CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL MARCO DARMON apresentadas em 24 de Janeiro de 1990 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. A questão prejudicial que vos é submetida pelo Conselho de Estado do Luxemburgo tem a ver, em substância, com o exame da compatibilidade com o direito comunitário da disposição fiscal seguinte. A restituição de eventuais pagamentos em excesso efectuados no quadro do imposto sobre o rendimento é recusada quando o contribuinte não residiu no território do Grão-Ducado do Luxemburgo durante a totalidade do ano fiscal em causa. K. Biehl, nacional alemão que deixou o Luxemburgo em 1 de Novembro de 1983, vê, em consequência, ser-lhe recusado o montante correspondente ao imposto que pagou em excesso face ao imposto que seria devido por aplicação da tabela em vigor.

2. Convém começar por dizer que o princípio da igualdade de tratamento entre trabalhadores nacionais e trabalhadores com a nacionalidade de um dos outros Estados-membros, tal como enunciado no artigo 48.°, n.° 2, do Tratado e no Regulamento (CEE) n.° 1612/68 do Conselho [1], postula a igualdade de tratamento em matéria fiscal. Por um lado, o próprio Tratado, prevendo a abolição de qualquer discriminação no que respeita ao emprego, à remuneração e às outras condições de trabalho, determina que esta proibição se aplique igualmente em matéria fiscal. Com efeito, se assim não fosse, poderia ser prejudicado o princípio da igualdade de tratamento em matéria de remuneração, através de disposições fiscais discriminatórias. Por outro lado, o artigo 7.° do Regulamento n.° 1612/68, relativo à igualdade de tratamento em matéria de vantagens fiscais, constitui uma expressão específica do princípio geral da não discriminação em matéria fiscal.

3. Lembremos seguidamente que a regra, que é objecto do litígio perante o tribunal *a quo*, não comporta qualquer critério baseado na nacionalidade: ela é formalmente aplicável de modo indistinto, tanto aos cidadãos nacionais como aos cidadãos comunitários. Esta constatação não exclui totalmente, no entanto, a existência de uma eventual discriminação indirecta ou dissimulada. Segundo a jurisprudência do Tribunal, com efeito,

«as normas sobre igualdade de tratamento, tanto do Tratado como do artigo 7.° do Regulamento n.° 1612/68, proíbem não apenas as discriminações ostensivas, baseadas na nacionalidade, mas também todas as formas dissimuladas de discriminação que, por aplicação de outros critérios de distinção, levem, de facto, ao mesmo resultado».

O Tribunal precisou que

«esta interpretação, necessária para garantir a eficácia de um dos princípios fundamentais da Comunidade, é explicitamente reconhecida pelo quinto considerando do preâmbulo do Regulamento n.° 1612/68, o qual exige que a igualdade de tratamento dos trabalhadores seja assegurada "de facto e de direito"»,

* Língua original: francês.

1 — De 15 de Outubro de 1968, relativo à livre circulação dos trabalhadores na Comunidade (JO L 257 de 19.10.1968, p. 2; EE 05 F1 p. 77).

acrescentando que

«não está, pois, excluído que critérios como o do local de origem ou o do domicílio de um trabalhador possam, segundo as circunstâncias, constituir, no seu efeito prático, o equivalente a uma discriminação de nacionalidade, proibida pelo Tratado e pelo regulamento» [2].

4. Deve, por consequência, começar por se determinar se, a despeito do carácter indistintamente aplicável da regulamentação em litígio perante o tribunal *a quo*, esta é geradora, de facto, de um tratamento diferente para os nacionais luxemburgueses e para os nacionais de outros estados da Comunidade.

5. A este respeito, basta verificar que a utilização do critério da residência permanente no território luxemburguês tem por consequência privar da restituição em causa essencialmente os não nacionais do Grão-Ducado. Com efeito, serão principalmente estes últimos que deixarão o país no decurso do ano ou que nele se instalarão.

6. A norma contestada é, no entanto, de natureza a violar o princípio da igualdade de tratamento? Com efeito, nem toda a diferença de tratamento equivale necessariamente a uma violação do princípio da não discriminação. Estamos a pensar nas circunstâncias do acórdão Sotgiu, em que os agentes da Bundespost domiciliados fora do território da República Federal da Alemanha recebiam um subsídio de separação inferior ao recebido pelos agentes domiciliados no território alemão. A este propósito, o Tribunal esclareceu que

«não é de admitir a existência de uma discriminação contrária ao Tratado e ao regulamento quando, comparados os dois regimes de compensação por separação no seu conjunto, se conclui que os trabalhadores com domicílio no estrangeiro não são prejudicados face aos que têm domicílio no território nacional» [3].

O Tribunal realçou que, quanto aos agentes domiciliados na República Federal da Alemanha, o pagamento do subsídio era temporário e estava ligado à obrigação de transferir o domicílio para o local do trabalho, enquanto que um tal limite e uma tal obrigação não eram impostos ao trabalhador com residência no estrangeiro.

7. No que agora nos interessa, é importante reter que a comparação concreta das situações pode revelar que uma situação caracterizada por um tratamento diferente não é constitutiva de uma discriminação proibida se, em definitivo, um cidadão estrangeiro se não encontra em desvantagem face aos nacionais do Estado de acolhimento.

8. Diferença não é, pois, necessariamente discriminação: é este o princípio que o Governo luxemburguês invoca ao sustentar que a disposição em causa tende a reintroduzir uma cláusula de progressividade na tributação do contribuinte em causa o qual, a não ser assim, beneficiaria, por meio da dispersão dos seus rendimentos entre vários estados, das suas mudanças de residência, que alterariam as regras de tributação. Noutros termos, a sorte de quem, no decurso do ano, deixa o Luxemburgo ou aí se instala, não é, em definitivo, injustificada, já que se essa pessoa tivesse ficado no território lu-

2 — Acórdão de 12 de Fevereiro de 1974, Sotgiu, n.° 11 (152/73, Recueil, p. 153).

3 — 152/73, já citado, n.° 12.

xemburguês teria visto os seus rendimentos serem tributados a uma taxa superior.

9. Não estamos minimamente convencidos de que esta argumentação seja apta a afastar as acusações de violação do princípio de igualdade de tratamento feitas à disposição em causa.

10. Compete, é certo e como é evidente, apenas aos Estados-membros fixar as regras relativas ao imposto sobre o rendimento: o domínio da fiscalidade directa escapa, no actual estado do direito comunitário, ao campo de aplicação do Tratado CEE. A este respeito, os objectivos que o legislador luxemburguês prosseguiu não estão, enquanto tais, sujeitos à confrontação com os princípios do direito comunitário. É, no entanto, necessário, que os Estados-membros respeitem os limites que este último traça. Ora, mesmo não pondo em causa a finalidade prosseguida pelo legislador nacional, ao procurar introduzir o equivalente a uma cláusula de progressividade, o carácter manifestamente discriminatório da norma em questão aparece em especial em todas as hipóteses em que o cidadão estrangeiro em causa não recebeu, no decurso de um mesmo ano, rendimentos no Estado-membro de origem ou de destino.

11. Vejamos o seguinte exemplo. No decurso do mês de Outubro, uma empresa luxemburguesa despede o seu pessoal, o qual não pode encontrar trabalho imediatamente. Por este motivo, os trabalhadores nacionais de outros Estados-membros voltam ao seu país de origem, onde não exercem actividade remunerada até ao fim do ano considerado. Os nacionais luxemburgueses ficam no território do Grão-Ducado, também não encontrando emprego no decurso do ano. Nesta hipótese, em que os rendimentos recebidos são exactamente iguais, os primeiros ver-se-ão privados de qualquer restituição, que os segundos, pelo contrário, obterão. Do mesmo modo, um cidadão comunitário que se instale no Luxemburgo no fim do mês de Fevereiro para aí ser imediatamente contratado, verá ser-lhe recusada qualquer eventual restituição, enquanto um seu colega, empregado no mesmo dia que ele, mas «desempregado residente» após 1 de Janeiro, obterá a restituição de um eventual pagamento em excesso. Tanto na chegada como na partida o migrante será, pois, penalizado em certas hipóteses. Esta manifesta desvantagem é suficiente, na nossa opinião, para tornar a disposição em causa incompatível com o princípio da igualdade de tratamento.

12. A referida disposição viola, portanto, o princípio da não discriminação, no que respeita à situação dos cidadãos comunitários que se instalem ou deixem o Grão-Ducado.

13. Mas a situação de todos os cidadãos comunitários, incluindo os luxemburgueses, que pretendem exercer o seu direito a procurar ou a ocupar um emprego num outro Estado-membro mostra, além disso, poder haver uma violação do princípio fundamental da livre circulação das pessoas, tal como enunciado no artigo 48.°, n.° 1, do Tratado.

14. Com efeito, neste caso, o exercício deste direito acarretaria automaticamente a privação do direito à restituição do excesso de imposto, e isto pelo simples facto de ser utilizada uma das liberdades que o direito comunitário reconhece.

15. É certo que, como já referimos, actualmente só os Estados-membros são competentes para determinar as normas aplicáveis em matéria de fiscalidade sobre os rendimentos. Mas, apesar disso, eles não podem, como também já lembrámos, restringir as li-

berdades garantidas pelo direito comunitário ao conjunto dos cidadãos dos Estados-membros. Ora, a não restituição do excesso de imposto constitui um obstáculo em qualquer caso injustificado para quem deixe o Luxemburgo a fim de procurar emprego num outro Estado-membro no qual, por hipótese, não consiga ser contratado. O mesmo sucede com quem, no decurso do ano, chegue ao Luxemburgo para aí ocupar um emprego procurado, sem sucesso, num outro Estado-membro. Nessas hipóteses, nenhuma fraude à progressividade do imposto sobre o rendimento é de temer e, no entanto, a disposição em causa priva automaticamente da restituição do excesso de imposto o trabalhador que exerce o seu direito à livre circulação, cuja característica de efeito directo foi afirmada pelo acórdão Van Duyn [4]. Compete, pois, aos Estados-membros tentar alcançar, sendo caso disso, os objectivos fiscais que querem prosseguir por meios diferentes do da privação do direito a obter a restituição do que foi pago em excesso.

16. Consideramos, em consequência, que a disposição em causa desrespeita tanto o princípio fundamental da livre circulação das pessoas como o da igualdade de tratamento que aquele implica.

17. Faremos duas observações finais.

18. Primeira observação: na audiência, o Governo luxemburguês realçou a possibilidade de um processo de recurso gracioso poder corrigir as eventuais discriminações resultantes da disposição em causa.

19. Ora, um tal processo, mesmo supondo que, em todos os casos, permitisse aos particulares obter a restituição do excesso de imposto, nunca poderia obstar à insegurança [5] criada pela disposição fiscal em causa. Basta-nos evocar aqui a jurisprudência constante do Tribunal, segundo a qual

«simples práticas administrativas» — e um recurso gracioso inclui-se evidentemente nesta categoria —, «por natureza modificáveis de acordo com a vontade da administração e não adequadamente publicadas, não podem ser consideradas como constituindo uma execução válida das obrigações decorrentes do Tratado» [6].

20. Em consequência, a existência de um recurso gracioso, ao qual, aliás, nem a questão prejudicial nem o acórdão do Conselho de Estado fazem referência, não tem a virtualidade de tornar conforme com as exigências da livre circulação dos trabalhadores uma disposição que, como consequência, desrespeita o princípio fundamental da não discriminação e constitui um obstáculo ao exercício, por muitos particulares, dos direitos fundamentais que o direito comunitário lhes reconhece.

21. Segunda observação: o tribunal *a quo* evocou a eventual apreciação da disposição em causa face ao artigo 7.° do Tratado. Lembramos, a este propósito, que o Tribunal julgou num acórdão de 30 de Maio de 1989 [7]:

«A este respeito, deve recordar-se... que o princípio geral da não discriminação em razão da nacionalidade, enunciado pelo artigo 7.° do Tratado, foi desenvolvido, nos domínios especiais a que se referem, pelos artigos 48.°, 52.° e 59.° do Tratado. Em conse-

4 — Acórdão de 4 de Dezembro de 1974 (41/74, Recueil, p. 1337).

5 — Ver acórdão de 4 de Abril de 1974, Comissão/República Francesa, n.os 46 e 47 (167/73, Recueil, p. 359).

6 — Acórdão de 15 de Outubro de 1986, Comissão/Itália (168/85, Colect., p. 2945).

7 — 305/87, Comissão/República Helénica, Colect., p. 1461.

quência, qualquer regulamentação que seja incompatível com estas disposições é-o também com o artigo 7.° do Tratado...

O artigo 7.° do Tratado... só deve, portanto, ser aplicado de modo autónomo a situações regidas pelo direito comunitário em relação às quais o Tratado não preveja regras específicas de não discriminação» [8].

E o Tribunal não declarou o incumprimento específico do artigo 7.°, já que a Comissão não invocou outras situações para além das cobertas pelos artigos 48.°, 52.° e 59.° do Tratado. Por aplicação deste princípio [9], parece que a não restituição das retenções do imposto sobre os vencimentos e salários dos *trabalhadores*, únicos visados pela questão do Conselho de Estado do Luxemburgo e pela disposição submetida à sua apreciação, viola o artigo 48.° do Tratado e o Regulamento n.° 1612/68 adoptado para a sua aplicação, sem que se deva, em consequência, declarar verificada uma infracção específica ao artigo 7.°, na medida em que não são, além disso, invocadas outras situações passíveis de inclusão no campo de aplicação do texto nacional em causa, além das que se referem aos trabalhadores.

22. Por consequência, propomos que o Tribunal declare:

«O artigo 48.°, n.os 1 e 2 do Tratado, e o Regulamento n.° 1612/68 do Conselho obstam a que a legislação de um Estado-membro determine que as retenções de imposto sobre os vencimentos e salários de um trabalhador nacional de um Estado-membro, que é contribuinte residente apenas durante uma parte do ano por se estabelecer num Estado-membro ou o deixar no decurso do ano fiscal, sejam adquiridas pelo Tesouro e não possam ser objecto de restituição.»

8 — N.os 12 e 13.

9 — Ver também as conclusões do advogado-geral Jacobs de 13 de Abril de 1989, no processo 305/87, já citado, n.° 14, p. 8 da versão francesa policopiada.