (*Tractatenblad* 1980, 205), com as alterações posteriormente introduzidas (*Tractatenblad* 1981, 54 e 108; 1983, 128; 1989, 128, e 1991, 12 a 14) (a seguir «convenção com o Reino Unido»).

7 Nos termos do artigo 15.°, n.° 1, da convenção com o Reino Unido, a remuneração obtida por um residente dos Países Baixos ao abrigo de um contrato de trabalho é tributada no Reino Unido se a actividade em causa for exercida neste Estado-Membro.

8 O artigo 22.°, n.° 2, alínea b), da mesma convenção obriga, designadamente, o Reino dos Países Baixos a exonerar, para evitar a dupla tributação, os componentes do rendimento que podem ser tributados no Reino Unido, concedendo para isso uma redução do imposto neerlandês calculada em conformidade com as disposições da legislação nacional relativa à prevenção da dupla tributação.

9 Do mesmo modo, as convenções com a Alemanha e a França prevêem, nos artigos 10.° e 15.° respectivamente, que os rendimentos não obtidos no Estado de residência são tributados na fonte no Estado de emprego. Consequentemente, os rendimentos obtidos e já tributados na Alemanha e na França estão isentos de imposto sobre o rendimento nos Países Baixos a fim de evitar a dupla tributação.

10 Por outro lado, nas convenções com a Alemanha (artigo 20.°, n.° 3) e com a França (artigo 24.°, A, ponto 2), a redução destinada a evitar a dupla tributação dos rendimentos auferidos por um residente neerlandês ao abrigo de contratos de trabalho executados nesses Estados-Membros é efectuada segundo regras que, no que se refere ao resultado, correspondem às previstas na convenção com o Reino Unido.

11 Ao contrário da convenção com o Reino Unido, que se refere explicitamente às regras unilaterais neerlandesas para prevenção da dupla tributação e remete expressamente para a legislação nacional para cálculo da redução do imposto, as convenções com a Alemanha e com a França não incluem uma remissão deste tipo e prevêem directamente a aplicação da fracção de proporcionalidade para calcular a redução do imposto nos Países Baixos. Esta fracção, que será referida em pormenor no n.° 18 do presente acórdão, é igual ao quociente cujo numerador é constituído pelo rendimento ilíquido estrangeiro e o denominador pelo rendimento ilíquido global.

12 Por outro lado, deve esclarecer-se que, nas suas relações bilaterais com a República Federal da Alemanha (artigo 20.°, n.° 3, da convenção com a Alemanha), com a República Francesa (artigo 24.°, A, ponto 1, da convenção com a França) e com o Reino Unido [artigo 22.°, n.° 2, alíneas a) e b), da convenção com o Reino Unido], o Reino dos Países Baixos aplica o método de exoneração (ou de isenção) com reserva de progressividade que é exposto no artigo 23.° A, n.^{os} 1 e 3, do modelo de convenção da OCDE.

13 Assim, quando os sujeitos passivos neerlandeses que residem nos Países Baixos auferem rendimentos num ou em vários destes Estados-Membros, o Reino dos Países Baixos não cobra o imposto sobre os rendimentos que foram tributados neste ou nestes outros Estados-Membros, mas continua a ter o direito de tomar em conta estes rendimentos isentos para fixar a taxa do referido imposto aplicando a cláusula de progressividade.

Legislação nacional

14 Nos Países Baixos, a tributação directa das pessoas singulares era regulada na data dos factos em causa no processo principal pela Wet op inkomstenbelasting (lei relativa ao imposto sobre o rendimento), de 16 de Dezembro de 1964 (*Staatsblad* 1964, n.° 519, a seguir «lei relativa ao imposto sobre o rendimento»), alterada em último lugar pela lei de 24 de Dezembro de 1993 (*Staatsblad* 1993, n.° 760), bem como pela Wet op de loonbelasting (lei relativa ao imposto sobre vencimentos, salários e pensões), de 18 de Dezembro de 1964 (*Staatsblad* 1964, n.° 521).

15 Por outro lado, as regras nacionais de prevenção da dupla tributação constavam na altura dos factos em causa no processo principal do Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (decreto relativo às regras de prevenção da dupla tributação), de 21 de Dezembro de 1989 (*Staatsblad* 1989, n.° 594), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1990, na redacção resultante do decreto real de 23 de Dezembro de 1994 (*Staatsblad* 1994, n.° 964, a seguir «decreto de 1989»), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1995.

Regras e modalidades de prevenção da dupla tributação

16 O artigo 2.°, n.° 2, alínea b), do decreto de 1989 dispõe que o rendimento ilíquido obtido no estrangeiro é composto pela soma total dos rendimentos ilíquidos auferidos pelo contribuinte no estrangeiro, designadamente

«as remunerações que não possam ser consideradas como benefício decorrente de uma empresa estrangeira, [...] procedentes:

1. do trabalho, desde que sejam recebidas devido a um trabalho realizado no âmbito de um contrato de trabalho no território de outro Estado».

17 Na data dos factos em causa no processo principal, o artigo 3.° do decreto de 1989 dispunha:

«1. A exoneração é aplicada concedendo uma redução do montante do imposto sobre o rendimento que seria devido [segundo a lei relativa ao imposto sobre o rendimento] na ausência de aplicação [de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação] até à concorrência do montante desse imposto. Esta redução será uma proporção do montante do imposto que seria devido [segundo a lei relativa ao imposto sobre o rendimento], igual à proporção que o rendimento ilíquido estrangeiro representa em relação ao rendimento ilíquido global, tendo em conta as deduções e acréscimos previstos no capítulo II, secções 5A, 5B, 5C e 7 da referida lei, deduzindo-se as perdas que devam ser compensadas nos termos do capítulo IV da mesma lei [...]».

18 Daqui resulta que, para calcular a redução do montante do imposto sobre o rendimento efectuada para evitar a dupla tributação, o imposto sobre o rendimento global é multiplicado pela «fracção de proporcionalidade». Esta fracção contém, no numerador, o rendimento ilíquido estrangeiro e, no denominador, o rendimento ilíquido global.

19 Deve esclarecer-se que o decreto de 1989 contém, em princípio, as regras que são aplicadas pelas autoridades fiscais do Reino dos Países Baixos na ausência de convenção bilateral. Contudo, as regras previstas no referido diploma são aplicáveis ao processo principal na medida em que, por um lado, a convenção com o Reino Unido dispõe que a exoneração concedida pelas referidas autoridades para evitar a dupla tributação deve ser calculada em conformidade com as disposições da legislação neerlandesa destinadas a evitar a dupla tributação, isto é, com o decreto de 1989 que prevê a fracção de proporcionalidade e, em que, por outro, as convenções com a Alemanha e a França prevêem igualmente a aplicação da fracção de proporcionalidade nas relações bilaterais com o Reino dos Países Baixos.

Cálculo do imposto

20 No caso de um sujeito passivo residente nos Países Baixos, o imposto devido nos termos da lei relativa ao imposto sobre o rendimento é calculado da forma seguinte.

21 Quando, como F. de Groot, o sujeito passivo residente aufere rendimentos em parte nos Países Baixos e em parte noutro Estado-Membro, o imposto é em primeiro lugar calculado, segundo a tabela progressiva comum, com base na totalidade dos rendimentos, incluindo os rendimentos de fonte estrangeira isentos, dos quais são deduzidos, por um lado, os montantes pagos a título de alimentos e, por outro, a quota-parte dos referidos rendimentos exonerada de imposto a que a situação pessoal e familiar do sujeito passivo lhe confere direito.

22 Do montante teórico assim calculado, é subtraído o montante da exoneração a conceder a título dos rendimentos auferidos e tributados nos diferentes Estados de emprego.

23 Para calcular a exoneração que pode ser requerida pelo sujeito passivo em causa, o imposto sobre o rendimento global é multiplicado pela fracção de proporcionalidade.

24 Os montantes pagos pelo sujeito passivo por força da sua obrigação de alimentos e a quota-parte do rendimento isento de imposto, 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.

25 Nos termos da fundamentação do decreto de 7 de Novembro de 1991, que alterou o decreto de 1989:

«Esta fórmula foi escolhida para tomar em consideração determinadas deduções que, na opinião do legislador neerlandês, embora seguramente afectem 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. Ao tomar como denominador, na fracção de proporcionalidade, o rendimento ilíquido e ao multiplicar por esta fracção o montante total do imposto devido caso não fosse aplicado o presente decreto, resulta que estas despesas oneram proporcionalmente a parte estrangeira dos rendimentos e a parte dos mesmos tributável nos Países Baixos (o que se convencionou designar repartição).»

26 As regras de cálculo desta exoneração têm por objecto repartir as deduções inerentes à situação pessoal e familiar do sujeito passivo pela totalidade dos seus rendimentos. Daqui resulta que estas deduções só são imputadas nos impostos devidos nos Países Baixos pelo *pro rata* dos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo neste Estado-Membro.

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

27 Em 1994, F. de Groot residia nos Países Baixos. Até 1 de Abril de 1994, exerceu a sua actividade profissional nos Países Baixos e noutros Estados-Membros como trabalhador assalariado de sociedades estabelecidas nos Países Baixos, Alemanha, França e Reino Unido, pertencentes ao grupo «Applied Materials». O contrato de trabalho que o vinculava às referidas sociedades cessou em 1 de Abril de 1994. Durante o ano de 1994, F. de Groot recebeu da sociedade neerlandesa rendimentos no valor de 89 665 NLG; da sociedade alemã rendimentos no montante de 74 395 NLG; da sociedade francesa rendimentos no montante de 84 812 NLG e da sociedade britânica rendimentos no montante de 35 009 NLG.

28 De 1 de Abril de 1994 a 29 de Outubro de 1995, F. de Groot esteve desempregado. Durante o período compreendido entre 1 de Abril e 31 de Dezembro de 1994, recebeu nos Países Baixos o montante total de 34 743 NLG a título de prestações de doença e de desemprego.

29 A dissolução do casamento de F. de Groot em 1987 motivou que este fosse obrigado a pagar uma pensão de alimentos. Em 26 de Dezembro de 1994, F. de Groot pagou o montante de 135 000 NLG para resgate da referida obrigação. No mesmo ano tinha já efectuado pagamentos regulares a título da referida pensão no montante de 43 230 NLG.

30 No que respeita aos rendimentos que auferiu em 1994 no âmbito dos contratos de trabalho com as referidas sociedades estrangeiras, F. de Groot pagou, como impostos sobre o rendimento aos quais estava sujeito no estrangeiro, o equivalente a 16 768 NLG na Alemanha, 12 398 NLG em França e a 11 335 NLG no Reino Unido. Estes impostos foram calculados nos diferentes Estados-Membros sem que fossem tidos em conta os pagamentos a título de pensão de alimentos que F. de Groot efectuou em 1994.

31 Nos Países Baixos, na sua declaração fiscal relativa ao ano de 1994, F. de Groot requereu, no âmbito de prevenção da dupla tributação, a redução do imposto sobre o montante de 187 348 NLG, que corresponde a um rendimento total auferido no estrangeiro de 193 816 NLG, ao qual foi deduzida uma parte das despesas profissionais, calculada de modo proporcional em 6 468 NLG.

32 O inspector de impostos calculou esta redução segundo o método proporcional definido no artigo 3.° do decreto de 1989 e nas convenções com a Alemanha e com a França, ou seja, aplicando a fracção de proporcionalidade. Consequentemente, exigiu a F. de Groot determinado montante a título de imposto sobre o rendimento e de contribuições para a segurança social relativamente ao exercício de 1994.

33 Considerando que a redução deste montante, que teve lugar após sucessivas reclamações, não era suficiente, F. de Groot interpôs recurso para o Gerechtshof te Amsterdam (Países Baixos) da decisão do inspector de impostos relativa a esta redução. Alega que a aplicação do método da fracção de proporcionalidade o prejudica do ponto de vista fiscal e, no seu caso, conduz a um obstáculo à livre circulação dos trabalhadores, proibida pelo artigo 48.° do Tratado, ou à liberdade de estabelecimento, na medida em que o referido método faz com que perca uma parte do benefício das deduções fiscais de que deveria ter beneficiado tendo em conta a sua situação pessoal.

34 O Gerechtshof te Amsterdam reconheceu a realidade deste efeito desvantajoso para os sujeitos passivos residentes nos Países Baixos que exerceram uma actividade noutro Estado-Membro. Considerou, porém, que não se trata, no caso concreto, de um obstáculo proibido pelo artigo 48.° do Tratado, mas antes de consequências desfavoráveis devidas a disparidades entre os regimes nacionais de tributação do rendimento dos Estados-Membros em questão. Nesta matéria, socorreu-se do acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de Maio de 1998, Gilly (C-336/96, Colect., p. I-2793).

35 F. de Groot interpôs recurso desta decisão para o Hoge Raad der Nederlanden.

36 Este órgão jurisdicional descreve da forma que se segue as consequências para F. de Groot da aplicação da fracção de proporcionalidade:

«A aplicação das disposições [nacionais em causa] conduziu a que não fossem tidas em conta, no cálculo da fracção [...] de proporcionalidade, as obrigações ligadas à situação pessoal do interessado em 1994, isto é, os pagamentos no montante de 178 230 NLG a título de alimentos, que se considera deverem ser incluídos neste tipo de obrigações, apesar de esses pagamentos terem, em

contrapartida, reduzido o montante ao qual a fracção foi aplicada. O mesmo cabe dizer relativamente à redução do montante isento de imposto. Por este motivo, as deduções fiscais de ordem pessoal não produziram efeitos sobre a redução destinada a evitar a dupla tributação. Daqui resulta que uma parte do montante destas deduções fiscais, correspondente à fracção de proporcionalidade, não deu lugar a uma redução efectiva do imposto neerlandês devido. Dado que as suas obrigações pessoais bem como a sua situação pessoal e familiar não foram tidas em conta, mesmo parcialmente, quando da cobrança do imposto estrangeiro, o interessado beneficiou em menor medida das deduções fiscais ligadas às obrigações pessoais que lhe incumbiam e retirou da quota-parte isenta de imposto um benefício menor do que o que teria obtido se o conjunto dos rendimentos do trabalho que auferiu em 1994 fosse devido a um ou vários contratos de trabalho exercido exclusivamente nos Países Baixos.»

37 O advogado-geral junto do Hoge Raad der Nederlanden quantificou da forma seguinte a ordem de grandeza desta desvantagem:

«Em consequência da imputação *pro rata* à parte estrangeira do rendimento, o interessado perde 187/309[e] (ou seja mais de 60%) da sua redução fiscal a título da prevenção da dupla tributação.»

38 O advogado-geral junto do Hoge Raad der Nederlanden esclareceu igualmente:

«A desvantagem do 'desaparecimento' de 60% da redução fiscal do interessado é compensada por um benefício: o interessado obtém rendimentos a partir de três Estados ['bronlanden'] nenhum dos quais toma em conta o rendimento obtido no exterior para determinar a progressividade das respectivas taxas. Por este motivo, o interessado recebe um importante benefício de progressividade. Se os três Estados fonte [dos rendimentos] em causa tivessem em conta, tal como o Estado

de residência, o montante do rendimento global quando da determinação da taxa para tributação do rendimento do Estado fonte, o interessado seria então enquadrado, tendo em conta o nível do seu rendimento global em 1994 (mesmo após as deduções de carácter pessoal), em escalões de tributação superiores nos três Estados fonte e pagaria, por isso, um imposto superior. Não é comum até ao presente que um Estado fonte exija a sujeitos passivos no estrangeiro a declaração do seu rendimento global a fim de calcular, enquanto Estado de residência, a reserva de progressividade e exija uma declaração relativa às circunstâncias pessoais a fim de estas serem tidas em conta proporcionalmente como o Estado de residência.»

39 Ao contrário do que o Gerechtshof te Amsterdam decidiu, o Hoge Raad der Nederlanden considera que o acórdão Gilly, já referido, não permite dissipar toda e qualquer dúvida quanto à questão de saber se a desvantagem sofrida por F. de Groot constitui um obstáculo proibido pelo artigo 48.° do Tratado.

40 É certo que o Hoge Raad aceita que o Tribunal de Justiça, no n.° 49 do acórdão Gilly, já referido, considerou que a disparidade relativa à tomada em consideração da situação pessoal e familiar do sujeito passivo no Estado de residência e à não tomada em consideração desta situação no Estado de emprego se devia ao facto de, em matéria de impostos directos, a situação dos residentes e dos não residentes não serem, regra geral, comparáveis.

41 O Hoge Raad entende, contudo, que esta consideração constante do acórdão Gilly, já referido, se insere no contexto da não aceitação pelo Tribunal de Justiça do argumento segundo o qual o imposto calculado no Estado de residência deveria ser de nível idêntico ao do pago no Estado de emprego.

42 Ora, no processo principal, F. de Groot contesta a desigualdade de tratamento dado pelo Reino dos Países Baixos aos seus sujeitos passivos residentes no que se refere à tomada em consideração das respectivas obrigações pessoais e da sua

situação pessoal e familiar, consoante a origem do seu rendimento se situe integralmente no Estado de residência ou parcialmente neste e parcialmente noutro Estado-Membro. O Hoge Raad salienta que esta diferença pode implicar uma pressão fiscal mais elevada para a categoria de sujeitos passivos referida em segundo lugar, mesmo quando o Estado de residência e o Estado de emprego têm o mesmo sistema de tributação e tabelas de imposto idênticas.

43 O Hoge Raad questiona-se, consequentemente, sobre se o método que consiste, nos Países Baixos, em imputar aos rendimentos estrangeiros uma parte das rubricas de dedução proporcional à respectiva importância no rendimento global é compatível com o artigo 48.° do Tratado. Considera que esta imputação seria justificada se se pudesse partir do princípio de que a legislação do «Estado fonte» (ou Estado de emprego) permitia ao sujeito passivo beneficiar, pelo montante da parte dos rendimentos auferidos nesse Estado-Membro relativamente ao rendimento global, dos mesmos benefícios fiscais ligados à sua situação pessoal que os previstos para os residentes no referido Estado. Ora, o Hoge Raad conclui que nenhum dos Estados-Membros, para além do Reino dos Países Baixos, nos quais F. de Groot exerceu uma actividade, concede benefícios semelhantes.

44 Segundo o Hoge Raad, resulta, aliás, dos acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225), e de 14 de Setembro de 1999, Gschwind (C-391/97, Colect., p. I-5451), que estes Estados-Membros não são obrigados a conceder os referidos benefícios, dado que os rendimentos auferidos por F. de Groot em 1994 fora do seu Estado de residência não constituem a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos familiares.

45 Estes dois acórdãos, segundo o Hoge Raad, também não permitem concluir que, se o montante do imposto devido no Estado de residência fosse suficiente, este seria obrigado a conceder ao sujeito passivo em causa, atendendo à sua situação pessoal e familiar, uma dedução efectiva tão elevada como aquela a que teria direito se tivesse auferido a totalidade do seu rendimento no referido Estado, independentemente de eventuais obstáculos resultantes do sistema escolhido por esse Estado-Membro isoladamente ou em conjunto com outro Estado no âmbito de uma convenção bilateral para prevenção da dupla tributação, para efeitos de tomada em conta da referida situação.

46 Considerando, nestas circunstâncias, ser necessário submeter questões relativas à conformidade com o direito comunitário da legislação fiscal neerlandesa referente à prevenção da dupla tributação, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os artigos 48.° do Tratado CE [...] e 7.° do Regulamento (CEE) n.° 1612/68 do Conselho opõem-se a que, no âmbito de um sistema para evitar a dupla tributação, 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 primeira questão, derivam do direito comunitário exigências específicas em relação à forma como no Estado de residência se deve tomar em conta a situação pessoal e familiar do referido trabalhador?»

Quanto à primeira questão

47 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, saber se os artigos 48.° do Tratado e 7.° do Regulamento n.° 1612/68 se opõem a uma regulamentação como a que está em causa no processo principal, retomada ou não numa convenção destinada a evitar a dupla tributação, nos termos da qual um sujeito passivo perde, no cálculo do seu imposto sobre o rendimento no

Estado de residência, uma parte do benefício da quota-parte do referido rendimento isenta de imposto e dos seus benefícios fiscais pessoais, devido ao facto de ter igualmente auferido, durante o ano considerado, remunerações noutro Estado-Membro que aí foram tributadas sem que fosse tida em conta a sua situação pessoal e familiar.

Observações apresentadas ao Tribunal

48 F. de Groot realça desde logo que, no n.º 13 do acórdão de 7 de Julho de 1988, Stanton (143/87, Colect., p. 3877), o Tribunal de Justiça decidiu que o conjunto das disposições do Tratado CE relativas à livre circulação de pessoas visa facilitar aos nacionais comunitários o exercício de actividades profissionais de qualquer natureza em todo o território da Comunidade e opõe-se às medidas nacionais que possam desfavorecer esses nacionais quando desejem exercer uma actividade económica no território de outro Estado-Membro.

49 Afirma ainda que, em comparação com a situação que teria se tivesse unicamente trabalhado nos Países Baixos onde reside, beneficia de uma vantagem fiscal inferior no que respeita às deduções relativas à sua situação pessoal. Considera, por isso, ter sido desfavorecido do ponto de vista fiscal devido à repartição dos seus contratos de trabalho entre vários Estados-Membros.

50 Consequentemente, em seu entender, o método aplicado nos Países Baixos para prevenir a dupla tributação, ou seja, a tomada em consideração das deduções relativas à sua situação pessoal e familiar aplicando a fracção de proporcionalidade, constitui um obstáculo à livre circulação dos trabalhadores. Este obstáculo não está relacionado com a diferença entre as tabelas de imposto dos Estados-Membros, ao contrário do que sucedia no processo que deu lugar ao

acórdão Gilly, já referido. Também não resulta das convenções com a Alemanha, a França e o Reino Unido, mas sim do modo como o Reino dos Países Baixos deu aplicação às referidas convenções. Por estes motivos, as disposições do referido Tratado relativas à livre circulação das pessoas são aplicáveis a uma situação como a sua.

51 F. de Groot afirma, por último, que compete ao Estado de residência e não ao Estado de emprego conceder os benefícios fiscais pessoais.

52 Segundo os Governos neerlandês e belga, o artigo 48.° do Tratado não se opõe à aplicação de disposições do tipo das previstas nas convenções bilaterais e na regulamentação neerlandesa.

53 O Governo neerlandês admite a desvantagem resultante da aplicação da fracção de proporcionalidade aos sujeitos passivos que se encontram na situação de F. de Groot. Contudo, afirma que invocar o direito comunitário perante o Estado-Membro de residência não pode eliminar esta desvantagem. Com efeito, uma desvantagem deste tipo não resulta da legislação nacional relativa à prevenção da dupla tributação, mas, no essencial, da repartição entre os Estados-Membros da competência em matéria tributária com base numa convenção de prevenção de dupla tributação — o que escapa à esfera de aplicação das disposições do Tratado — e do facto de os Estados de emprego não concederem as deduções relativas à situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos, o que em si mesmo não é contrário ao Tratado.

54 O Governo neerlandês afirma, por outro lado, que a tomada em consideração, pelas autoridades fiscais neerlandesas, da situação pessoal e familiar de F. de Groot está em conformidade com o que foi decidido no acórdão Schumacker, já referido. Efectivamente, no dito acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que competia em princípio ao Estado de residência tomar em consideração a situação

familiar e pessoal do sujeito passivo com base numa matéria colectável suficiente. Este princípio sofre uma excepção na hipótese de o sujeito passivo não residente auferir o essencial dos seus rendimentos e a quase totalidade dos rendimentos do domicílio fiscal no Estado de emprego.

55 As autoridades neerlandesas aplicaram este princípio, dado que, com base nas convenções com a Alemanha, a França e o Reino Unido, que atribuem a faculdade de tributação ao Reino dos Países Baixos, este último, enquanto Estado de residência, teve em conta a situação pessoal e familiar do sujeito passivo na determinação da matéria colectável neerlandesa. As deduções pessoais de F. de Groot foram, assim, integralmente efectuadas em relação ao total do rendimento global tributável nos países Baixos, em aplicação da legislação neerlandesa.

56 Consequentemente, no entender do Governo neerlandês, não foi quando da aplicação das disposições nacionais tributárias que ocorreram os efeitos contestados por F. de Groot, mas apenas no momento da aplicação do método destinado a evitar a dupla tributação instituída pelas convenções bilaterais. Assim, foi quando da aplicação nos Países Baixos do método de isenção com reserva de progressividade e do cálculo da redução do imposto que determinados elementos das deduções pessoais foram imputados de modo proporcional aos rendimentos exonerados de imposto no referido Estado-Membro.

57 Segundo o Governo neerlandês, se se revelar, em seguida, que estes elementos não podem, no ou nos Estados de emprego, ser deduzidos do imposto que incidiu sobre os rendimentos aí auferidos, isso resulta das diferenças existentes entre os sistemas fiscais dos Estados-Membros, as quais não são contrárias ao direito comunitário, conforme decorre do acórdão Gilly, já referido.

58 O Governo neerlandês considera, assim, que o facto de o Estado de residência imputar as deduções pessoais pelo *pro rata* dos rendimentos isentos não contraria o artigo 48.° do Tratado.

59 Alega que o único meio de remediar uma desvantagem como a sofrida por um sujeito passivo que se encontre na situação de F. de Groot consistiria em o Estado ou Estados de emprego concederem as deduções relativas à situação pessoal e familiar do sujeito passivo proporcionalmente ao montante dos rendimentos aí auferidos. Ora, o direito comunitário, no seu Estado actual, não obriga o Estado de emprego a proceder desta forma quando o sujeito passivo em causa não aufere a quase totalidade dos rendimentos acumulados do respectivo domicílio fiscal no seu território. É unicamente neste preciso caso que o Estado de emprego, nos termos do acórdão Schumacker, já referido, é obrigado a conceder essas deduções pessoais. O Reino dos Países Baixos, aliás, enquanto Estado de emprego e não enquanto Estado de residência, introduziu este sistema na sua legislação fiscal em Janeiro de 2001.

60 Por outro lado, o Governo neerlandês considera que, na medida em que as rubricas a deduzir não podem ser imputadas a determinadas fontes de rendimento em lugar de a outras, devem as mesmas ser repartidas pela totalidade dos rendimentos, o que justifica que o Estado de residência não as tome em consideração a não ser na parte proporcional aos rendimentos auferidos no seu território.

61 O Governo belga afirma que os sujeitos passivos que fazem uso da liberdade de circulação beneficiam frequentemente de uma vantagem fiscal que não é de desprezar, isto é, o mecanismo designado «salary split». Efectivamente, no que respeita à progressividade do imposto sobre o rendimento, os trabalhadores que, como F. de Groot, apenas são tributados em cada Estado de emprego sobre uma parte dos seus rendimentos são favorecidos.

62 A vantagem fiscal de que beneficiam desta forma os trabalhadores não residentes em relação aos trabalhadores residentes, devido à não progressividade do imposto, é contrária ao princípio da equidade fiscal, segundo o qual os contribuintes devem pagar impostos em função da sua capacidade contributiva. No entender do Governo belga, efectivamente, para um rendimento igual, o trabalhador não residente pagará sempre um imposto menor que o trabalhador residente.

63 O Governo belga acrescenta que a discriminação alegada, que distingue os residentes neerlandeses consoante auferam remunerações nos Países Baixos ou no estrangeiro, não tem em conta a situação no Estado de emprego. Em seu entender, o problema suscitado deveria ter solução não no Estado de residência, mas no Estado de emprego. Este Estado deveria poder tributar os não residentes com base nos seus rendimentos globais e conceder as vantagens fiscais ligadas à situação pessoal e familiar do sujeito passivo na proporção dos rendimentos auferidos no seu território.

64 Segundo o Governo belga, a jurisprudência que resulta dos acórdãos Schumacker e Gschwind, já referidos, permite ao Estado de emprego não conceder qualquer vantagem fiscal ligada à situação pessoal e familiar do sujeito passivo. Nestas condições, obrigar o Estado de residência a conceder, unicamente no que respeita à parte nacional dos rendimentos, todas as vantagens fiscais ligadas à referida situação faria com que este Estado suportasse na íntegra o peso dos referidos benefícios fiscais. Esta solução não seria equitativa, uma vez que o Estado de residência assume o essencial dos serviços públicos prestados ao sujeito passivo e conduziria a um resultado desproporcionado em relação ao objectivo prosseguido pelo artigo 48.° do Tratado.

65 Por último, o Governo belga afirma que obrigar o Estado de residência a conceder, apenas com base na parte nacional dos rendimentos de um sujeito passivo, todas as vantagens fiscais ligadas à situação pessoal e familiar deste favoreceria a evasão fiscal e a criação de sistemas fraudulentos tendo por efeito desmultiplicar o mecanismo do «salary split».

66 No entender do Governo alemão, o artigo 48.° do Tratado pode ser invocado por um trabalhador perante o Estado-Membro do qual é nacional e onde reside se, como sucede no processo principal, tiver feito uso da sua liberdade de circulação na Comunidade para exercer, além da sua actividade no Estado-Membro de residência, uma actividade económica no território de outro Estado-Membro. O mesmo governo considera que cabe ao Estado de residência tomar em consideração em toda a sua extensão a situação pessoal e familiar do sujeito

passivo em causa desde que isso não tenha sido feito no Estado de emprego, dado que o Estado de residência dispõe de todas as informações necessárias para apreciar, tendo em conta esta situação, a sua capacidade contributiva global. O Governo alemão lembra, a este respeito, que o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Schumacker, já referido, que a capacidade contributiva pessoal de um não residente, resultante da tomada em consideração da totalidade dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode ser apreciada mais facilmente no local onde o mesmo tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, o que corresponde em geral ao local da sua residência habitual.

67 Segundo a Comissão, o que está em causa no processo principal, isto é, a imputação proporcional aos rendimentos tributados no estrangeiro da quota-parte isenta e das deduções fiscais pessoais, não se baseia no modo de proceder dos Estados de emprego nem nas obrigações jurídicas recíprocas dos Estados-Membros em causa. O litígio refere-se, pelo contrário, ao modo como o Reino dos Países Baixos, após ter contraído por convenção bilateral a obrigação de exonerar do imposto neerlandês os rendimentos já tributados no estrangeiro, trata a quota-parte exonerada e as restantes deduções fiscais pessoais que devem normalmente ser aplicadas.

68 A Comissão afirma que, quando um Estado-Membro, enquanto Estado de residência, tenha optado pela exoneração dos montantes já tributados segundo um método que pode, em certos casos, conduzir a um benefício de progressividade para o sujeito passivo e os Estados de emprego não sejam obrigados — salvo na situação exemplificada pelo processo que deu lugar ao acórdão Schumacker, já referido — a conceder, quando da tributação dos não residentes, a quota-parte exonerada e outras deduções fiscais usuais em direito interno, o Estado de residência deve aplicar a exoneração que foi acordada para evitar a dupla tributação. Neste caso, o Estado de residência, ao tomar em conta a referida quota-parte e as restantes deduções fiscais pessoais, não pode fazer distinção entre os residentes que obtiveram a totalidade dos seus rendimentos através de um trabalho exercido no seu território e os que obtiveram parte dos seus rendimentos num ou em vários outros Estados-Membros.

69 A Comissão alega que resulta directamente da descrição da regulamentação aplicável, bem como das apreciações e dos cálculos efectuados nessa base pelo órgão jurisdicional de reenvio e pelo respectivo advogado-geral, que um residente fiscal nos Países Baixos, que obtenha uma parte dos seus rendimentos noutro Estado-Membro, perde uma parte proporcional da sua quota-parte exonerada e das outras deduções fiscais pessoais.

70 A Comissão salienta que as conclusões do advogado-geral junto do Hoge Raad der Nederlanden assentam na ideia de que o tratamento fiscal dos residentes nos Países Baixos que obtêm parte dos seus rendimentos noutro Estado-Membro implica tanto vantagens como desvantagens. A desvantagem está na origem do processo principal. A vantagem reside, por um lado, no facto de os Estados de emprego não terem em conta o rendimento global quando da determinação da taxa do imposto que devem aplicar e, por esse motivo, não podem aplicar qualquer progressividade e, por outro, no método escolhido pelo Estado de residência para evitar a dupla tributação. A Comissão salienta que, quando, como nos Países Baixos, o Estado de residência evita a dupla tributação deduzindo ao imposto potencial o montante correspondente à parte dos rendimentos estrangeiros no rendimento total, isso implica para o sujeito passivo o benefício da progressividade.

71 A Comissão afirma a este respeito que o próprio Reino dos Países Baixos é responsável pelo benefício da progressividade e não pode, por isso, invocá-lo para afirmar que a desvantagem decorrente da redução da quota-parte exonerada e das deduções fiscais pessoais é necessária para compensar o benefício em questão. Acrescenta que, mesmo que o regime fiscal neerlandês seja, na maior parte dos casos, favorável para o residente fiscal que obteve no estrangeiro rendimentos provenientes de trabalho assalariado, é certo que, quando esse regime desfavorece este residente, implica um tratamento desigual em relação ao residente fiscal que trabalha unicamente nos Países Baixos e cria, desta forma, um obstáculo à livre circulação de trabalhadores garantida pelo artigo 48.º do Tratado.

72 A Comissão considera que este obstáculo à livre circulação de trabalhadores não pode ser justificado por considerações de coerência do regime fiscal neerlandês nem pelo objectivo de simplificação e de coordenação da cobrança do imposto sobre o rendimento, nem por dificuldades de ordem técnica.

73 No que respeita à coerência fiscal, a Comissão afirma que, no processo principal, não existe uma relação directa entre determinado imposto e a exoneração correspondente que a jurisprudência do Tribunal de Justiça exige para o mesmo sujeito passivo. As exonerações em questão, isto é, a quota-parte exonerada e as eventuais deduções pessoais têm a sua própria razão de ser e não foram concebidas para fazer parte de um contexto mais vasto no qual se opõem a um imposto relativo à mesma operação. Não existe, por outro lado, qualquer relação entre o benefício da progressividade e a desvantagem causada pela redução da quota-parte exonerada e das eventuais deduções pessoais.

74 Quanto às duas outras justificações que podem ser invocadas, a Comissão afirma que em caso algum podem justificar que sejam prejudicados os direitos que assistem aos particulares nos termos das disposições do Tratado que consagram liberdades fundamentais (acórdão de 26 de Janeiro de 1999, Terhoeve, C-18/95, Colect., p. I-345, n.os 44 e 45).

Apreciação do Tribunal de Justiça

75 A título liminar, deve recordar-se 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 Gschwind, n.º 20).

76 Qualquer nacional comunitário, independentemente do seu lugar de residência e da sua nacionalidade, que tenha usado do direito de livre circulação de trabalhadores e que tenha exercido uma actividade profissional noutro Estado-Membro, é abrangido pelo âmbito de aplicação dos artigos 48.° do Tratado e 7.° do Regulamento n.° 1612/68 (acórdãos de 23 de Fevereiro de 1994, Scholz, C-419/92, Colect., p. I-505, n.° 9, e Terhoeve, já referido, n.° 27).

77 Além disso, resulta de jurisprudência assente que o conjunto das disposições do Tratado relativas à livre circulação de pessoas visam facilitar aos nacionais comunitários o exercício de actividades profissionais de qualquer natureza em todo o território da Comunidade e opõem-se às medidas que possam desfavorecer esses nacionais quando desejem exercer uma actividade económica no território de outro Estado-Membro (acórdãos de 7 de Julho de 1992, Singh, C-370/90, Colect., p. I-4265, n.° 16; Terhoeve, já referido, n.° 37; de 27 de Janeiro de 2000, Graf, C-190/98, Colect., p. I-493, n.° 21, e de 15 de Junho de 2000, Sehrer, C-302/98, Colect., p. I-4585, n.° 32).

78 As disposições que impedem ou dissuadem um nacional de um Estado-Membro de abandonar o seu país de origem para exercer o direito de livre circulação constituem, portanto, entraves a essa liberdade, mesmo que se apliquem independentemente da nacionalidade dos trabalhadores em causa (acórdão de 7 de Março de 1991, Masgio, C-10/90, Colect., p. I-1119, n.^{os} 18 e 19, e acórdãos já referidos Terhoeve, n.° 39, e Sehrer, n.° 33).

79 Assim, mesmo que, segundo a sua redacção, as disposições relativas à livre circulação de trabalhadores visem designadamente assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado de acolhimento, opõem-se igualmente a que o Estado de origem entrave a livre aceitação e o exercício de um emprego por um dos seus nacionais noutro Estado-Membro (v., neste sentido, acórdão Terhoeve, já referido, n.^{os} 27 a 29).

80 Consequentemente, a circunstância de F. de Groot ter nacionalidade neerlandesa não o pode impedir de invocar as regras relativas à livre circulação de trabalhadores contra o Estado-Membro de que é nacional quando, tendo utilizado o seu direito à livre circulação, exerceu uma actividade profissional num outro Estado-Membro (acórdãos já referidos Terhoeve, n.os 27 a 29, e Sehrer, n.° 29).

Quanto à existência de um entrave à livre circulação dos trabalhadores

81 Em primeiro lugar, deve recordar-se que, no processo principal, F. de Groot, nacional neerlandês, reside nos Países Baixos e auferiu aí parte dos seus rendimentos do ano de 1994. A outra parte dos seus rendimentos do trabalho relativos ao mesmo ano foi-lhe paga por sociedades estrangeiras devido a prestações de serviços efectuadas em três outros Estados-Membros. É, assim, pacífico que fez uso do direito à livre circulação de trabalhadores.

82 O facto de F. de Groot não estar vinculado por um contrato de trabalho na data da tributação não o pode privar da garantia de determinados direitos relacionados com a qualidade de trabalhador (v., neste sentido, acórdão Sehrer, já referido, n.° 30, e jurisprudência referida) na medida em que o litígio no processo principal respeita às consequências fiscais directas do exercício por parte de F. de Groot, enquanto trabalhador, de actividades noutros Estados-Membros.

83 Em segundo lugar, é de notar que é pacífico entre as partes no processo principal que, em aplicação do mecanismo da fracção de proporcionalidade, uma quota-parte do montante dos benefícios fiscais pessoais que F. de Groot podia requerer não deu lugar a uma efectiva redução do imposto devido nos Países Baixos. O interessado sofreu, assim, uma desvantagem real devido à aplicação da

fracção de proporcionalidade, uma vez que retirou do pagamento da sua obrigação de alimentos e da quota-parte exonerada de imposto um benefício fiscal inferior ao que teria obtido se tivesse auferido a totalidade dos seus rendimentos relativos ao ano de 1994 nos Países Baixos.

84 Esta desvantagem derivada da aplicação feita pelo Estado-Membro de residência da sua regulamentação destinada a evitar a dupla tributação é susceptível de dissuadir um nacional deste Estado de dali sair para exercer uma actividade assalariada, na acepção do Tratado, no território de outro Estado-Membro.

85 Ao contrário do que afirma o Governo neerlandês com base no acórdão Gilly, já referido, a desvantagem sofrida por F. de Groot não é imputável a disparidades entre os regimes fiscais dos Estados-Membros de residência e de emprego nem aos regimes fiscais dos diferentes Estados onde aquele esteve empregado.

86 A este respeito, deve salientar-se que uma situação como a do processo principal se distingue da que foi apreciada no acórdão Gilly, já referido. Desta forma, a desvantagem fiscal sofrida por F. de Groot de modo algum está ligada a uma diferença entre as tabelas do imposto do Estado de residência e as do Estado de emprego, como referiu o órgão jurisdicional de reenvio, enquanto, no n.º 47 do referido acórdão Gilly, o Tribunal de Justiça decidiu que as consequências desfavoráveis que podiam advir para A. Gilly do mecanismo do crédito de imposto em causa decorriam antes de mais das disparidades entre as tabelas de imposto nos Estados-Membros em causa, cuja fixação, na ausência de regulamentação comunitária na matéria, é da competência dos referidos Estados.

87 Além disso, enquanto A. Gilly tinha obtido, no Estado de residência, todos os benefícios fiscais concedidos aos residentes pela legislação desse Estado, o mesmo não sucedeu com F. de Groot, que, no processo principal, afirma precisamente que foi privado, no seu Estado de residência, de uma parte das deduções previstas na legislação desse Estado para os seus residentes devido a ter exercido o seu direito à livre circulação.

88 No que respeita à não tomada em consideração da situação pessoal e familiar de F. de Groot nos regimes fiscais dos Estados de emprego, que resulta das indicações constantes do despacho de reenvio, é de salientar, como faz correctamente a Comissão, que essa obrigação não está prevista nas convenções com a Alemanha, a França e o Reino Unido.

89 Acresce que o Tribunal de Justiça decidiu, respectivamente nos n.os 36 e 27 dos acórdãos Schumacker e Gschwind, já referidos, que a obrigação de tomar em conta a situação pessoal e familiar só incumbe ao Estado-Membro de emprego quando o sujeito passivo obtém a quase totalidade ou a totalidade dos seus rendimentos tributáveis resultantes de uma actividade exercida nesse Estado e não aufere rendimentos significativos no seu Estado de residência, pelo que este não está em condições de lhe conceder os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar.

90 No n.º 32 do acórdão Schumacker, já referido, o Tribunal de Justiça decidiu igualmente que é ao Estado de residência que cabe, em princípio, atribuir ao contribuinte a totalidade dos benefícios fiscais inerentes à sua situação pessoal e familiar, dado que este Estado é o mais bem colocado para apreciar a capacidade contributiva pessoal do sujeito passivo, na medida em que este tem os seus interesses pessoais e patrimoniais aí centralizados.

91 No caso concreto, se, como afirma o Governo neerlandês, as pensões de alimentos pagas por F. de Groot e a quota-parte exonerada de imposto foram tidas em consideração para calcular o montante teórico do imposto que incide sobre o conjunto dos rendimentos do sujeito passivo, há que concluir que a aplicação da fracção de proporcionalidade conduziu, todavia, a que este apenas beneficiasse das deduções ligadas à sua situação familiar e pessoal pelo *pro rata* dos rendimentos que auferiu nos Países Baixos. Devido ao facto de ter exercido o seu direito à livre circulação, F. de Groot perdeu, consequentemente, o benefício de parte das deduções fiscais previstas na legislação neerlandesa e que podia requerer na sua qualidade de residente nos Países Baixos.

92 Deve acrescentar-se a este respeito que é irrelevante que a fracção de proporcionalidade seja aplicada em conformidade com o decreto de 1989, no caso dos rendimentos auferidos e tributados no Reino Unido, ou em conformidade com o previsto nas convenções com a Alemanha e com a França, no caso dos rendimentos auferidos e tributados nestes Estados-Membros, mesmo que estas convenções apenas reproduzam as disposições da legislação neerlandesa sobre este ponto.

93 Efectivamente, há que recordar que, nos termos de jurisprudência assente, na falta de medidas de unificação ou de harmonização comunitária, os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar os critérios de tributação dos rendimentos e do património com vista a eliminar, eventualmente por via convencional, a dupla tributação. Neste contexto, os Estados-Membros são livres de fixar, no âmbito das convenções bilaterais, os factores de conexão para efeitos da repartição da competência fiscal (acórdãos Gilly, já referido, n.os 24 e 30, e de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 57).

94 Contudo, no que respeita ao exercício do poder de tributação assim repartido, os Estados-Membros são obrigados a respeitar as regras comunitárias (v., neste sentido, acórdão Saint-Gobain ZN, já referido, n.º 58) e, mais particularmente, a respeitar o princípio do tratamento nacional dos nacionais dos outros Estados-Membros e dos seus próprios nacionais que fizeram uso das liberdades garantidas pelo Tratado.

95 Consequentemente, uma regulamentação como a que está em causa no processo principal constitui um entrave à livre circulação dos trabalhadores proibido, em princípio, pelo artigo 48.º do Tratado.

Quanto às justificações deste entrave

96 Deve, contudo, analisar-se se este entrave à livre circulação de trabalhadores pode ser justificado à luz das disposições do Tratado.

97 Em primeiro lugar, quanto ao argumento de que a desvantagem sofrida por um sujeito passivo como F. de Groot, no que respeita à redução do imposto, é em grande parte compensada pelo benefício da progressividade, conforme foi referido pelo advogado-geral junto do órgão jurisdicional de reenvio e invocado pelo Governo belga, basta lembrar que, nos termos de jurisprudência constante, um tratamento fiscal desfavorável contrário a uma liberdade fundamental não pode ser justificado pela existência de outros benefícios fiscais, mesmo supondo que esses benefícios existam (v., no que respeita à liberdade de estabelecimento, acórdãos de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França, 270/83, Colect., p. 273, n.° 21; de 27 de Junho de 1996, Asscher, C-107/94, Colect., p. I-3089, n.° 53, e Saint-Gobain ZN, já referido, n.° 54; no que respeita à livre prestação de serviços, acórdão de 26 de Outubro de 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Colect., p. I-7447, n.° 44, e, no que respeita à livre circulação de capitais, acórdão de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98, Colect., p. I-4071, n.° 61).

98 Em segundo lugar, é de pôr de parte o argumento do Governo neerlandês segundo o qual se justifica que o Estado de residência apenas tome em conta a situação pessoal e familiar do sujeito passivo residente na proporção dos rendimentos auferidos no seu território, dado que cabe ao Estado de emprego proceder da mesma forma relativamente à parte dos rendimentos tributáveis no seu território. A este respeito, deve recordar-se que o rendimento auferido no território de um Estado por um trabalhador não residente constitui, muito frequentemente, apenas uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da residência. Por outro lado, a capacidade contributiva pessoal desse sujeito passivo, resultante da tomada em consideração do conjunto dos seus rendimentos bem como da sua situação pessoal e familiar, pode mais facilmente

ser apreciada no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais. Tal lugar corresponde, geralmente, à residência habitual da pessoa em causa. Assim, o direito fiscal internacional, nomeadamente o modelo de convenção da OCDE em matéria de dupla tributação, admite que compete, em princípio, ao Estado da residência tributar o contribuinte de maneira global, tomando em consideração os elementos inerentes à sua situação pessoal e familiar (v. acórdão Schumacker, já referido, n.° 32).

99 Certamente que os Estados-Membros, na falta de medidas de unificação ou de harmonização comunitária, podem alterar esta correlação entre a tomada em consideração pelo Estado de residência, por um lado, do conjunto dos rendimentos dos seus residentes e, por outro, da respectiva situação pessoal e familiar global por meio de convenções, bilaterais ou multilaterais, de prevenção da dupla tributação. O Estado de residência pode, assim, ser convencionalmente desvinculado da sua obrigação de assegurar na íntegra a tomada em consideração da situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos residentes no seu território e que exercem parcialmente a sua actividade económica no estrangeiro.

100 O Estado de residência pode também dispensar-se do cumprimento desta obrigação na medida em que verifique que, mesmo abstraindo de qualquer convenção, um ou vários Estados de emprego concedem, em relação aos rendimentos que tributam, benefícios ligados à tomada em consideração da situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos que não residem no território destes Estados mas aí auferem rendimentos tributáveis.

101 Os mecanismos utilizados para eliminar a dupla tributação ou os sistemas fiscais nacionais que têm por efeito eliminá-la ou atenuá-la devem, porém, assegurar aos sujeitos passivos dos Estados em causa que, no total, toda a sua situação pessoal e familiar seja devidamente tida em conta, qualquer que seja o modo segundo o qual os Estados-Membros em causa repartiram entre si essa obrigação, sob pena de se criar uma desigualdade de tratamento incompatível com as disposições do Tratado sobre a livre circulação de trabalhadores, que de modo algum resulta das disparidades existentes entre as legislações fiscais nacionais.

102 No presente caso, há que concluir que o direito nacional neerlandês e as convenções celebradas com a Alemanha, a França e o Reino Unido não asseguram este resultado. Efectivamente, o Estado de residência está parcialmente exonerado da sua obrigação de tomar em conta a situação pessoal e familiar do sujeito passivo, sem que, no que respeita à parte dos rendimentos auferidos no respectivo território, os Estados de emprego aceitem suportar as consequências fiscais dessa tomada em conta nem estas lhes sejam impostas nos termos das convenções de prevenção da dupla tributação celebradas com o Estado de residência. O mesmo sucede no que respeita à convenção com a Alemanha, excepto apenas na hipótese de 90% dos rendimentos serem auferidos no Estado de emprego, o que não sucede no processo principal.

103 Em terceiro lugar, no que respeita ao argumento invocado pelo Governo belga, nos termos do qual é desproporcionado fazer incidir sobre o Estado de residência o encargo de conceder a totalidade das deduções que podem ser requeridas pelos sujeitos passivos residentes que auferiram remunerações noutros Estados-Membros, mesmo se as referidas remunerações ali foram tributadas sem que a situação pessoal familiar do sujeito passivo tenha sido tomada em consideração, há que recordar a jurisprudência constante segundo a qual a perda de receitas fiscais nunca pode constituir uma justificação de uma restrição ao exercício de uma liberdade fundamental (acórdãos de 16 de Julho de 1998, ICI, C-264/96, Colect., p. I-4695, n.° 28, e Saint-Gobain ZN, já referido, n.° 51).

104 Por outro lado, é de salientar que, quando da tributação dos rendimentos de F. de Groot, as autoridades fiscais neerlandesas puderam aplicar a progressividade da tabela de imposto nacional devido à introdução da reserva de progressividade nas convenções bilaterais.

105 Por último, não pode afirmar-se que o sistema de imputação das deduções pessoais pelo *pro rata* dos rendimentos isentos, previsto pela regulamentação neerlandesa e pelas convenções bilaterais, é necessário à coerência do método de isenção com reserva da progressividade.

106 É verdade que o Tribunal de Justiça considerou que a necessidade de garantir a coerência do regime fiscal pode justificar uma regulamentação susceptível de restringir as liberdades fundamentais (acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann, C-204/90, Colect., p. I-249, n.° 28, e Comissão/Bélgica, C-300/90, Colect., p. I-305, n.° 21).

107 Não é, no entanto, o que se verifica no caso vertente.

108 Nos processos que deram lugar aos acórdãos Bachmann e Comissão/Bélgica, já referidos, existia uma ligação directa entre a dedutibilidade das quotizações pagas no quadro de contratos de seguro de velhice e por morte e a tributação das importâncias pagas em execução desses contratos, ligação esta com vista a salvaguardar a coerência do sistema fiscal em causa.

109 Ora, no processo principal não existe qualquer relação directa entre, por um lado, o método de isenção com reserva da 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, por outro, a imputação das deduções pessoais pelo *pro rata* dos rendimentos auferidos no Estado de residência. Efectivamente, como salientou o advogado-geral no n.° 58 das suas conclusões, a eficácia da progressividade do imposto sobre o rendimento no Estado de residência, pretendida pelo método de isenção com reserva de progressividade, não está subordinada à limitação, nesse Estado, da tomada em consideração da situação pessoal e familiar do sujeito passivo.

110 Consequentemente, deve responder-se à primeira questão que o artigo 48.° do Tratado opõe-se a uma regulamentação como a que está em causa no processo principal, retomada ou não numa convenção destinada a evitar duplas tributações, por força da qual um sujeito passivo perde, no cálculo do seu

imposto sobre o rendimento no Estado de residência, uma parte do benefício da quota-parte do referido rendimento exonerada de imposto e dos seus benefícios fiscais pessoais, devido ao facto de ter igualmente auferido, durante o ano considerado, remunerações noutro Estado-Membro que aí foram tributadas sem que tenha sido tida em consideração a sua situação pessoal e familiar.

111 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão à luz do artigo 48.° do Tratado, não é necessário analisar se o artigo 7.° do Regulamento n.° 1612/68 se opõe a uma regulamentação como a que está em causa no processo principal.

Quanto à segunda questão

112 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, saber se o direito comunitário contém exigências específicas quanto ao modo como o Estado de residência deve tomar em consideração a situação pessoal e familiar de um trabalhador assalariado que tenha exercido uma actividade noutro Estado-Membro.

113 No entender da Comissão, no caso de, como sucede no processo principal, a regulamentação nacional ou convencional ser incompatível com o artigo 48.° do Tratado, um residente fiscal de um Estado-Membro que tenha feito uso do seu direito à livre circulação de trabalhadores tem direito a que a dedução em função da sua situação pessoal e familiar seja efectivamente fixada num nível correspondente ao que poderia requerer se tivesse obtido a totalidade dos seus rendimentos no Estado de residência. Com esta reserva, não resulta do direito comunitário qualquer exigência específica quanto ao modo como o Estado de residência é obrigado a tomar em conta a situação pessoal e familiar do trabalhador em causa.

Apreciação do Tribunal de Justiça

114 É de salientar que o direito comunitário não prevê qualquer exigência específica quanto ao modo como o Estado de residência deve tomar em consideração a situação pessoal e familiar de um trabalhador que, durante um determinado exercício fiscal, tenha auferido rendimentos nesse Estado e noutro Estado-Membro. Contudo, como salientou o advogado-geral no n.º 72 das suas conclusões, as condições da tomada em consideração pelo Estado de residência da situação pessoal e familiar desse sujeito passivo não devem constituir uma discriminação, directa ou indirecta, em razão da nacionalidade, nem um entrave ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado.

115 Consequentemente, deve responder-se à segunda questão que o direito comunitário não contém qualquer exigência específica quanto ao modo como o Estado de residência deve tomar em consideração a situação pessoal e familiar de um trabalhador assalariado que, durante um determinado exercício fiscal, tenha auferido rendimentos nesse Estado e noutro Estado-Membro, na medida em que as condições de tomada em consideração pelo Estado de residência da referida situação não constituam uma discriminação, directa ou indirecta, em razão da nacionalidade, nem um entrave ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado.

Quanto às despesas

116 As despesas efectuadas pelos Governos neerlandês, belga e alemão, 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 (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Hoge Raad der Nederlanden, por despacho de 18 de Outubro de 2000, declara:

1) O artigo 48.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 39.° CE) opõe-se a uma regulamentação como a que está em causa no processo principal, retomada ou não numa convenção destinada a evitar a dupla tributação, por força da qual um sujeito passivo perde, no cálculo do seu imposto sobre o rendimento no Estado de residência, uma parte do benefício da quota-parte do mesmo rendimento exonerada de imposto e dos seus benefícios fiscais pessoais, devido ao facto de ter igualmente auferido, durante o ano considerado, remunerações noutro Estado-Membro que aí foram tributadas sem que tenha sido tida em consideração a sua situação pessoal e familiar.

2) O direito comunitário não contém qualquer exigência específica quanto ao modo como o Estado de residência deve tomar em consideração a situação pessoal e familiar de um trabalhador assalariado que, durante um determi-

nado exercício fiscal, tenha auferido rendimentos nesse Estado e noutro Estado-Membro, na medida em que as condições de tomada em consideração pelo Estado de residência da referida situação não constituam uma discriminação, directa ou indirecta, em razão da nacionalidade, nem um entrave ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado CE.

Wathelet Timmermans Edward

Jann Rosas

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 12 de Dezembro de 2002.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

M. Wathelet