ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

12 de Julho de 2005 *

No processo C-403/03,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 22 de Julho de 2003, entrado no Tribunal de Justiça em 29 de Setembro de 2003, no processo

Egon Schempp

contra

Finanzamt München V,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, P. Jann, C. W. A. Timmermans e A. Rosas, presidentes de secção, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, A. La Pergola, R. Schintgen, N. Colneric, J. Klučka, U. Lõhmus, E. Levits e A. Ó Caoimh (relator), juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: L. A. Geelhoed,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de E. Schempp, por J. Seest, Rechtsanwalt,

— em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing e A. Tiemann, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e C. A. H. M. ten Dam, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por K. Gross e R. Lyal, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 27 de Janeiro de 2005,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial é relativo à interpretação dos artigos 12.º CE e 18.º CE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe E. Schempp ao Finanzamt München V (a seguir «Finanzamt»), relativo à recusa de este último considerar a pensão alimentar paga por E. Schempp à sua ex-mulher, residente na Áustria, uma despesa especial dedutível para efeitos do imposto sobre o rendimento.

Quadro jurídico

3 Nos termos do § 10, n.º 1, ponto 1, da lei relativa ao imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetz, a seguir «EStG»), constituem «despesas especiais», quando não sejam encargos nem despesas profissionais, as seguintes despesas:

«As pensões de alimentos pagas ao cônjuge separado ou ao ex-cônjuge e sujeitas a uma obrigação fiscal ilimitada, se o obrigado o requerer e com o consentimento do beneficiário, até um montante máximo de 27 000 DEM por ano civil. O requerimento só pode ser efectuado para um ano civil e não pode ser retirado [...]»

4 Nos termos do § 22, ponto 1a, da EStG, os montantes relativos à prestação de alimentos que podem ser deduzidos pelo obrigado são considerados rendimento colectável do beneficiário, segundo o denominado princípio da «correspondência». A dedução que o obrigado pode efectuar não está subordinada à condição de o beneficiário ser efectivamente tributado por esses montantes. Porém, no caso de o beneficiário ter de pagar impostos em relação aos alimentos que recebe, é ao obrigado que cabe suportá-los, por força das normas de direito civil.

5 Nos termos do § 1a, n.º 1, ponto 1, da EStG:

«Os pagamentos a título de pensão de alimentos ao ex-cônjuge ou ao cônjuge separado (§ 10, n.º 1, ponto 1) podem também ser deduzidos como despesas especiais quando o beneficiário não está sujeito a uma obrigação fiscal ilimitada. Para tanto, o beneficiário de alimentos deve ter domicílio ou residência habitual no território de outro Estado-Membro da União Europeia ou de um Estado a que seja aplicável o Acordo sobre o Espaço Económico Europeu. A tributação das prestações alimentares recebidas pelo beneficiário deve ser certificada pela autoridade fiscal estrangeira competente [...]»

6 Em conformidade com o § 52, n.º 2, da EStG, esta disposição deve ser aplicada na República da Áustria, a partir do período fiscal correspondente ao ano de 1994, em virtude da adesão deste Estado ao Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, em 1 de Janeiro de 1994.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

7 E. Schempp, cidadão alemão residente na Alemanha, paga, na sequência do seu divórcio, uma prestação de alimentos à sua ex-mulher, residente na Áustria.

8 Nas suas declarações relativas aos exercícios fiscais de 1994 a 1997, E. Schempp pediu a dedução dessa pensão de alimentos, em conformidade com as disposições

do § 1a, n.º 1, ponto 1, primeiro e segundo períodos, da EStG. Contudo, nos avisos de liquidação do imposto para o exercício de 1994 a 1997, o Finanzamt indeferiu o pedido de dedução, por não lhe ter sido apresentado um certificado emitido pelas autoridades fiscais austríacas, comprovativo de que a sua ex-mulher tinha sido tributada na Áustria pela pensão de alimentos, como prevê o mesmo § 1a, n.º 1, ponto 1, terceiro período.

9 No caso em apreço, E. Schempp não pôde apresentar esse certificado, uma vez que, no âmbito do direito fiscal austríaco, as pensões de alimentos não estão, em princípio, sujeitas a tributação, nem existe direito a dedução dos pagamentos efectuados a esse título. Decorre, todavia, dos autos que se a residência da ex-mulher de E. Schempp fosse na Alemanha, ele teria podido deduzir o montante integral dos pagamentos efectuados a título da pensão de alimentos. A ex-mulher de E. Schempp, pela sua parte, não teria de pagar qualquer imposto pela referida pensão, uma vez que o seu rendimento se situa abaixo do montante mínimo tributável na Alemanha.

10 Por considerar que a legislação alemã em causa é incompatível com os artigos 12.º CE e 18.º CE, E. Schempp reclamou dos avisos de liquidação do Finanzamt. Essas reclamações foram indeferidas pelo Finanzamt por decisão de 27 de Julho de 1999.

11 Após o Finanzgericht München ter negado provimento ao recurso que E. Schempp interpôs dessa decisão, este recorreu para o Bundesfinanzhof. Considerando que o processo em causa levanta questões de interpretação de direito comunitário, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as duas questões prejudiciais seguintes:

«1) O artigo 12.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe às disposições dos §§ 1a, n.º 1, ponto 1, e 10, n.º 1, ponto 1, da EStG, segundo as quais um

contribuinte residente na Alemanha não pode deduzir as prestações da pensão de alimentos pagas ao seu ex-cônjuge residente na Áustria, dedução a que teria direito se este ainda residisse na Alemanha?

2) No caso de a resposta à primeira questão ser negativa: o artigo 18.°, n.° 1, CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe às disposições dos §§ 1a, n.° 1, ponto 1, e 10, n.° 1, ponto 1, da EStG, segundo as quais um contribuinte residente na Alemanha não pode deduzir as prestações da pensão de alimentos pagas ao seu ex-cônjuge residente na Áustria, dedução a que teria direito se este ainda residisse na Alemanha?»

Quanto às questões prejudiciais

12 Com as suas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, essencialmente, se os artigos 12.°, primeiro parágrafo, CE, e 18.°, n.° 1, CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um contribuinte residente na Alemanha não possa, por força da legislação nacional em causa no processo principal, deduzir do seu rendimento colectável nesse Estado-Membro a pensão de alimentos paga à sua ex-mulher residente na Áustria, dedução a que teria direito se esta ainda residisse na Alemanha.

13 A título preliminar, há que examinar se a situação objecto do litígio no processo principal é abrangida pelo direito comunitário.

14 A este respeito, há que recordar que o artigo 12.°, primeiro parágrafo, CE proíbe, no âmbito de aplicação do Tratado e sem prejuízo das suas disposições especiais, toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade.

15 Para apreciar o âmbito de aplicação do Tratado na acepção do referido artigo, há que o conjugar com as disposições do Tratado relativas à cidadania da União. Com efeito, o estatuto de cidadão da União tende a ser o estatuto fundamental dos nacionais dos Estados-Membros, que permite aos que, entre estes últimos, se encontrem na mesma situação obter, independentemente da sua nacionalidade e sem prejuízo das excepções expressamente previstas a este respeito, o mesmo tratamento jurídico (acórdãos de 20 de Setembro de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Colect., p. I-6193, n.os 30 e 31; de 2 de Outubro de 2003, Garcia Avello, C-148/02, Colect., p. I-11613, n.os 22 e 23; e de 15 de Março de 2005, Bidar, C-209/03, ainda não publicado na Colectânea, n.º 31).

16 Por força do artigo 17.º, n.º 1, CE, é cidadão da União qualquer pessoa que tenha a nacionalidade de um Estado-Membro. Uma vez que tem a nacionalidade alemã, E. Schempp beneficia desse estatuto.

17 Como o Tribunal de Justiça já decidiu, o artigo 17.º, n.º 2, CE liga ao estatuto de cidadão da União os direitos e os deveres previstos no Tratado, nomeadamente o de invocar o artigo 12.º CE em todas as situações que se incluam no domínio de aplicação *ratione materiae* do direito comunitário (v. acórdão de 12 de Maio de 1998, Martínez Sala, C-85/96, Colect., p. I-2691, n.º 62).

18 Estas situações incluem, nomeadamente, as que se enquadram no exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado e as que se enquadram no exercício da liberdade de circular e de permanecer no território dos Estados-Membros, tal como conferida pelo artigo 18.º CE (acórdão Bidar, já referido, n.º 33).

19 Embora, no estado actual do direito comunitário, a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, também é verdade que estes últimos devem exercê-la no respeito do direito comunitário, em especial as disposições do Tratado

relativas ao direito reconhecido a qualquer cidadão da União, de circular e de permanecer no território dos Estados-Membros, e, por conseguinte, absterem-se de qualquer discriminação ostensiva ou dissimulada baseada na nacionalidade (v., neste sentido, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225, n.os 21 e 26, e de 12 de Dezembro de 2002, De Groot, C-385/00, Colect., p. I-11819, n.º 75).

20 Todavia, resulta igualmente da jurisprudência que a cidadania da União, prevista no artigo 17.º CE, não tem por objectivo alargar o âmbito de aplicação material do Tratado a situações internas sem qualquer conexão com o direito comunitário (acórdãos de 5 de Junho de 1997, Uecker e Jacquet, C-64/96 e C-65/96, Colect., p. I-3171, n.º 23, e Garcia Avello, já referido, n.º 26).

21 Segundo os Governos alemão e neerlandês, o processo principal constitui uma dessas situações. Com efeito, a parte que se prevalece do artigo 12.º CE, no caso concreto, E. Schempp, não exerceu o seu direito à livre circulação previsto no artigo 18.º CE. É certo que a sua ex-mulher exerceu esse direito. Todavia, o presente processo não diz respeito à tributação da mulher, mas à de E. Schempp. O Governo alemão observa assim que, no presente processo, o único elemento estranho à República Federal da Alemanha é a circunstância de E. Schempp pagar a pensão de alimentos a uma pessoa que reside noutro Estado-Membro. Porém, não tendo as pensões de alimentos qualquer incidência nas trocas intracomunitárias de bens e serviços, a presente situação escapa ao âmbito do artigo 12.º CE.

22 A este respeito, há que observar que, contrariamente ao que afirmam os Governos alemão e neerlandês, a situação do nacional de um Estado-Membro que, como E. Schempp, não fez uso do direito à livre circulação não pode, só por isso, ser

equiparada a uma situação puramente interna (v., neste sentido, acórdão de 19 de Outubro de 2004, Zhu e Chen, C-200/02, Colect., p. I-9925, n.º 19).

23 Com efeito, embora seja um facto que E. Schempp não exerceu tal direito, em contrapartida, está apurado que a sua ex-mulher, ao estabelecer a sua residência na Áustria, exerceu o direito reconhecido pelo artigo 18.º CE a todos os cidadãos da União Europeia, de circular e permanecer livremente no território de outro Estado-Membro.

24 Ora, como o advogado-geral observou, essencialmente, no n.º 19 das suas conclusões, dado que, para efeitos de determinar o carácter dedutível de uma pensão de alimentos paga por um contribuinte residente na Alemanha a um beneficiário residente noutro Estado-Membro, a legislação interna em causa no processo principal tem em conta o tratamento fiscal da referida pensão no Estado-Membro da residência do referido beneficiário, daqui resulta necessariamente que o exercício, no caso em apreço, pela ex-mulher de E. Schempp, do seu direito de circular e permanecer livremente noutro Estado-Membro ao abrigo do artigo 18.º CE, influencia a possibilidade de o seu ex-marido deduzir do seu rendimento colectável, na Alemanha, a pensão de alimentos que lhe paga.

25 Resulta das considerações precedentes que, uma vez que o exercício, pela ex-mulher de E. Schempp, do direito concedido pela ordem jurídica comunitária teve incidência sobre o direito à dedução do recorrente no processo principal, no Estado-Membro da respectiva residência, esta situação não pode ser considerada uma situação interna sem qualquer conexão com o direito comunitário.

26 Há, assim, que analisar se os artigos 12.º CE e 18.º CE se opõem a que as autoridades fiscais alemãs recusem a dedução da pensão de alimentos paga por E. Schempp à sua ex-mulher residente na Áustria.

Quanto à aplicação do artigo 12.º CE

27 No caso em apreço, é facto assente que se a ex-mulher de E. Schempp residisse na Alemanha, este último teria direito à dedução dos montantes pagos a título de pensão de alimentos. Porém, dado que aquela residia na Áustria, a referida dedução foi recusada a E. Schempp pelas autoridades fiscais alemãs.

28 É jurisprudência assente que o princípio da não discriminação impõe que situações idênticas não sejam tratadas de modo diferente, salvo se esse tratamento se justificar por razões objectivas (v. acórdão de 17 de Julho de 1997, National Farmers' Union e o., C-354/95, Colect., p. I-4559, n.º 61).

29 Assim, há que examinar se se pode comparar a situação de E. Schempp, que paga uma pensão de alimentos à sua ex-mulher residente na Áustria e não pode deduzir estas quantias na sua declaração do imposto sobre o rendimento, com a situação de uma pessoa que paga semelhantes quantias a um ex-cônjuge residente na Alemanha e que beneficia dessa vantagem fiscal.

30 A este respeito, há que observar que, por força do § 1a, n.º 1, ponto 1, terceiro período, da EStG, a possibilidade de, na Alemanha, se deduzir as pensões de alimentos pagas por um contribuinte residente nesse Estado-Membro a um beneficiário residente noutro Estado-Membro está sujeita à sua tributação neste último Estado-Membro.

31 Daqui resulta que, no processo principal, não sendo as pensões de alimentos tributadas no Estado-Membro em que reside a ex-mulher de E. Schempp, este não foi autorizado a deduzir a referida pensão aos seus rendimentos na Alemanha.

32 Nestas condições, verifica-se que o tratamento desfavorável de que E. Schempp se queixa resulta, na realidade, da circunstância de o regime fiscal aplicável às pensões de alimentos no Estado-Membro de residência da sua ex-mulher ser diferente do do Estado-Membro em que ele próprio reside.

33 Como observa o Governo neerlandês, se a ex-mulher de E. Schempp decidisse ir viver para um Estado-Membro onde as pensões de alimentos estivessem, ao contrário do que acontece na Áustria, sujeitas a tributação, como nos Países Baixos, E. Schempp teria o direito, segundo a legislação nacional em causa no presente processo, de deduzir os pagamentos efectuados a esse título à sua ex-mulher.

34 Ora, resulta de jurisprudência assente que o artigo 12.º CE não visa as eventuais disparidades de tratamento que possam resultar, para as pessoas e empresas sujeitas à jurisdição da Comunidade, das divergências existentes entre as legislações dos

diferentes Estados-Membros, desde que estas afectem todas as pessoas a quem são aplicáveis, segundo critérios objectivos e sem ter em conta a sua nacionalidade (v., neste sentido, acórdão de 9 de Setembro de 2003, Milk Marque e National Farmers' Union, C-137/00, Colect., p. I-7975, n.º 124, e jurisprudência aí referida).

35 Conclui-se que, contrariamente ao que alega E. Schempp, o pagamento de uma pensão de alimentos a um beneficiário residente na Alemanha não pode ser comparado ao pagamento da mesma pensão a um beneficiário residente na Áustria. Com efeito, o beneficiário da referida pensão está, em cada uma dessas situações, sujeito, no que diz respeito à respectiva tributação, a uma legislação fiscal diferente.

36 Por conseguinte, há que declarar que a impossibilidade de um contribuinte residente na Alemanha deduzir, por força do § 1a, n.º 1, ponto 1, da EStG, uma pensão de alimentos paga à sua ex-mulher residente na Áustria não constitui um tratamento discriminatório na acepção do artigo 12.º CE.

37 Segundo E. Schempp, a desigualdade de tratamento de que ele é objecto no caso em apreço resulta, todavia, do facto de a dedutibilidade da pensão de alimentos paga a uma pessoa residente na Alemanha não depender da tributação efectiva dessa pessoa, ao passo que essa tributação efectiva é condição para se obter a dedução da pensão de alimentos paga a uma pessoa que reside no território de outro Estado-Membro.

38 A este respeito, há que recordar, no entanto, que, no âmbito do presente processo, o órgão jurisdicional de reenvio apenas interroga o Tribunal sobre a questão de saber

se o direito comunitário se opõe a que um contribuinte residente na Alemanha não possa deduzir a pensão de alimentos paga à sua ex-mulher residente na Áustria. Por conseguinte, para fornecer ao órgão jurisdicional nacional uma interpretação que seja útil para a solução do litígio no processo principal, há que declarar que o problema levantado por E. Schempp, na medida em que diz respeito ao pagamento de uma pensão de alimentos a um beneficiário residente num Estado-Membro em que as referidas pensões são tributáveis, não se coloca no caso em apreço, uma vez que é facto assente que, na Áustria, as pensões de alimentos não são nunca objecto de tributação.

39 A circunstância não contestada segundo a qual, se a ex-mulher de E. Schempp residisse na Alemanha, este último teria direito à dedução dos montantes pagos a título de pensão de alimentos, e isto apesar de a referida pensão não ser, nesse caso, tributada, dado que os rendimentos da sua ex-mulher na Alemanha, no período em causa, foram inferiores aos limites de tributação previstos pela legislação fiscal alemã, não é susceptível de pôr em causa a conclusão a que se chegou no n.º 36 do presente acórdão. Com efeito, como observa correctamente a Comissão das Comunidades Europeias, a não tributação, por essa razão, de uma pensão de alimentos na Alemanha não pode de modo algum ser comparada à não tributação da mesma pensão na Áustria, devido à sua natureza não tributável neste Estado-Membro, sendo as consequências fiscais para cada uma dessas situações, relativamente à tributação dos rendimentos, para o contribuinte em causa, diferentes.

Quanto à aplicação do artigo 18.º CE

40 Há que recordar que, em conformidade com o artigo 18.º, n.º 1, CE, «[q]ualquer cidadão da União goza do direito de circular e permanecer livremente no território dos Estados-Membros, sem prejuízo das limitações e condições previstas no presente Tratado e nas disposições adoptadas em sua aplicação».

41 Na sua qualidade de nacional de um Estado-Membro, e portanto de cidadão da União, E. Schempp tem o direito de se prevalecer desta disposição.

42 Nas suas observações, E. Schempp sustenta que o artigo 18.°, n.° 1, CE garante não apenas o direito de circular e de permanecer noutros Estados-Membros mas também o de escolher a sua residência. Alega que, não sendo a pensão de alimentos dedutível do rendimento tributável quando o beneficiário reside noutro Estado-Membro, o referido beneficiário pode ser sujeito a uma certa pressão no sentido de não sair da Alemanha, constituindo assim uma restrição ao exercício dos direitos garantidos pelo artigo 18.°, n.° 1, CE. Essa pressão pode manifestar-se concretamente no momento da determinação do montante da pensão de alimentos, dado que essa determinação se faz tendo em conta as suas implicações fiscais.

43 A este respeito, é forçoso constatar, à semelhança dos Governos alemão e neerlandês, bem como da Comissão, que a legislação nacional em causa não obsta de modo algum ao direito de E. Schempp, enquanto cidadão da União, circular e permanecer noutros Estados-Membros, ao abrigo do artigo 18.°, n.° 1, CE.

44 É certo que, como foi observado, a mudança de residência da sua ex-mulher para a Áustria teve consequências fiscais desfavoráveis para E. Schempp no Estado-Membro da sua residência.

45 Todavia, o Tribunal de Justiça já decidiu 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 o cidadão, no plano dos impostos indirectos (v., neste sentido, acórdão de 15 de Julho de 2004, Lindfors, C-365/02, Colect., p. I-7183, n.º 34).

46 Aplica-se o mesmo princípio, por maioria de razão, a situações como a que está em causa no processo principal, em que a pessoa em causa não exerceu ela própria o seu direito de circulação, mas alega ser vítima de uma diferença de tratamento na sequência da mudança de residência da sua ex-mulher para outro Estado-Membro.

47 Nestas condições, há que responder às questões colocadas que os artigos 12.º, primeiro parágrafo, CE e 18.º, n.º 1, CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que um contribuinte residente na Alemanha não possa, por força de uma legislação interna como a que está em causa no processo principal, deduzir do seu rendimento colectável nesse Estado-Membro a pensão de alimentos paga à sua ex-mulher residente noutro Estado-Membro onde a referida pensão não é sujeita a tributação, dedução a que teria direito se a sua ex-mulher residisse na Alemanha.

Quanto às despesas

48 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. 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 (Grande Secção) declara:

Os artigos 12.°, primeiro parágrafo, CE e 18.°, n.° 1, CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que um contribuinte residente na Alemanha não possa, por força de uma legislação interna como a que está em causa no processo principal, deduzir do seu rendimento colectável nesse Estado-Membro a pensão de alimentos paga à sua ex-mulher residente noutro Estado-Membro onde a referida pensão não é sujeita a tributação, dedução a que teria direito se a sua ex-mulher residisse na Alemanha.

Assinaturas.