CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
apresentadas em 11 de Março de 1999 *

Índice

I — A legislação alemã em matéria de imposto sobre o rendimento I-5454
II — Os factos no processo principal I-5456
III — A questão prejudicial I-5457
IV — A legislação comunitária I-5457
V — As observações apresentadas no âmbito do processo prejudicial I-5458
VI — Análise da questão prejudicial I-5461
A — Quanto à admissibilidade I-5461
B — Quanto ao mérito I-5462
a) Os limites que o artigo 48.° do Tratado impõe aos Estados-Membros no exercício da sua competência fiscal em matéria de impostos directos ... I-5462
b) A resposta à questão prejudicial I-5466
c) Determinação dos casos em que um contribuinte não residente aufere a maior parte dos seus rendimentos ou a quase totalidade dos rendimentos do seu núcleo fiscal num Estado-Membro I-5472
d) A incidência sobre esta interpretação da jurisprudência desenvolvida pelo Tribunal de Justiça no acórdão Asscher I-5474
VII— Conclusão I-5477

1. O presente processo tem origem num pedido apresentado na Alemanha por um trabalhador empregado nesse Estado, de nacionalidade neerlandesa, e residente com a sua mulher nos Países Baixos; este trabalhador pretende obter o direito de optar pelo regime e a tabela de tributação do «splitting», para efeitos de sujeição ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. O Finanzgericht Köln (Alemanha) apresenta a este respeito, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, uma questão prejudicial pretendendo saber se as disposições do direito comunitário que regulam a livre circulação de trabalhadores se opõem a que o referido direito de opção, de que beneficiam em qualquer caso os casais residentes na Alemanha, esteja subordinado, em relação aos casais não residentes, à condição de o rendimento mundial do casal ser tributado na Alemanha em pelo menos 90% ou de o rendimento do agregado familiar auferido no estrangeiro e não sujeito a imposto nesse Estado-Membro não exceder 24 000 DM por exercício fiscal.

* Língua original: espanhol.

I — A legislação alemã em matéria de imposto sobre o rendimento

2. Nos termos do artigo 1.°, n.° 1, da Eikommensteuergesetz (lei alemã relativa ao imposto sobre o rendimento), as pessoas singulares que têm domicílio ou residência habitual no território alemão são integralmente sujeitas ao imposto (seja qual for o lugar onde auferem os seus rendimentos). De acordo com o n.° 4 do mesmo artigo, as pessoas singulares que não têm domicílio ou residência habitual na Alemanha são parcialmente sujeitas ao imposto (apenas sobre os rendimentos auferidos nesse Estado).

3. Regra geral, os rendimentos do trabalho são objecto de uma retenção na fonte efectuada pela entidade que paga o salário. Para a aplicação dessa retenção, os contribuintes integralmente sujeitos ao imposto são repartidos em várias classes de tributação. Os solteiros incluem-se na classe I. As pessoas casadas, não separadas, incluem-se na classe III e têm o direito de optar pela tributação conjunta com a aplicação do regime e da tabela de tributação do «splitting» se residirem ambos na Alemanha. Os contribuintes parcialmente sujeitos ao imposto incluem-se, independentemente da sua situação familiar, na classe I.

4. Na sequência da alteração legislativa introduzida em 1996 para adaptar o regime do imposto sobre o rendimento dos sujeitos passivos não residentes à jurisprudência desenvolvida pelo Tribunal de Justiça nos acórdãos Shumacker [1] e Wielockx [2], o sujeito passivo casado que não tem domicílio ou residência habitual na Alemanha pode, a seu pedido, independentemente da sua nacionalidade, ser tratado como integralmente sujeito ao imposto, na condição de pelo menos 90% do seu rendimento global obtido no ano civil ser tributado na Alemanha ou de o rendimento obtido no estrangeiro, não sujeito ao imposto nesse Estado, não exceder 12 000 DM.

5. Todavia, o sujeito passivo nacional de um Estado-Membro da União Europeia ou de um Estado ao qual se aplique o acordo sobre o Espaço Económico Europeu [3], residente num desses Estados, pode ser equiparado ao contribuinte integralmente sujeito ao imposto e, como tal, ter o direito de optar pela tributação conjunta e incluir-se na classe III para efeitos da retenção na fonte, desde que sejam preenchidas as seguintes condições:

— que o cônjuge tenha o seu domicílio ou residência habitual no território de

1 — Acórdão de 14 de Fevereiro de 1995 (C-279/93, Colect., p. I-225).

2 — Acórdão de 11 de Agosto de 1995 (C-80/94, Colect., p. I-2493).

3 — Acordo sobre o Espaço Económico Europeu aprovado por decisão do Conselho e da Comissão de 13 de Dezembro de 1993, relativa à conclusão do acordo sobre o Espaço Económico Europeu entre as Comunidades Europeias os seus Estados-Membros por um lado, e a República da Áustria, República da Finlândia, a República da Islândia, o Principado do Liechtenstein, o Reino da Noruega, o Reino da Suécia e a Confederação Helvética, por outro (JO 1994, L 1, p. 1).

outro Estado-Membro da União Europeia ou de um Estado ao qual se aplique o acordo sobre o Espaço Económico Europeu;

— e que pelo menos 90% do rendimento mundial do casal obtido no ano civil esteja sujeito ao imposto na Alemanha, ou que o rendimento obtido no estrangeiro, não sujeito ao imposto nesse Estado, não exceda durante o mesmo período 24 000 DM.

Neste caso, o cônjuge é igualmente tratado como integralmente sujeito ao imposto, com aplicação do regime e da tabela de tributação do «splitting», para determinar o montante do imposto. Este regime, cuja aplicação é limitada aos casais casados, assenta na ficção de que cada um dos cônjuges contribui em metade para o rendimento global sujeito ao imposto. Para determinar o montante do imposto, somam-se as matérias colectáveis dos dois esposos, a soma assim obtida é dividida por dois, a fórmula matemática fixada pela lei aplica-se à metade e o resultado é multiplicado por dois. O total representa o montante que devem pagar os cônjuges.

A aplicação deste regime implica o reconhecimento de determinadas vantagens fiscais relativas à dedução de despesas ligadas à situação pessoal e familiar do casal (por exemplo, a dedução do dobro do montante fixo previsto a título de despesas de previdência, a dedução de despesas de consultas sobre aconselhamento fiscal e de despesas de formação profissional), seja qual for o cônjuge que delas beneficiou ou que as suportou.

Quando apenas um dos cônjuges aufere rendimentos ou existe uma grande diferença entre os rendimentos de um e de outro, este regime permite atenuar a progressividade das taxas. Em contrapartida, as suas vantagens são praticamente neutralizadas quando os rendimentos dos cônjuges são mais ou menos equivalentes.

6. Este regime foi adoptado na sequência de um acórdão do Bundesverfassungsgericht proferido em 1957 e baseia-se na regra fundamental enunciada no artigo 6.° da Grundgesetz (Constituição alemã), que coloca a família sob a protecção especial do Estado. Este acórdão declarou que os cônjuges não podem ser sujeitos, apenas pelo facto do casamento, a uma carga fiscal mais pesada do que as pessoas solteiras. Tendo em conta que a tributação conjunta implica que os rendimentos dos cônjuges sejam somados, que sejam objecto de uma imputação comum e que sejam considerados sujeitos ao imposto como uma unidade

fiscal, o carácter progressivo da tabela de tributação teria como consequência, se não se aplicasse o regime do «splitting» — que permite atenuar a progressividade das taxas —, que a carga fiscal seria mais elevada do que se os cônjuges tivessem sido objecto de uma tributação separada. É a razão pela qual o legislador alemão reconheceu aos cônjuges um direito de opção entre a tributação individual e a tributação conjunta [4].

II — Os factos no processo principal

7. Gschwind, demandante no processo principal, tem a nacionalidade neerlandesa e reside nos Países Baixos, num município próximo da fronteira alemã, com a sua mulher e um filho, nascido em 1992. Em 1991 e em 1992, que são os anos fiscais em relação aos quais impugna a liquidação do imposto sobre o rendimento que lhe é exigido pela administração demandada, o demandante deslocava-se diariamente a Aachen para trabalhar. Os rendimentos provenientes dessa actividade assalariada, que constituem o único rendimento obtido a título individual pelo demandante durante esses dois anos, foram sujeitos ao imposto na Alemanha em aplicação do artigo 10.°, n.° 1 da Convenção sobre a dupla tributação, celebrada entre a República Federal da Alemanha e o Reino dos Países Baixos. Durante esse período, a sua mulher estava empregada nos Países Baixos, onde era integralmente sujeita ao imposto nesse Estado.

8. Visto que as disposições adoptadas em 1996 são aplicáveis com efeito retroactivo às liquidações ainda pendentes e permitem, a pedido do interessado e em certas circunstâncias, que os contribuintes casados não residentes sejam tratados como integralmente sujeitos ao imposto, Gschwind pediu à administração fiscal demandada que tributasse os seus rendimentos em conjunto com os da sua mulher na Alemanha, em relação aos anos de 1991 e 1992, com aplicação do regime e quociente conjugal, «splitting». O seu pedido foi recusado e foi-lhe aplicada a tabela de tributação de base por não preencher as condições exigidas por essas disposições, ou seja, que pelo menos 90% do rendimento global do casal esteja sujeito ao imposto na Alemanha, ou que o rendimento global do casal de origem estrangeira, não sujeito ao imposto na Alemanha, não exceda o limiar absoluto fixado em 24 000 DM por ano.

9. As reclamações apresentadas por Gschwind foram indeferidas, por falta de fundamento, pela administração demandada, que declarou que o teor da lei não permite que seja reconhecido a Gschwind e a sua mulher o direito de optar pelo regime e quociente conjugal, «splitting». No recurso que interpôs perante o Finanzgere-

4 — Gostaria de assinalar que, se a fórmula do «splitting» pode trazer vantagens para as finanças de alguns contribuintes, ela parece ter perdido a sua credibilidade no plano doutrinal, nomeadamente sob o ângulo da justiça fiscal. Como exemplo de discriminações mais significativas resultantes do «splitting», são referidas: a das pessoas solteiras em relação às pessoas casadas, a dos rendimentos mais baixos em relação aos rendimentos mais elevados e a da mulher casada que trabalha em relação à que não trabalha. V. Soler Rocher, M. T.: «Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares», in *Revista Española de Derecho Financeiro* 1990, n.° 66, p. 193 e segs., p. 209, e a doutrina citada pelo autor.

chit Köln, o demandante reiterou o seu pedido [5].

III — A questão prejudicial

10. Com vista a resolver este litígio, o órgão jurisdicional nacional decidiu suspender a instância e apresentar ao Tribunal de Justiça para decisão a título prejudicial a seguinte questão:

«É contrário ao artigo 48.º do Tratado CE considerar que, nos termos do § 1, n.º 3, segundo parágrafo, em conjugação com o § 1a, n.º 1, segundo parágrafo, da lei do imposto sobre o rendimento, um cidadão neerlandês que aufere na República Federal da Alemanha rendimentos sujeitos a imposto provenientes da sua actividade de trabalhador subordinado, não tendo tido no seu território residência ou estadia habitual bem como o seu cônjuge, que dele não está separado e que também ali não tem residência nem estadia habitual e aufere rendimentos no estrangeiro, não é considerado sujeito passivo do referido imposto sobre a totalidade dos seus rendimentos para efeito da aplicação do § 26, n.º 1, primeiro parágrafo, da mencionada lei (tributação conjunta), com o fundamento de que o rendimento conjunto dos cônjuges no ano civil não é inferior a, pelo menos, 90% do imposto sobre o rendimento alemão, ou os rendimentos não sujeitos a imposto alemão excedem 24 000 DM?»

IV — A legislação comunitária

11. O órgão jurisdicional nacional solicita a interpretação do artigo 48.º do Tratado

5 — O demandante assinala no seu recurso que, se o legislador alemão não tivesse feito depender esse direito de opção pelos trabalhadores fronteiriços da observância de determinados limiares, a carga fiscal daí resultante (salvo erro da minha parte, a taxa média, com aplicação da regra da progressividade e do «splitting», deve ser, para o ano de 1992, de 23,9632 e não de 26,9632) teria sido no seu caso a seguinte:

	1991 DM	1992 DM
Salário bruto de F. Gschwind	82 535	84 047
Encargos profissionais	–9 001	–9 607
Rendimento líquido	73 534	74 440
Encargos com formação profissional e contínua	-900	-900
Despesas com a previdência social	-3 510	-3 510
Montante dedutível para as crianças	-4 104	
Rendimento tributável	69 124	65 926
Rendimentos neerlandeses, não sujeitos ao imposto na Alemanha excepto em relação à determinação da taxa de tributação (regra da progressividade)	52 426	53 209
Taxa média, tendo em conta a regra da progressividade e do «splitting»	24,1761%	26,9632%
Rendimento tributável de Gschwind	69 124	65 926
Imposto a pagar mediante a aplicação da regra de progressividade e da tabela de tributação do «splitting»	16 711	15 798
Imposto a pagar mediante a aplicação da tabela de tributação de base	17 723	16 522
Carga fiscal suplementar em relação aos nacionais	1 012	724

que, na parte que interessa ao presente litígio, dispõe o seguinte:

«...

2. [A livre circulação dos trabalhadores na Comunidade] 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.

...»

V — As observações apresentadas no âmbito do processo prejudicial

12. Foram apresentadas observações escritas, no prazo estabelecido para o efeito pelo artigo 20.º do Estatuto (CE) do Tribunal de Justiça, pelo demandante e pela administração fiscal demandada no processo principal, pelos Governos belga e alemão e pela Comissão. Na audiência, que se realizou em 26 de Janeiro de 1999, foram apresentadas alegações pelos representantes das partes no processo principal, pelos representantes do Governo alemão, do Governo neerlandês e da Comissão.

13. O demandante no processo principal sustenta que os valores-limite impostos pela legislação alemã à aplicação do regime «splitting», com a sua tabela de tributação, aos nacionais comunitários casados não residentes na Alemanha não se justificam. Considera lógico que, quando o contribuinte não residente aufere a quase totalidade dos seus rendimentos no Estado de emprego, as deduções ligadas à situação pessoal lhe sejam concedidas por esse Estado. Todavia, isso não é válido no que se refere à escolha do regime «splitting». A possibilidade de ser tomada em consideração a situação pessoal do sujeito passivo simultaneamente no Estado onde trabalha e no Estado onde reside não existe se se aplicar esse regime, uma vez que os rendimentos sujeitos ao imposto no Estado de emprego não estão sujeitos ao imposto no Estado de residência e não podem dar lugar à concessão de benefícios ligados à situação familiar nesse Estado, seja qual for a sua percentagem no rendimento global.

14. O Finanzamt Aachen-Außenstadt, administração fiscal demandada no processo principal, para além de considerar a questão prejudicial inadmissível, afirma que em matéria de impostos directos os cônjuges residentes na Alemanha são tributados nesse Estado sobre o seu rendimento global e a situação dos cônjuges não residentes só é equiparada à dos residentes quando a quase totalidade do rendimento do núcleo fiscal está sujeito ao imposto na Alemanha. É a razão pela qual se fez

depender de determinadas condições a tomada em conta dos rendimentos estrangeiros do casal para a determinação da taxa de tributação para efeitos de aplicação da regra da progressividade.

Por outro lado, a tributação conjunta dos cônjuges afecta a determinação da matéria colectável; ora, se ela se aplicasse aos não residentes independentemente do rendimento obtido no Estado de residência, poderia produzir-se uma acumulação de benefícios fiscais. Quando os cônjuges são tributados conjuntamente, a dedução fixa a título de despesas de previdência social é duplicada e os encargos excepcionais, bem como os encargos extraordinários são considerados dedutíveis, seja qual for o cônjuge que deles beneficiou ou que os suportou. Se se tivesse que tomar em conta globalmente os rendimentos de um casal não residente, sem estabelecer nenhum valor limite ao rendimento auferido por um dos cônjuges no Estado de residência, os seus encargos excepcionais e os seus encargos extraordinários poderiam ser tomados em conta tanto na tributação nesse Estado como na tributação conjunta na Alemanha. A título de exemplo, acrescenta que, no caso de F. Gschwind, se este podia optar na Alemanha pela tomada em conta dos seus rendimentos e dos da sua mulher, a sua matéria colectável poderia ser reduzida de 3 510 DM relativamente aos anos de 1991 e 1992, visto que a dedução para despesas de previdência social poderia aplicar-se duas vezes.

15. O Governo belga considera que o regime do «splitting» constitui um modo de determinação da taxa de tributação baseada na capacidade contributiva da unidade económica formada pelo casal. Considera que ele deve ser aplicado nas mesmas condições aos residentes e aos não residentes visto que, não tendo como finalidade a concessão de um benefício fiscal ligado à situação pessoal ou familiar do contribuinte, não é de temer que possa ser acumulada com os benefícios fiscais concedidos no Estado de residência. Propõe que o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial de modo afirmativo, tendo em conta que o artigo 1.°, n.° 3, da lei alemã controvertida penaliza os contribuintes não residentes que auferem na Alemanha a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos, sem que exista qualquer diferença entre a situação objectiva desses não residentes e das pessoas que residem na Alemanha.

16. O Governo alemão afirma que, em 1991 e em 1992, F. Gschwind foi tratado como um residente. Para a determinação do seu rendimento líquido, foi feita uma dedução para os encargos profissionais, depois uma dedução para os encargos com formação e para as despesas de previdência social. Além disso, em 1992, ano de nascimento do seu filho, teve direito a uma dedução por filho a cargo.

Indica que, nos Países Baixos, os casais são objecto de uma tributação individual, de modo que a situação pessoal e familiar da mulher do demandante é tida em conta de acordo com a legislação desse Estado. O demandante não aufere rendimentos nos

Países Baixos e aqueles que aufere na Alemanha não estão sujeitos ao imposto nesse Estado, nos termos do artigo 10.° da convenção entre a República Federal da Alemanha e o Reino dos Países Baixos para evitar a dupla tributação. Assim, não haverá rendimento tributável no Estado de residência e o rendimento auferido na Alemanha não será tomado em conta conjuntamente com o da sua mulher para efeitos da aplicação da regra da progressividade visto que, nos Países Baixos, a possibilidade de tributação conjunta dos casais não existe.

Acrescenta que, se fossem acolhidas as conclusões do demandante, a sua mulher e ele próprio encontrar-se-iam numa situação fiscal mais vantajosa do que a dos casais residentes na Alemanha. Se se aplicasse aos rendimentos auferidos pela mulher nos Países Baixos a regra da progressividade, estar-se-ia a calcular uma matéria colectável comum pelo regime do «splitting» e o casal Gschwind conseguiria que cada um fosse tributado pela metade dos rendimentos comuns como se fossem solteiros, tendo por consequência o direito a duas deduções praticadas sobre o conjunto dos rendimentos. Ora, em relação à tributação individual, este regime tem como efeito aplicar ao cônjuge que aufere rendimentos mais elevados uma taxa de tributação mais baixa do que aquela que normalmente corresponderia à sua situação e ao cônjuge que aufere rendimentos menos elevados uma taxa de tributação superior. Como o demandante no processo principal aufere os rendimentos mais elevados do casal, seria globalmente sujeito a uma taxa de tributação mais baixa se se tivesse que ter em conta os rendimentos da sua mulher e se se efectuassem duas deduções no conjunto dos rendimentos em vez de uma, ao passo que à mulher não se aplicaria uma taxa de tributação superior, visto que os rendimentos do marido não se somariam aos da mulher nos Países Baixos, sendo esta aí tributada a título individual.

17. O Governo neerlandês confirmou na audiência que o rendimento auferido por F. Gschwind na Alemanha não era sujeito a imposto nos Países Baixos e que, portanto, não tem direito a qualquer dedução. A legislação neerlandesa estabelece que, nesse caso, o direito de efectuar deduções em razão do casamento, que, em princípio, pertence ao cônjuge com os rendimentos mais elevados, se transfere para o outro cônjuge, de modo que o casamento é tomado em consideração no Estado de residência do casal, através das deduções de que pode beneficiar a Sr.ª Gschwind.

18. A Comissão considera que o regime do «splitting» com progressividade responde ao objectivo de tributar o sujeito passivo em função da sua capacidade contributiva e pode ser aplicado independentemente dos valores-limite estabelecidos actualmente pela lei alemã. Com efeito, a taxa resultante da tabela de tributação do «splitting» não se aplicaria directamente à matéria colectável comum do casal, que é composta pelos rendimentos brutos de F. Gschwind diminuídos das deduções a que tem direito;

a esta matéria colectável seriam acrescentados os rendimentos auferidos nos Países Baixos pela sua mulher, não sujeitos ao imposto na Alemanha, para ter em conta a progressividade do imposto. Em seguida, aplicar-se-ia o «splitting» à soma assim obtida, como se se tratasse da matéria colectável comum do casal, o que permite obter a taxa média de tributação; esta será mais elevada do que se o «splitting» se aplicasse unicamente aos rendimentos de F. Gschwind, mas mais baixa do que a que se aplicaria aos solteiros por força da tabela de tributação de base.

Afirma que a recusa de aplicar o «splitting» com progressividade aos rendimentos do demandante é contrária ao artigo 48.º do Tratado. O demandante é um cidadão de um Estado-Membro que exerce o direito de livre circulação, deslocando-se dos Países Baixos para a Alemanha para aí exercer uma actividade assalariada e não pode ser tratado de modo menos favorável do que os nacionais que se encontram na mesma situação.

No que diz respeito à taxa de tributação, a Comissão sustenta que os residentes e os não residentes se encontram numa situação comparável, desde que os não residentes não escapem à progressividade do imposto pelo facto da sua obrigação fiscal ser limitada aos rendimentos auferidos no Estado de emprego. F. Gschwind cumpriria este requisito, visto que o «splitting» lhe seria aplicado em conjugação com a progressividade da tabela de tributação.

A título subsidiário, indica que não lhe parece coerente que a lei alemã tome em consideração os rendimentos dos dois cônjuges para decidir que o valor-limite dos rendimentos tributáveis na Alemanha se situa em 90%, ao passo que apenas o rendimento de um dos cônjuges é sujeito ao imposto nesse Estado.

VI — Análise da questão prejudicial

A — *Quanto à admissibilidade*

19. A administração fiscal demandada no processo principal considera que a questão prejudicial é inadmissível porque o órgão jurisdicional que a apresentou não definiu claramente o seu objecto e a questão relativa a uma eventual discriminação em detrimento do demandante, que solicita ser tributado de acordo com uma regra não prevista pela lei relativa ao imposto sobre o rendimento, mesmo em relação aos contribuintes residentes, constitui uma questão hipotética.

Não partilho deste ponto de vista. Em primeiro lugar, o objecto da questão prejudicial foi bem definido no despacho de reenvio. Em segundo lugar, não se pode considerar que uma questão apresentada nos termos do artigo 177.º do Tratado por

um órgão jurisdicional nacional é hipotética na acepção da jurisprudência do Tribunal de Justiça [6] pelo facto de a legislação controvertida não prever a concessão ao demandante daquilo que solicita, visto que num processo prejudicial não se trata de decidir sobre uma lei nacional, mas interpretar o direito comunitário aplicável a uma determinada situação. Como indicarei adiante, a lei alemã que se aplicava a F. Schumacker também não previa o direito de um trabalhador, que se encontrasse no seu caso, a que a sua situação pessoal e familiar fosse tomada em consideração no Estado de emprego; isso não impediu o Tribunal de Justiça de proferir um dos acórdãos mais importantes dos últimos anos em matéria de fiscalidade directa e de livre circulação de trabalhadores [7]. Os especialistas do direito comunitário sabem muito bem que, se o Tribunal de Justiça tivesse considerado como hipotéticas as questões apresentadas pelos órgãos jurisdicionais nacionais nesses casos, a construção europeia teria avançado muito pouco.

B — *Quanto ao mérito*

20. Através da questão prejudicial, o Finanzgericht Köln pretende saber se o artigo 48.° do Tratado se opõe a que a legislação alemã em matéria de imposto sobre o rendimento, que reconhece aos casais residentes o direito de optar pelo regime e a tabela de tributação do «splitting», exija dos casais não residentes, para poderem beneficiar desta vantagem fiscal, que pelo menos 90% do seu rendimento global seja sujeito ao imposto na Alemanha, ou que os rendimentos de origem estrangeira, não sujeitos ao imposto na Alemanha, não excedam 24 000 DM.

21. Os intervenientes no presente processo que apresentaram observações estão de acordo em afirmar que a alteração legislativa ocorrida em 1996 na Alemanha decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça e, em especial, do acórdão Schumacker. Antes de propor uma resposta à questão prejudicial, analisarei mais pormenorizadamente esta jurisprudência.

a) Os limites que o artigo 48.° do Tratado impõe aos Estados-Membros no exercício da sua competência fiscal em matéria de impostos directos

22. Em Abril de 1991, o Finanzgericht Köln submeteu ao Tribunal de Justiça várias questões prejudiciais no âmbito de um recurso interposto pelo Sr. Werner, nacional alemão, que residia nos Países Baixos desde 1961. Obteve as suas qualificações profissionais na Alemanha e trabalhou durante vinte anos como dentista assalariado num consultório em Aachen. No final de 1981, estabeleceu-se por conta

6 — Despacho de 25 de Maio de 1998, Nour (C-361/97, Colect., p. I-3101), e acórdãos de 9 de Outubro de 1997, Grado e Bashir (C-291/96, Colect., p. I-5531); de 5 de Junho de 1997, Celestini (C-105/94, Colect., p. I-2971), de 5 de Outubro de 1995, Aprile (C-125/94, Colect., p. I-2919), e de 16 de Julho de 1992, Meilicke (C-83/91, Colect., p. I-4871).

7 — Acórdão Schumacker, já referido na nota 1. Trata-se, sem qualquer dúvida, de um dos acórdãos do Tribunal de Justiça mais comentados pelos autores especializados. A base de dados do Tribunal de Justiça regista já mais de sessenta artigos de doutrina.

própria nessa cidade e contratou como empregada a sua mulher, de nacionalidade neerlandesa e residente como ele nos Países Baixos. Foi na Alemanha que os rendimentos auferidos por Werner pela sua actividade independente foram tributados; quanto ao salário da Sr.ª Werner, este foi objecto de um imposto de taxa fixa, retido na fonte pelo seu marido na qualidade de empregador. Nenhum dos esposos auferia rendimentos nos Países Baixos. O litígio no processo principal teve a sua origem no pedido apresentado por Werner às autoridades fiscais alemãs para que estas o considerassem como integralmente sujeito ao imposto, com vista a poder beneficiar do regime e da tabela de tributação do «splitting». A administração fiscal indeferiu este pedido e entendeu considerá-lo como parcialmente sujeito ao imposto.

O órgão jurisdicional nacional perguntou se os artigos 7.º e 52.º do Tratado CE se opõem a que uma pessoa residente num Estado-Membro, que auferiu a maior parte dos seus rendimentos noutro Estado-Membro, possa beneficiar neste último Estado de vantagens tais como o regime e a tabela de tributação do «splitting», ou da dedução de algumas despesas, de que podiam beneficiar os sujeitos passivos residentes nesse Estado.

23. No seu acórdão [8], o Tribunal de Justiça, à semelhança do seu advogado-geral [9], considerou que não tinha que responder a essa questão, por se estar na presença de uma situação puramente interna, à qual o direito comunitário não era aplicável. Com efeito, Werner, que tinha a nacionalidade alemã e tinha adquirido na Alemanha a sua qualificação profissional, tinha sempre exercido a sua actividade profissional nesse país e era-lhe aplicável a legislação fiscal alemã, sendo o único elemento que saía do âmbito puramente nacional o facto de residir noutro Estado-Membro, sem ter feito uso do seu direito de livre circulação para se estabelecer noutro Estado-Membro da Comunidade. Por esta razão, o Tribunal de Justiça aceitou, nesse acórdão, que um Estado-Membro imponha a um dos seus nacionais uma carga fiscal mais pesada quando não residir no seu território [10].

24. Em Abril de 1993, três meses depois de ter proferido este acórdão, o Tribunal de Justiça foi chamado a apreciar questões apresentadas pelo Bundesfinanzhof, no âmbito de um litígio entre o Finanzamt Köln e o Sr. Schumacker, de nacionalidade belga e residente na Bélgica, quanto às condições de sujeição ao imposto sobre os rendimentos de trabalho subordinado auferidos por ele na Alemanha. Desta vez, as questões tiveram uma resposta.

25. Ao decidir sobre este processo, o Tribunal de Justiça indicou diversos princípios que serão de uma grande utilidade para a solução do presente processo. Em primeiro

8 — Acórdão de 26 de Janeiro de 1993, Werner (C-112/91, Colect., p. I-429).

9 — Conclusões do advogado-geral M. Darmon apresentadas em 6 de Outubro de 1992 no processo Werner, já referido na nota 8.

10 — Trata-se de um acórdão cujo conteúdo é considerado ultrapassado por uma parte dos autores, tendo em conta acórdãos posteriores do Tribunal de Justiça. V. Keeling, E.: «Some observations on Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker», em *The EC Tax Journal*, volume I, 1995/96, 2.º caderno, p. 135 e segs., p. 143 e 144, e a jurisprudência citada pelo autor.

lugar, declarou que o artigo 48.º do Tratado é susceptível de limitar o poder dos Estados-Membros de determinarem as condições de sujeição e as regras de tributação dos rendimentos auferidos no seu território por nacionais de outro Estado-Membro, na medida em que, em matéria de cobrança de impostos directos, este artigo não autoriza um Estado-Membro a tratar os nacionais de outros Estados-Membros que, no uso do direito de livre circulação, exercem no seu território actividades assalariadas, de forma menos favorável que os seus nacionais que se encontrem na mesma situação [11].

26. Em segundo lugar, considerou que uma regulamentação que se aplica independentemente da nacionalidade do contribuinte em causa, mas que prevê uma distinção baseada no critério da residência, no sentido de que recusa aos não residentes certos benefícios concedidos aos residentes, é susceptível de constituir uma discriminação indirecta e segundo a nacionalidade visto que, sendo os não residentes com maior frequência não nacionais, são principalmente os nacionais dos outros Estados-Membros que serão prejudicados [12].

Todavia, em matéria de impostos directos, a situação dos residentes e a dos não residentes não são, em regra, comparáveis, de forma que o facto de um Estado-Membro não conceder a um não residente certos benefícios fiscais que concede a um residente não é, regra geral, discriminatório e o artigo 48.º do Tratado não obsta, em princípio, a que um Estado-Membro tribute mais gravosamente os rendimentos de não residentes que exercem uma actividade assalariada no seu território do que os de residentes que ocupam o mesmo emprego [13].

27. Para chegar a esta conclusão, o Tribunal de Justiça teve em conta o facto de o rendimento auferido no território de um Estado por um não residente constituir, muito frequentemente, apenas uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no Estado onde reside, e o facto de a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração do conjunto dos seus rendimentos e da situação pessoal e familiar, poder mais facilmente ser apreciada no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, que corresponde, geralmente, à sua residência habitual. Esta situação é diferente da do contribuinte residente que aufere normalmente a maior parte dos seus rendimentos no Estado de residência, o qual dispõe geralmente de todas as informações necessárias para apreciar a capacidade contributiva global do contribuinte, tendo em conta a sua situação pessoal e familiar [14].

A distinção entre sujeitos passivos residentes e sujeitos passivos não residentes é objectiva. A residência é o critério de sujeição ao imposto sobre o qual se baseia ainda hoje o direito fiscal internacional,

11 — Acórdão Schumacker, já referido na nota 1, n.º 24.
12 — *Ibidem*, n.os 27 e 28.
13 — *Ibidem*, n.os 31, 34 e 35.
14 — *Ibidem*, n.os 32 e 33.

que encontra a sua expressão no modelo de convenção-tipo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económicos (OCDE) em matéria de dupla tributação [15].

28. Todavia, a situação de Schumacker não correspondia a este esquema geral, na medida em que obtinha o essencial dos seus recursos tributáveis de uma actividade exercida na Alemanha e, embora residente na Bélgica, não auferia rendimentos significativos nesse Estado, de modo que este não tinha condições de lhe atribuir os benefícios resultantes da sua situação pessoal e familiar.

O Tribunal de Justiça considerou que entre um tal não residente e um residente que exerce actividades assalariadas comparáveis não existe qualquer diferença de situação objectiva susceptível de justificar diferenças de tratamento quanto à tomada em consideração, para efeitos de tributação sobre o rendimento, da situação pessoal e familiar do contribuinte e que, a discriminação de um *não residente que aufere o essencial dos seus rendimentos* e a quase *totalidade dos rendimentos familiares* [16] *num Estado-Membro diverso do da sua residência* consiste em a sua situação pessoal e familiar não ser tomada em conta no Estado de residência nem no Estado de emprego [17].

29. O Tribunal de Justiça não aceitou, como justificação desta discriminação, nem a necessidade de preservar a coerência do regime fiscal aplicável, evitando que a situação pessoal e familiar do não residente seja tomada em conta duplamente, visto que, no caso de Schumacker, a carga fiscal no Estado de residência era insuficiente para o permitir, nem as dificuldades de ordem administrativa que tornariam impossível ao Estado-Membro de emprego conhecer os rendimentos auferidos no Estado de residência pelos não residentes que trabalhem no seu território, visto que a Directiva 77/799/CEE [18] oferece possibilidades de obtenção das informações necessárias comparáveis às existentes entre os serviços fiscais no plano interno.

30. O Tribunal de Justiça pronunciou-se no mesmo sentido no acórdão Wielockx, proferido alguns meses depois [19]. Wielockx era

15 — Quaghebeur, M.: «A bridge over muddled waters. Coherence in the case law of the Court of Justice of the European Communities relating to discrimination against non-resident taxpayers», em *The EC Tax Journal*, volume I, 1995/96, 2.º caderno, p. 109 e segs., p. 133.

16 — Farmer, P.: «Article 48 and the taxation of frontier workers», em *European Law Review*, 1995, p. 310 e segs., p. 317. Este autor considera que o Tribunal de Justiça rejeitou implicitamente a tese sustentada pelo Reino Unido na audiência, segundo a qual os não residentes só podiam ser considerados como encontrando-se na mesma situação dos residentes se não tivessem nenhum rendimento num Estado diferente do Estado de emprego.

17 — Acórdão já referido na nota 1, n.ºs 36 a 38. Para além da existência de uma discriminação material entre nacionais comunitários não residentes e nacionais residentes na Alemanha, estava-se na presença de uma discriminação injustificada de natureza processual, que consiste em recusar aos nacionais comunitários que não tinham o seu domicílio ou residência habitual na Alemanha, mas que aí obtinham rendimentos de um trabalhado assalariado, a possibilidade, atribuída aos residentes, por um lado, de beneficiarem da regularização anual das retenções sobre o salário, o que os impedia, por razões de economia administrativa, de apresentar elementos de cálculo do imposto, tais como as despesas profissionais, as despesas especiais ou os encargos extraordinários e, por outro lado, de pedirem a liquidação anual do imposto pela administração.

18 — Directiva do Conselho de 19 de Dezembro de 1977 relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15).

19 — Já referido na nota 2.

um nacional belga residente no seu país que exercia, como trabalhador independente associado, a profissão de fisioterapeuta nos Países Baixos, onde auferia a totalidade dos seus rendimentos e onde estes eram tributados por força da convenção celebrada entre os dois Estados para evitar a dupla tributação. Enquanto que a lei relativa ao imposto sobre o rendimento autorizava os contribuintes não residentes que auferiam 90% do seu rendimento mundial nos Países Baixos a efectuar deduções por obrigações pessoais e encargos extraordinários, não lhe era permitido deduzir a dotação para a reserva-velhice [20]. Em contrapartida, os contribuintes residentes podiam deduzir do rendimento que obtinham da sua empresa as dotações para a reserva-velhice e esse rendimento era aumentado com as quantias retiradas da reserva. Quando o interessado atingia 65 anos, a reserva-velhice era suprimida; era então qualificada de rendimento e sujeita à cobrança do imposto feita de uma só vez sobre o capital, ou de modo diferido sobre as rendas do referido capital pagas periodicamente.

31. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça pronunciou-se no seguinte sentido: se, quanto às deduções do seu rendimento tributável, o contribuinte não residente não é sujeito ao mesmo tratamento fiscal que o seu homólogo residente, a sua situação pessoal não será tomada em consideração nem pela administração fiscal do Estado onde exerce as suas actividades profissionais, porque aí não reside, nem pelo Estado de residência, porque aí não aufere qualquer rendimento, de forma que ficará sujeito a uma imposição global maior e ficará prejudicado em relação ao seu homólogo residente. A discriminação verificava-se, neste caso, porque o contribuinte não residente, que auferia a totalidade dos seus rendimentos no Estado onde exercia as suas actividades profissionais, não tinha o direito de constituir uma reserva-velhice dedutível nas mesmas condições fiscais que o contribuinte residente.

32. Todavia, nesse processo, no qual o contribuinte pedia o direito de efectuar uma dedução pela sua situação pessoal, a questão de saber se este auferia igualmente a totalidade ou a quase totalidade do rendimento familiar no Estado-Membro onde exercia as suas actividades profissionais não foi colocada nem discutida.

b) A resposta à questão prejudicial

33. Como já indiquei ao descrever a legislação alemã em vigor, os nacionais comunitários casados que residam com o seu cônjuge noutro Estado-Membro e que preencham as condições exigidas têm actualmente a possibilidade de se conside-

20 — O artigo 44.°, n.° 1, da lei de 16 de Novembro de 1972, que completou a Nederlandse wet op de inkomtenbelasting de 16 de Dezembro de 1964 (lei relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares), instituí um regime fiscal voluntário de reserva-velhice a favor dos trabalhadores por conta própria, nos termos do qual os interessados podem reservar uma parte do lucro da sua empresa para constituir uma reserva-velhice; este regime tem a vantagem de as somas aforradas permanecerem na empresa.

rarem integralmente sujeitos ao imposto, sendo os rendimentos de origem estrangeira tidos em conta para a aplicação da progressividade do imposto, e têm o direito de efectuar deduções pela sua situação pessoal e familiar, tais como as deduções para despesas profissionais, para despesas com a previdência social e para os filhos a cargo; do mesmo modo, beneficiam do direito de optar pelo regime e a tabela de tributação do «splitting».

34. O demandante no processo principal reconhece que as novas disposições permitem tratar os nacionais comunitários não residentes que auferem rendimentos tributáveis na Alemanha de forma equitativa e conforme ao direito comunitário. Todavia, afirma que os trabalhadores comunitários casados não residentes na Alemanha e que não preenchem as condições estipuladas na lei para serem objecto de uma tributação conjunta sofrem desvantagens significativas em relação aos contribuintes casados residentes. Essas desvantagens consistem na impossibilidade de deduzir duas vezes da matéria colectável a percentagem fixa para as despesas de previdência social e, sobretudo, em não lhes ser permitido optar pelo regime e a tabela de tributação do «splitting». Em seu entender, visto que os casais residentes na Alemanha têm esse direito de opção, ainda que aufiram rendimentos de origem estrangeira não sujeitos ao imposto na Alemanha, os trabalhadores não residentes que se encontrem numa situação semelhante devem ter o mesmo direito de opção.

35. Resulta dos documentos constantes dos autos que os rendimentos profissionais auferidos por F. Gschwind na Alemanha ascenderam em 1992 a 84 047 DM e representavam a totalidade do seu próprio rendimento e 58,32% do rendimento do casal, ao passo que os rendimentos da sua mulher nos Países Baixos ascenderam, durante o mesmo ano, a 55 209 DM e representavam igualmente a totalidade do seu próprio rendimento e 41,68% do rendimento do casal. Nessas circunstâncias, de acordo com a lei alemã, a única maneira que lhes permite optar por uma tributação conjunta consistiria em que um e outro estabelecessem uma residência efectiva, ainda que secundária, no território alemão, sendo insuficiente que apenas F. Gschwind tenha essa residência.

36. A tese de F. Gschwind consiste em defender que, apesar de não residir com a sua mulher na Alemanha, os rendimentos auferidos pelo casal apenas são sujeitos ao imposto neste Estado até ao limite de 58,32% e que os rendimentos de origem estrangeira representam mais do dobro do valor-limite absoluto estabelecido em 24 000 DM, deve, por força do direito comunitário, receber o mesmo tratamento fiscal como se ele e a sua mulher preenchessem a condição de residência comum nesse Estado.

37. Não partilho deste ponto de vista, pelas razões que apresentarei a seguir.

38. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as normas referentes à igualdade de tratamento proíbem não só as

discriminações ostensivas, em razão da nacionalidade, mas ainda qualquer forma de discriminação dissimulada que, mediante a aplicação de outros critérios de distinção, conduzam efectivamente ao mesmo resultado [21].

39. Como no processo Schumacker, a regulamentação controvertida aplica-se independentemente da nacionalidade do sujeito passivo. Todavia, sempre que para apreciar do ponto de vista fiscal a situação matrimonial do sujeito passivo, a regulamentação efectuar uma distinção baseada na residência ou no volume do rendimento de origem estrangeira do casal e impuser condições que podem ser mais facilmente preenchidas pelos residentes do que pelos não residentes, pode correr-se o risco de os nacionais dos outros Estados-Membros serem mais fortemente penalizados, visto que os não residentes são com maior frequência não nacionais. Nestas condições, é certo que uma regulamentação que apresenta essas características é susceptível de produzir uma discriminação indirecta baseada na nacionalidade.

40. Contudo, ainda de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma discriminação pode consistir na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou da mesma regra a situações diferentes [22].

41. Para determinar se se verifica essa discriminação indirecta baseada na nacionalidade, há que averiguar se, em relação à aplicação a F. Gschwind de uma regra diferente daquela que é aplicada aos sujeitos passivos residentes, aquele e estes se encontram numa situação comparável, caso em que a resposta será afirmativa, ou se, ao contrário, estão numa situação diferente, caso em que a resposta deverá ser negativa.

42. A este respeito, reveste-se de especial importância a afirmação do Tribunal de Justiça segundo a qual, em matéria de impostos directos, a situação dos residentes e a dos não residentes não são comparáveis. Penso que esta apreciação deve sempre servir de ponto de partida quando se trata de conciliar o princípio da igualdade de tratamento a favor dos trabalhadores que fazem uso do seu direito de livre circulação e as prerrogativas fiscais dos Estados-Membros em matéria de impostos directos. Em meu entender, quando proferiu os acórdãos Schumacker e Wielockx, o Tribunal de Justiça não pretendeu acabar com o princípio geralmente reconhecido pelo direito fiscal internacional, incorporado no direito dos Estados-Membros através do modelo de convenção-tipo da OCDE em matéria de dupla tributação, e segundo o qual compete ao Estado de residência tributar globalmente o sujeito passivo,

21 — Acórdão de 12 de Fevereiro de 1974, Sotgiu (152/73, Colect., p. 91, n.º 11).

22 — Acórdão Schumacker e Wielockx, já referidos nas notas 1 e 2, respectivamente n.ºs 30 e 17.

tendo em conta os elementos da sua situação pessoal e familiar.

43. A situação de Schumacker e a de Gschwind têm apenas em comum, por um lado, o facto de nem eles nem os cônjuges residirem na Alemanha e, por outro, durante um determinado exercício fiscal, um e outro auferirem a totalidade dos seus rendimentos na Alemanha.

As diferenças que os separam são, em contrapartida, determinantes. Em primeiro lugar, em relação a Schumacker, os seus rendimentos constituíam igualmente a quase totalidade dos rendimentos do seu núcleo fiscal ao passo que, no caso de F. Gschwind, representam um pouco mais de metade do rendimento familiar, mais exactamente 58,38% em 1991 e 58,32% em 1992. Em segundo lugar, nem Schumacker nem a sua mulher tinham no Estado de residência rendimentos significativos que permitissem a tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar, ao passo que, apesar de F. Gschwind não ter rendimentos no Estado de residência, a sua mulher auferia nesse Estado 41,62% do rendimento do núcleo fiscal em 1991 e 41,8% em 1992. Por outro lado, a República Federal da Alemanha alterou a sua legislação de forma a atribuir a um trabalhador como F. Gschwind as mesmas deduções ligadas à sua situação pessoal e familiar, de que beneficia um residente. A única excepção que se verifica reside no facto de lhe ser recusado o direito de optar pela tributação conjunta dos seus rendimentos com os da sua mulher, uma vez que mais de 41% do rendimento mundial do casal é auferido no Estado de residência, sendo esse rendimento suficientemente significativo para permitir a esse Estado ter em conta a situação familiar do sujeito passivo.

44. Recordei o caso de Schumacker, que foi vítima de uma discriminação, porque, embora se encontrasse numa situação comparável para efeitos do imposto sobre o rendimento à de um residente que ocupe o mesmo emprego, a sua situação pessoal e familiar não era tomada em consideração nem no Estado de emprego nem no Estado de residência. Igualmente demonstrei que a situação de F. Gschwind se diferencia nitidamente da de F. Schumacker.

Resta-me examinar se existem diferenças objectivas entre a situação de F. Gschwind enquanto sujeito passivo do imposto sobre o rendimento na Alemanha e a de um sujeito passivo residente que ocupe o mesmo emprego.

45. Para saber se Gschwind é objecto de uma discriminação dissimulada baseada na nacionalidade, é inútil compará-lo a um contribuinte residente na Alemanha cuja mulher reside noutro Estado-Membro, visto que o direito de optar pela aplicação do regime e da tabela de tributação do

«splitting», que reclama, é ligado ao casamento e apenas é atribuído sem condições às pessoas casadas não separadas que sejam ambos residentes. Em meu entender, a comparação deve ser efectuada com um casal residente na Alemanha em que um dos cônjuges trabalhe nos Países Baixos.

46. Existem diferenças objectivas consideráveis entre a situação de um casal residente na Alemanha em que um dos cônjuges trabalhe nos Países Baixos e a do casal Gschwind: no caso do casal de residentes, um dos cônjuges será parcialmente sujeito ao imposto nos Países Baixos, mas o casal permanecerá sujeito ao imposto na Alemanha em relação à totalidade do seu rendimento, com a consequência de que poderá optar pela tributação conjunta, visto que é neste Estado que será tida em conta a sua situação pessoal e familiar. Em contrapartida, no caso do casal Gschwind, a mulher é uma trabalhadora sedentária integralmente sujeita ao imposto nos Países Baixos, onde é tida em conta a sua situação pessoal e onde beneficia das deduções reconhecidas a favor dos casais casados. Além disso, nem ela nem os rendimentos que aufere, que representam mais de 41% do total ganho pelo casal, têm qualquer ligação material ou pessoal com o território alemão que justifique que esses rendimentos sejam tidos em conta nesse Estado para efeitos de reduzir a carga fiscal do seu marido.

Como indica o Governo alemão, é certo que ao auferir os rendimentos mais elevados do casal, Gschwind seria globalmente sujeito a uma taxa de tributação mais baixa se houvesse que tomar em conta os rendimentos da sua mulher e se se efectuassem duas deduções, em vez de uma, sobre o conjunto dos rendimentos, ao passo que à mulher não se aplicaria uma taxa de tributação mais elevada, visto que os rendimentos de ambos não seriam somados nos Países Baixos, sendo a Sr.ª Gschwind tributada a título individual.

Por outro lado, o rendimento da Sr.ª Gschwind apenas deve ser tributado nos Países Baixos. No caso contrário, o mesmo facto gerador seria objecto de tributação duas vezes, sem a possibilidade de aplicar, nos Países Baixos, nem o regime da isenção nem o da imputação; haveria assim dois Estados que tributavam o rendimento mundial da Sr.ª Gschwind como Estados de residência [23].

47. Em meu entender, a tese de F. Gschwind só poderá ser acolhida à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça se, pelo facto de ter exercido o seu direito de livre circulação, a sua situação pessoal e familiar não puder ser tida em conta nem no Estado de emprego nem no Estado de residência.

Ora, o Estado de emprego concede-lhe todas as deduções pessoais e familiares

23 — Caamaño Anido, M. A., e Calderón Carrero, J. M.: «Principio de no discriminación por razón de la nacionalidad: Aplicación en el ámbito de la imposición directa (IRPF)», em *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Comentarios y concordancias con la legislación española)*, 1992-1995, Ed. La Ley-Actualidad, Madrid, 1997, p. 96 e segs., p. 104 e 105.

que reconhece aos residentes, com excepção das vantagens inerentes ao regime do «splitting», tais como a dupla dedução da percentagem fixa para despesas de previdência social ou a dedução das despesas com aconselhamento fiscal, seja qual for o cônjuge que delas beneficiou ou que as suportou. Isto explica-se, em meu entender, pelo facto de o cônjuge a favor do qual se efectuaria a segunda dedução ser não residente, trabalhar noutro Estado-Membro e auferir do seu trabalho rendimentos suficientes não apenas para ser abrangido pela segurança social desse Estado, mas também por aí ser sujeito passivo do imposto, de modo que a sua situação pessoal e familiar será tomada em conta nesse Estado de acordo com a respectiva regulamentação. Não vejo porque é que a República Federal da Alemanha deve permitir a F. Gschwind deduzir duas vezes da matéria colectável conjunta a quantia de 3 510 DM a título de despesas de previdência social quando a sua mulher está empregada nos Países Baixos, que cotiza nesse Estado-Membro e que é de supor que essa cotização é tida em conta na liquidação dos seus impostos.

48. O Tribunal de Justiça pronunciou-se, no recente acórdão Gilly[24], quanto ao facto de a República Federal da Alemanha, enquanto Estado de emprego, não tomar em consideração a situação familiar do contribuinte não residente. Nessa decisão, o Tribunal de Justiça afirmou que, apesar de o contribuinte auferir, a título individual, os seus rendimentos do trabalho na Alemanha, estes eram incluídos na matéria colectável do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares do seu núcleo fiscal, em França, beneficiando, assim, das vantagens fiscais, abatimentos e deduções previstos pela legislação francesa; o Tribunal de Justiça declarou que, nessas circunstâncias, as autoridades fiscais alemãs não eram obrigadas a ter em consideração a sua situação pessoal e familiar.

49. O facto de a regulamentação neerlandesa em matéria de impostos directos não prever a aplicação de medidas de protecção da família idênticas às da regulamentação alemã constitui outra questão. Contudo, para regulamentar o imposto sobre o rendimento, os Estados-Membros têm a faculdade de adoptar as medidas que considerem mais adequadas para proteger a instituição familiar, desde que, ao fazê-lo, respeitem o direito comunitário. No caso presente, são obrigados a atribuir aos trabalhadores migrantes os mesmos benefícios fiscais que os que são concedidos às pessoas residentes na Alemanha que se encontrem na mesma situação objectiva. Ora, F. Gschwind e a sua mulher não estão numa situação objectiva idêntica à de um casal residente na Alemanha em que um dos cônjuges se desloca aos Países Baixos para exercer uma actividade assalariada nesse Estado.

Devo concluir, portanto, que o facto de a regulamentação alemã em matéria de imposto sobre o rendimento recusar a um trabalhador, na situação de Gschwind, o direito de optar pelo regime e a tabela de tributação do «splitting» não constitui

24 — Acórdão de 12 de Maio de 1998 (C-336/96, Colect., p. I-2793, n.º 50).

uma discriminação dissimulada baseada na nacionalidade.

c) Determinação dos casos em que um contribuinte não residente aufere a maior parte dos seus rendimentos ou a quase totalidade dos rendimentos do seu núcleo fiscal num Estado-Membro

50. No acórdão Schumacker, o Tribunal de Justiça limitou-se a examinar a situação em que o contribuinte auferia, no Estado de emprego, a maior parte dos seus rendimentos e a quase totalidade dos rendimentos do seu núcleo fiscal, sem analisar a partir de que percentagem é que se considera verificada essa situação. O n.º 46 desse acórdão refere o exemplo da República Federal da Alemanha, que já atribuía aos trabalhadores fronteiriços residentes nos Países Baixos e que exercem actividades profissionais na Alemanha benefícios fiscais ligados à tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar, incluindo o benefício da taxa de «*splitting*», equiparando aqueles cidadãos comunitários a cidadãos alemães, desde que aufiram, pelo menos, 90% dos respectivos rendimentos no território alemão, com base na Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande de 21 de Outubro de 1980 [25].

Além disso, a Grenzpendlergesetz (lei relativa aos trabalhadores fronteiriços) de 24 de Junho de 1994, estendeu a todos os trabalhadores fronteiriços que auferem, pelo menos, 90% do seu rendimento mundial na Alemanha, o regime previsto em relação aos trabalhadores residentes na Alemanha, antes da prolação do acórdão Schumacker.

51. Por sua vez, a Comissão adoptou a recomendação 94/79/CE [26], com o objectivo, entre outros, de dar a conhecer aos Estados-Membros as disposições que, no seu entender, são susceptíveis de assegurar aos não residentes o benefício de um tratamento fiscal tão favorável como o aplicado aos residentes sempre que a parte preponderante dos seus rendimentos seja obtida no país da actividade.

Nessa recomendação, a Comissão convida os Estados-Membros a não sujeitarem determinados rendimentos, entre os quais constam os rendimentos de actividades profissionais por conta de outrem, a uma tributação superior àquela que o Estado em causa estabeleceria se o contribuinte, o seu cônjuge e os seus filhos fossem residentes no seu território. A Comissão preconiza subordinar a aplicação desta medida à condição de que os rendimentos tributáveis no Estado-Membro em que a pessoa singular não reside constituam pelo menos 75%

25 — Lei alemã relativa à aplicação do protocolo adicional de 13 de Março de 1980 sobre a convenção de 16 de Junho de 1959 entre a República Federal da Alemanha e o Reino dos Países Baixos destinada a evitar a dupla tributação.

26 — Recomendação da Comissão de 21 de Dezembro de 1993 relativa à tributação de certos rendimentos auferidos por não residentes num Estado-Membro diferente do da sua residência (JO 1994, L 39, p. 22).

do seu rendimento total tributável no decurso do ano fiscal.

52. Pondo de parte o facto — secundário — de se tratar de uma recomendação desprovida, como tal, de efeitos vinculativos para os Estados-Membros, este texto não contempla o tratamento que o Estado-Membro, que sujeita a tributação os rendimentos do cônjuge que aufere no seu território pelo menos 75% do seu rendimento, deve reservar aos rendimentos do outro cônjuge não residente quando se trata de beneficiar de um regime como o do «splitting», que permite que os rendimentos dos cônjuges sejam tributados conjuntamente [27].

53. Enquanto o Conselho não adoptar directivas de harmonização das disposições fiscais aplicáveis aos impostos directos [28] — é pouco provável que o faça a curto ou a médio prazo [29] —, considero que o requisito do qual o Tribunal de Justiça faz depender a conclusão de que não existe diferença objectiva de situação que justifique uma desigualdade de tratamento entre um residente e um não residente, requisito que consiste no facto de o não residente dever auferir no Estado de emprego a maior parte dos seus rendimentos, é preenchido, quer o valor limite se situe em 90%, quer em 75% do rendimento total do sujeito passivo.

54. Embora se considere o sujeito passivo como o indivíduo e não o casal, o certo é que um regime como o do «splitting» destina-se a apreciar a capacidade económica de ambos os cônjuges. Assim, tratando-se de conceder o direito de optar pela tributação conjunta, prescindindo da condição de residência normalmente exigida, parece-me lógico exigir em seu lugar outras condições, a saber, que os rendimentos do casal sejam, no essencial — pelo menos de 90% como é previsto na Alemanha ou 75% como é proposto pela Comissão —, sujeitos ao imposto pelo Estado de emprego e que, no caso contrário, o rendimento estrangeiro não sujeito ao imposto nesse Estado, que é tomado em consideração apenas para determinar a taxa de tributação aplicável aos rendimentos tributáveis, para efeitos da progressividade do imposto, seja fixado num montante relativamente baixo. Em qualquer caso, verifica-se que o rendimento auferido por F. Gschwind na Alemanha não representa mais de 58% do rendimento total do casal.

55. Isto permite conceder ao trabalhador comunitário não residente que aufere no território do Estado de emprego a maior parte dos seus rendimentos e aos casais não residentes que auferem no seu território a quase totalidade dos rendimentos do seu núcleo fiscal, o mesmo regime que o concedido aos trabalhadores residentes; com efeito, de outro modo, haveria uma

27 — Schaffner, J.: «L'arrêt Schumacker du 14 février 1995: Synthèse de la jurisprudence fiscale de la Cour de Justice des Communautés européennes en matière de libre circulation des travailleurs», in *Revue des affaires européennes*, 1995, n.º 2, p. 86 e segs., p. 92.

28 — Lyons, T.: «Discrimination against individuals and enterprises on grounds of nationality: direct taxation and the European Court of Justica», in *The EC Tax Journal*, 1995, p. 27 e segs., p. 35.

29 — O artigo 100.º-A, n.º 2, do Tratado CE dispõe que o n.º 1, que visa a adopção de actos por maioria qualificada, não se aplica, entre outras, às disposições fiscais.

forte probabilidade de a situação pessoal e familiar do contribuinte não ser tomada em consideração nem no Estado de emprego nem no Estado de residência.

Em contrapartida, a aplicação do regime dos residentes no que diz respeito ao regime e à tabela de tributação do «splitting» é recusada quando os rendimentos auferidos por esse trabalhador comunitário no Estado de emprego, excedendo 90% do seu rendimento pessoal, não representem a quase totalidade dos rendimentos dos eu núcleo fiscal, uma vez que, nessas condições, é o Estado de residência que pode e deve apreciar globalmente a situação do sujeito passivo, tendo em conta os elementos da sua situação familiar.

d) A incidência sobre esta interpretação da jurisprudência desenvolvida pelo Tribunal de Justiça no acórdão Asscher [30]

56. Tanto o demandante no processo principal como a Comissão baseiam-se neste acórdão para afirmar que F. Gschwind é objecto de uma discriminação proibida pelo artigo 48.° do Tratado, visto que lhe é aplicado uma tabela de tributação diferente da que é aplicável a um trabalhador casado residente na Alemanha, o que faz com que a sua base de tributação seja sujeita a uma taxa de tributação mais elevada. Não creio que esta jurisprudência possa ser invocada em apoio desta tese.

57. O Sr. Asscher era um nacional neerlandês que trabalhava nos Países Baixos e residia na Bélgica, onde exercia igualmente uma actividade profissional. De acordo com a convenção celebrada entre esses dois Estados para evitar a dupla tributação, o rendimento auferido nos Países Baixos estava sujeito a tributação neste Estado, ao passo que todos os outros rendimentos eram tributados na Bélgica. Neste último Estado, os rendimentos auferidos nos Países Baixos não estavam sujeitos ao imposto, mas eram tomados em consideração para fixar a taxa de tributação, de modo a respeitar a progressividade do imposto. Desde que transferiu a sua residência para a Bélgica, estava sujeito exclusivamente à legislação de segurança social desse Estado e estava filiado, obrigatoriamente, no regime dos trabalhadores independentes.

58. Uma alteração legislativa ocorrida nos Países Baixos em 1989 introduziu um regime de cobrança conjunta do imposto sobre o rendimento e das cotizações para a segurança social, efectuada em função de uma matéria colectável uniforme; por esse facto, o rendimento tributável e o rendimento que serve de base ao cálculo das cotizações sociais coincidem e o montante isento é o mesmo para o imposto e para as cotizações.

A tabela da tributação previa, para o primeiro escalão, duas taxas distintas. Em

30 — Acórdão de 27 de Junho de 1996 (C-107/94, Colect., p. I-3089).

relação aos sujeitos passivos residentes nos Países Baixos ou equiparados, ou seja, aqueles cujo rendimento global consiste exclusivamente ou quase exclusivamente em rendimentos tributáveis nos Países Baixos, a taxa de tributação no primeiro escalão era de 13% e a taxa das cotizações do regime geral da segurança social de 22,1%. A taxa aplicável ao primeiro escalão de tributação dos sujeitos passivos residentes e equiparados ascendia assim a 35,1%. Em contrapartida, em relação aos sujeitos passivos não residentes que auferiam nos Países Baixos menos de 90% do seu rendimento mundial e que não eram obrigados a pagar para a segurança social neerlandesa, a taxa de tributação no primeiro escalão era de 25%. Era esta última taxa que se aplicava a Asscher, sobre os rendimentos auferidos nos Países Baixos.

59. Quanto à cinco questões prejudiciais apresentadas no processo Asscher, as que têm alguma relação com o processo Gschwind são a primeira e a segunda, através das quais o Tribunal de Justiça foi chamado a decidir se o artigo 52.° se opunha a que um Estado-Membro aplicasse, a um nacional comunitário que exercia uma actividade não assalariada no seu território e que, simultaneamente, exercia outra actividade não assalariada noutro Estado-Membro onde residia, uma taxa de tributação superior à que era aplicável aos residentes que exerciam a mesma actividade e se tinha influência na resposta a esta questão o facto de menos de 90% do rendimento mundial do sujeito passivo consistir em rendimentos que podem ser tomados em consideração para efeitos do imposto sobre o rendimento no Estado de emprego.

60. É certo que o Tribunal de Justiça retoma, no n.° 43 do acórdão Asscher, a jurisprudência desenvolvida nos n.os 36 a 38 do acórdão Schumacker, ao afirmar que o facto de um Estado-Membro recusar o benefício das vantagens fiscais ligadas à situação pessoal e familiar de um contribuinte que trabalha no seu território sem nele residir é discriminatório quando o não residente aufere a totalidade ou a quase totalidade do seu rendimento mundial nesse Estado, uma vez que os rendimentos auferidos no Estado de residência são insuficientes para permitir a tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar.

61. Todavia, confesso que me é difícil descortinar o paralelismo entre a situação de Schumacker, que já examinei, e a de Asscher, que era gerente de uma sociedade de responsabilidade limitada nos Países Baixos de que era o único sócio e, simultaneamente, exercia uma actividade profissional na Bélgica, onde administrava uma sociedade e auferia rendimentos nos dois Estados, dos quais apenas se sabe que, nos Países Baixos, não constituíam 90% do seu rendimento global.

O primeiro reinvindicava o direito a que o Estado de emprego tomasse em consideração, para efeitos do imposto sobre o rendimento, a sua situação pessoal e familiar, aplicando-lhe as deduções correspondentes bem como o regime e a tabela de tributação do «splitting», na medida em que o Estado de residência não podia conceder-lhe qualquer benefício, visto que não auferia rendimentos significativos no seu território. O segundo não auferia nos Países Baixos a quase totalidade dos seus rendimentos, auferia no Estado de residên-

cia rendimentos cuja percentagem em relação aos rendimentos totais não é conhecida e — diferença que considero fundamental — solicitou a aplicação nos Países Baixos da mesma taxa de tributação que era aplicável aos residentes, sem ser penalizado pelo facto de não estar obrigado a pagar para a segurança social nesse Estado; ele não pretendia que a sua situação pessoal ou familiar fosse tomada em consideração nos Países Baixos.

62. É igualmente pacífico que o Tribunal de Justiça rapidamente abandonou, nesse acórdão, a linha de raciocínio que tinha seguido no acórdão Schumacker, visto que declarou, no n.º 45, que, no caso vertente, a diferença de tratamento (não diz entre quem, mas deduzo do acórdão que deve ser entre o residente e o não residente, abstraindo o facto de este auferir rendimentos consideráveis no Estado de residência) é constituída pelo facto de ser aplicada uma taxa de imposto de 25% sobre o primeiro escalão aos não residentes que auferem nos Países Baixos menos de 90% do seu rendimento mundial, ao passo que os residentes nos Países Baixos que aí exercem a mesma actividade económica beneficiam da taxa de 13% sobre o primeiro escalão de imposto, mesmo que aufiram aí menos de 90% do seu rendimento mundial.

63. O Tribunal de Justiça declarou em seguida que, em aplicação da convenção celebrada entre o Reino da Bélgica e o Reino dos Países Baixos para evitar a dupla tributação, o Estado de residência, no caso concreto, o Reino da Bélgica, podia tomar em consideração os rendimentos auferidos no outro Estado para calcular o montante do imposto sobre o resto dos rendimentos do contribuinte em causa, a fim de aplicar a regra de progressividade. O Tribunal de Justiça concluiu que, nessas circunstâncias, o facto de ser não residente nos Países Baixos não permite escapar à aplicação da regra de progressividade e que as duas categorias de contribuintes estavam numa situação comparável relativamente a esta regra.

64. Ora, no presente processo, a discussão não diz respeito à aplicação no Estado de emprego ou no Estado de residência da regra de progressividade do imposto, mas à questão de saber se existe ou não uma diferença de situação objectiva que possa justificar uma desigualdade de tratamento, no que se refere à tomada em consideração, para efeitos do imposto sobre o rendimento, da situação familiar do sujeito passivo, entre um nacional comunitário que se encontra na situação de F. Gschwind e um nacional residente no Estado de emprego.

VII — Conclusão

65. À luz do que precede, proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial apresentada pelo Finanzgericht Köln do seguinte modo:

«O artigo 48.° do Tratado CE não se opõe a que a regulamentação em matéria de imposto sobre o rendimento do Estado no qual um trabalhador está empregado, que reside com o cônjuge noutro Estado-Membro, subordine o direito desse trabalhador optar pelo regime e a tabela de tributação do 'splitting' à condição de os rendimentos dos dois cônjuges estarem sujeitos ao imposto no seu território em pelo menos 90%, ou a que os rendimentos do casal de fonte estrangeira não sujeitos ao imposto no primeiro Estado não ultrapassem uma quantia determinada, ainda que esse direito de opção não esteja subordinado a nenhuma condição em relação aos casais residentes no seu território.»