CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL PHILIPPE LÉGER

apresentadas em 13 de Março de 2003 [1]

1. O presente pedido de decisão prejudicial apresentado ao Tribunal de Justiça pelo Finanzgericht Berlin (Alemanha) diz respeito à situação fiscal em matéria de imposto sobre o rendimento de um não residente, prestador de serviços na Alemanha, que é cidadão neerlandês. Este tipo de situação transfronteiriça é regulamentado pela convenção de 16 de Junho de 1959 entre o Reino dos Países Baixos e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação [2].

I — Enquadramento jurídico nacional

2. A legislação alemã em matéria de imposto sobre o rendimento, a Einkommensteuergesetz (lei do imposto sobre o rendimento), na sua versão de 1996 (a seguir «EStG 1996»), distingue a tributação dos residentes, contribuintes globalmente tributados, da dos não residentes, contribuintes parcialmente tributados. A EStG 1996 determina que a tributação dos rendimentos líquidos dos contribuintes globalmente tributados será efectuada a uma taxa determinada por uma tabela de tributação progressiva que inclui uma isenção de base.

3. O § 50a, n.º 4, da EStG 1996 trata da tributação dos rendimentos dos contribuintes parcialmente tributados, isto é, das pessoas que não têm o seu domicílio nem a sua residência habitual na Alemanha, os quais são tributados nesse Estado de acordo com os rendimentos aí auferidos. Nos termos do referido § 50a, n.º 4:

«No caso dos contribuintes parcialmente tributados, o imposto sobre o rendimento é cobrado por via de retenção na fonte:

quanto aos rendimentos auferidos a título de prestações artísticas, desportivas ou similares no território nacional ou a título de exploração destas prestações no território nacional, incluindo os rendimentos provenientes de outras prestações ligadas às anteriores independentemente da pessoa que aufere as receitas [...]

[...]

1 — Língua original: francês.
2 — BGBl. 1960, p. 1782.

A retenção na fonte corresponde a 25% dos rendimentos.»

4. Os rendimentos previstos no § 50a, n.º 4, da EStG 1996 incluem todos os bens, em dinheiro ou com um valor pecuniário, auferidos pelo contribuinte, sem dedução das despesas profissionais, das despesas excepcionais e das taxas.

5. Devido à retenção na fonte, o imposto sobre o rendimento é, em princípio, considerado definitivo. Não está previsto na lei qualquer processo de reembolso [3]. A única excepção possível é a de as despesas profissionais serem superiores a metade dos rendimentos [4].

6. O § 1, n.º 3, da EStG 1996 prevê a possibilidade de certas pessoas abrangidas pelo âmbito de aplicação do seu § 50a solicitarem ser tratadas como contribuintes globalmente tributados pelo imposto sobre o rendimento. Neste caso, a sua tributação é (posteriormente) equiparada à de um contribuinte globalmente tributado. Os contribuintes parcialmente tributados só podem utilizar este direito quando estiver preenchida uma das seguintes condições: pelo menos 90% dos rendimentos terem estado sujeitos, durante o ano civil, ao imposto sobre o rendimento alemão, ou os rendimentos não sujeitos, durante o ano civil, ao imposto sobre o rendimento alemão serem iguais ou inferiores a 12 000 DEM.

7. São aplicadas às pessoas que utilizem este direito as regras da EStG 1996 aplicáveis aos contribuintes globalmente tributados. Efectivamente, estes últimos têm, de acordo com a lei alemã, como matéria colectável relativa aos rendimentos auferidos de uma actividade independente, o rendimento líquido (receitas menos despesas). Além disso, à tributação dos seus rendimentos aplica-se uma taxa progressiva que inclui uma isenção de base sujeita a um determinado limite [5].

II — Os factos e a tramitação no processo principal

8. Arnoud Gerritse é um cidadão neerlandês que exerceu uma actividade independente na Alemanha no decurso do ano de 1996. Trabalhou como baterista numa estação de rádio em Berlim, em 25 de Abril de 1996. A sua remuneração foi de 6 007,55 DEM. A estação de rádio reteve 1 501,89 DEM, por aplicação de uma taxa liberatória de 25% [6] (procedimento da retenção na fonte), e 112,64 DEM a título de sobretaxa de solidariedade.

3 — § 50, n.º 5, da EStG 1996.

4 — § 50, n.º 5, ponto 3, segundo período, da EStG 1997 aplicável retroactivamente às remunerações auferidas após 31 de Dezembro de 1995.

5 — Em 1996, a isenção de base era de 12 095 DEM (§ 32a da EStG 1996).

6 — Nos termos do § 50a, n.º 4, da EStG 1996.

9. No mesmo ano, A. Gerritse auferiu igualmente rendimentos brutos, que ascenderam a cerca de 55 000 DEM, no seu Estado de residência, os Países Baixos, e na Bélgica.

10. Nos termos da convenção entre os Países Baixos e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação, os rendimentos auferidos por A. Gerritse na Alemanha estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento neste Estado-Membro. De acordo com a lei alemã, este imposto é calculado aplicando aos rendimentos brutos uma taxa liberatória de 25%, com retenção na fonte.

11. De acordo com o § 1, n.° 3, da EStG 1996, A. Gerritse solicitou ao Finanzamt Neukölln-Nord (Alemanha), em 4 de Setembro de 1998, que fosse tratado como um contribuinte globalmente tributado.

12. Este último indeferiu este pedido, por decisão de 3 de Dezembro de 1998.

13. A. Gerritse recorreu desta decisão para o Finanzgericht Berlin. Afirma que, por força do acórdão Biehl [7] e do princípio da não discriminação garantido pelo direito comunitário, tem direito à liquidação do imposto sobre o rendimento como um contribuinte globalmente tributado, porque um residente que se encontre numa situação comparável à sua não tem de pagar imposto, em virtude de a isenção de base ser de 12 095 DEM [8].

III — A questão prejudicial

14. O Finanzgericht Berlin decidiu suspender a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«É incompatível com o artigo 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE) o facto de, em aplicação do § 50a, n.° 4, primeiro período, ponto 1, e segundo período [da EStG 1996], um nacional dos Países Baixos que aufere na Alemanha, no decurso do ano civil, rendimentos líquidos tributáveis provenientes de actividade não assalariada no montante de cerca de 5 000 DEM, ser sujeito a uma retenção de imposto de 25% do valor (ilíquido) das receitas de cerca de 6 000 DEM, acrescida da sobretaxa de solidariedade, efectuada pelo devedor dos honorários, não tendo a possibilidade de, através de um pedido de reembolso ou de liquidação, reaver, na totalidade ou em parte, as contribuições pagas?»

7 — Acórdão de 8 de Maio de 1990 (C-175/88, Colect., p. I-1779).

8 — § 32a, n.° 1, ponto 1, da EStG 1996 prevista na tabela de base do imposto sobre o rendimento.

IV — Análise

15. Como A. Gerritse e a Comissão das Comunidades Europeias, entendemos que a questão do Finanzgericht Berlin deve ser interpretada no sentido de que respeita ao artigo 59.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 49.° CE) e não ao artigo 52.° do Tratado [9]. Efectivamente, uma situação como a do litígio no processo principal é abrangida, em virtude do carácter temporário da actividade independente exercida pelo recorrente, pelas disposições do Tratado sobre a livre prestação de serviços [10].

16. A título liminar, há que recordar que a legislação alemã, por um lado, prevê uma taxa de tributação diferente consoante se trate de rendimentos de contribuintes globalmente tributados, os residentes, ou de rendimentos de contribuintes parcialmente tributados, os não residentes. Concretamente, a lei alemã aplica uma taxa de imposto progressiva com uma isenção de base aos residentes e uma taxa liberatória de 25% aos não residentes.

17. Por outro lado, a lei alemã considera de forma diferente as despesas profissionais consoante os rendimentos sejam de um residente ou de um não residente. Concretamente, permite deduzir as referidas despesas dos rendimentos tributáveis dos residentes, enquanto os não residentes não as podem deduzir dos seus rendimentos tributáveis.

18. Face a estes elementos, há que entender a questão prejudicial como tendo por objectivo saber se o artigo 59.° do Tratado se opõe a uma legislação nacional relativa ao imposto sobre o rendimento que, como no caso vertente, trata de maneira diferente os residentes e os não residentes. Por um lado, os rendimentos dos residentes são tributados de acordo com uma tabela progressiva que inclui uma isenção de base, enquanto os dos não residentes o são a uma taxa liberatória, e, por outro lado, os residentes são tributados pelos seus rendimentos líquidos, depois de deduzidas as suas despesas profissionais, enquanto os não residentes o são pelos seus rendimentos brutos, sem dedução destas despesas.

19. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, «embora no estado actual do direito comunitário a matéria dos impostos directos não se encontre enquanto tal incluída na esfera de competências da Comunidade, não é menos certo que os Estados-Membros devem exercer as competências que detêm respeitando o direito comunitário» [11]. Daqui decorre que os

9 — V. acórdão de 20 de Março de 1986, Tissier (35/85, Colect., p. 1207, n.° 9).

10 — V. acórdão de 30 de Novembro de 1995, Gebhard (C-55/94, Colect., p. I-4165, n.° 39).

11 — V. acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225, n.° 21); de 11 de Agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Colect., p. I-2493, n.° 16); de 27 de Junho de 1996, Asscher (C-107/94, Colect., p. I-3089, n.° 36); de 14 de Setembro de 1999, Gschwind (C-391/97, Colect., p. I-5451, n.° 20), e de 15 de Janeiro de 2002, Gottardo (C-55/00, Colect., p. I-413, n.° 32).

Estados-Membros, no exercício da sua competência reservada, não devem infringir as liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado, como é o caso da livre prestação de serviços [12].

20. Do mesmo modo, de acordo com o Tribunal de Justiça, «[n]a óptica do mercado único, e a fim de permitir realizar os seus objectivos, o artigo 59.° do Tratado CE opõe-se à aplicação de qualquer legislação nacional que tenha como efeito tornar a prestação de serviços entre Estados-Membros mais difícil do que a puramente interna de um Estado-Membro» [13].

A — *Quanto à taxa liberatória de 25%*

21. Através da primeira parte da sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 59.° do Tratado é incompatível com uma legislação nacional relativa ao imposto sobre o rendimento, como a do caso vertente, que tributa de modo diferente os rendimentos de um residente e os de um não residente, sendo o primeiro tributado de acordo com uma tabela progressiva que inclui uma isenção de base e o segundo de acordo com uma taxa liberatória.

22. Consideramos que a aplicação aos rendimentos auferidos na Alemanha por A. Gerritse de uma taxa liberatória de 25%, em vez da aplicação de uma taxa progressiva incluindo uma isenção de base, não é contrária às disposições do Tratado sobre a livre prestação de serviços.

23. Segundo jurisprudência constante [14], 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, conduza efectivamente ao mesmo resultado.

24. Assim, uma legislação nacional aplicável independentemente da nacionalidade do contribuinte em causa, mas que prevê uma distinção baseada no critério da residência, na medida em que recusa aos não residentes certas vantagens em matéria de tributação que, em contrapartida, são concedidas aos residentes no território nacional, cria o risco de prejudicar os nacionais de outros Estados-Membros. Efectivamente, os não residentes são, na maioria das vezes, não nacionais [15].

25. Em seguida, há que referir que, nos termos de jurisprudência constante, uma

12 — V. acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann (C-204/90, Colect., p. I-249, n.° 31), e Comissão/Bélgica (C-300/90, Colect., p. I-305, n.° 22).

13 — V. acórdão de 3 de Outubro de 2002, Danner (C-136/00, Colect., p. I-8147, n.° 29). V., igualmente, acórdão de 5 de Outubro de 1994, Comissão/França (C-381/93, Colect., p. I-5145, n.° 17).

14 — V. acórdãos de 12 de Fevereiro de 1974, Sotgiu (152/73, Colect., p. 91, n.° 11), e de 13 de Julho de 1993, Commerzbank (C-330/91, Colect., p. I-4017, n.° 14).

15 — V. acórdão Schumacker, já referido (n.° 28).

discriminação só pode consistir na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes [16].

26. Ora, em matéria de impostos directos, a situação dos residentes e a dos não residentes não é, em regra, comparável [17]. Deste modo, é possível a um Estado-Membro prever regras diferentes neste domínio, consoante se apliquem aos residentes ou aos não residentes.

27. No caso vertente, a parte essencial dos rendimentos de A. Gerritse provém do seu Estado de residência, sendo diminutos os rendimentos que aufere da sua actividade na Alemanha. A situação de A. Gerritse não é comparável com a de um residente alemão, porque apresenta em relação a esta última diferenças objectivas, tanto do ponto de vista da fonte do rendimento como da capacidade contributiva pessoal ou da tomada em consideração da situação pessoal e familiar [18].

28. A diferença de situação objectiva é susceptível de fundamentar uma diferença de tratamento por aplicação de regras diferentes, num caso como o vertente [19]. É, porém, ainda necessário que esta diferença de tratamento não ponha em causa a livre prestação de serviços e não prejudique A. Gerritse.

29. Assim, há que averiguar se a aplicação da taxa liberatória prevista no caso vertente, em vez da aplicação da tabela progressiva incluindo uma isenção de base, é de natureza a prejudicar a actividade de A. Gerritse na Alemanha e, por isso mesmo, a comprometer a concretização do princípio da livre prestação de serviços.

30. Para isso, vamos analisar, em primeiro lugar, se A. Gerritse tem efectivamente direito à aplicação aos seus rendimentos da isenção de base. Em segundo lugar, veremos se a aplicação da taxa liberatória de 25%, em vez da taxa progressiva, constitui uma desvantagem real para A. Gerritse.

31. O Finanzamt Berlin [20], o Governo finlandês [21] e a Comissão [22] fazem notar que não há que ter em conta a isenção de base prevista na legislação alemã no que respeita a A. Gerritse, visto que este preceito legal tem uma finalidade social.

16 — *Ibidem* (n.° 30).

17 — *Ibidem* (n.os 31, 33 e 34).

18 — V. acórdãos já referidos Wielockx (n.° 18), Schumacker (n.os 31 e segs.), Asscher (n.° 41), Gschwind (n.° 22), e de 16 de Maio de 2000, Zurstrassen (C-87/99, Colect., p. I-3337, n.° 21).

19 — V., neste sentido, acórdãos já referidos Schumacker (n.os 36 a 38) e Asscher (n.° 42).

20 — V. as suas observações escritas (p. 3).

21 — V. as suas observações escritas (n.° 10).

22 — V. as suas observações escritas (n.os 31 e 32).

Tem por objectivo assegurar ao contribuinte um mínimo de existência inteiramente isento de imposto sobre o rendimento.

32. Esta é igualmente a nossa opinião. Segundo jurisprudência constante, sempre que uma pessoa aufere a maior parte dos seus rendimentos no seu Estado de residência, compete a este Estado garantir-lhe o mínimo de existência, e não a outros Estados-Membros nos quais a referida pessoa também auferiu rendimentos [23]. No caso vertente, não é, portanto, à República Federal da Alemanha que compete garantir o mínimo de existência a A. Gerritse, uma vez que este último aí apenas aufere uma parte diminuta dos seus rendimentos.

33. Quanto ao montante da taxa liberatória, no caso vertente 25%, recordamos o acórdão Asscher, já referido, no qual o Tribunal de Justiça afirmou que não se pode exigir dos não residentes uma taxa de imposto mais elevada do que a exigida aos residentes, pelo menos quando o rendimento que o não residente aufere no Estado em que desenvolve a actividade é integrado na progressividade do seu Estado de residência [24].

34. Estas duas condições estão preenchidas no caso vertente.

35. Por um lado, de acordo com a convenção para evitar a dupla tributação, o Estado de residência, os Países Baixos, inclui na progressividade do imposto do rendimento mundial de A. Gerritse os rendimentos auferidos na Alemanha. O Governo neerlandês faz notar, na sua resposta ao Tribunal de Justiça, que tem em conta o imposto pago nos diversos Estados em que é exercida actividade e que o deduz do imposto devido a título do rendimento mundial [25]. Assim, é concedida a A. Gerritse uma isenção de imposto sobre os rendimentos auferidos na Alemanha, a título da livre prestação de serviços. Esta isenção será deduzida do montante dos impostos devidos pelo rendimento mundial.

36. Por outro lado, a Comissão demonstrou utilmente, nas suas observações escritas [26], que a aplicação da taxa progressiva prevista pela legislação alemã aos rendimentos auferidos na Alemanha por A. Gerritse conduziria a uma taxa comparável à taxa liberatória de 25% que lhe foi aplicada.

37. Concretamente, se forem feitas as contas no caso de A. Gerritse, face aos seus rendimentos líquidos e à tabela de tributação da EStG 1996, obter-se-á a taxa média de imposto de 26,5%. A Comissão conclui com razão que, até ao valor desta taxa, não há discriminação. No caso de A. Gerritse, a taxa de 25% que lhe foi aplicada pela EStG

23 — V. acórdãos já referidos Schumacker (n.° 32) e Gschwind (n.° 22).

24 — N.os 45 e segs.

25 — V. respostas do Governo neerlandês às perguntas formuladas pelo Tribunal de Justiça (p. 2).

26 — N.os 27 e segs.

1996 não o prejudica relativamente a um residente a quem é aplicada a taxa progressiva.

38. O preceito da lei alemã que prevê, no caso vertente, uma taxa liberatória de 25% não é, portanto, contrário às disposições do Tratado sobre a livre prestação de serviços.

B — *Quanto à dedutibilidade das despesas profissionais*

39. A título liminar, há que recordar que a EStG 1996 tem em conta, quando da tributação dos rendimentos, para os residentes, os rendimentos líquidos após dedução das despesas profissionais, e, para os não residentes, os rendimentos brutos sem esta dedução [27].

40. Através da segunda parte da sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 59.° do Tratado se opõe a uma legislação nacional, como a do caso vertente, que tributa de forma diferente os rendimentos de um residente e os de um não residente, na medida em que tem em conta, para o primeiro, os rendimentos líquidos após dedução das despesas profissionais e, para o segundo, os rendimentos brutos sem dedução das referidas despesas.

41. Quanto a nós, a legislação alemã origina uma desvantagem real no caso de A. Gerritse.

42. Já sublinhámos anteriormente que um Estado-Membro pode aplicar em matéria de fiscalidade directa regras diferentes aos residentes e aos não residentes. É, porém, ainda necessário que as regras aplicáveis aos não residentes não os prejudiquem no exercício da sua actividade à luz das regras comunitárias.

43. Ora, a desvantagem que A. Gerritse sustenta ter sofrido em razão da diferença de tratamento estabelecida na lei alemã é manifesta [28]. A. Gerritse, que se vê impedido de deduzir das suas receitas as despesas profissionais e as despesas efectivas relacionadas com a sua actividade, é portanto tributado sobre um montante mais elevado do que os residentes, porquanto

27 — Trata-se das receitas sem dedução das despesas profissionais. O § 50, n.° 5, ponto 3, da EStG 1996, como já vimos, prevê a possibilidade de reembolso das despesas profissionais, mas só quando estas são superiores a metade das receitas.

28 — V., igualmente, sobre este ponto, Molenaar, D., «Obstacles for International Performing Artists», *European Taxation*, volume 42, número 4, Abril de 2002, p. 149, especialmente pp. 150 e 151. O autor recorda o comentário oficial do artigo 17.° do modelo da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico (OCDE) de convenção de dupla tributação e a referência à dedução das despesas profissionais no país de actividade. Contudo, a OCDE, assinala o autor, abstém-se de indicar como devem ser feitas estas deduções. O autor retoma a posição do professor Sandler, que qualificou a não dedutibilidade das despesas profissionais como um obstáculo significativo, no âmbito de um congresso IFA em Cannes em 1995.

estes, com rendimentos iguais, podem deduzir as suas despesas profissionais.

44. Para além disso, A. Gerritse não tem a possibilidade de posteriormente deduzir, no seu Estado de residência, as referidas despesas.

45. Nestas condições, consideramos que incumbe à legislação alemã, que em aplicação da convenção para evitar a dupla tributação é aplicável para tributar os rendimentos de A. Gerritse auferidos na Alemanha, permitir a dedução das despesas profissionais suportadas para auferir os referidos rendimentos. Não o permitindo, a legislação alemã prejudica A. Gerritse relativamente aos residentes que têm a mesma actividade, mas que só serão tributados pelo montante dos seus rendimentos líquidos.

46. A desvantagem sofrida por A. Gerritse decorre da diferença de tratamento adoptada pela legislação alemã com base no critério da residência. Esta diferença de tratamento constitui uma discriminação indirecta.

47. Há que analisar se esta discriminação é susceptível de ser justificada. No estado actual do processo, o Governo alemão não interveio e o Finanzamt Berlin não apresentou justificação para esta discriminação decorrente da legislação nacional.

48. Como nota com razão o órgão jurisdicional de reenvio, a não dedutibilidade das despesas profissionais dos não residentes não é justificável pelo denominado princípio da «coerência do sistema fiscal». A necessidade de preservar a coerência de um sistema fiscal foi reconhecida como susceptível de justificar uma legislação de natureza a restringir as liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado, nos acórdãos já referidos Bachmann e Comissão/Bélgica [29].

49. Ora, no caso vertente, a legislação alemã que prevê a tributação dos rendimentos de um não residente à taxa liberatória de 25% de modo algum implica, mesmo a título da coerência do sistema fiscal, que sejam tributados os rendimentos brutos do referido não residente.

50. Consequentemente, o direito comunitário opõe-se às disposições da legislação alemã em matéria de imposto sobre o rendimento que têm em conta de modo diferente os rendimentos de um residente e os de um não residente, tributando, quanto aos primeiros, os rendimentos líquidos e, quanto aos segundos, os rendimentos brutos.

29 — V. acórdãos já referidos Bachmann (n.os 21 a 23) e Comissão/Bélgica (n.os 14 a 16).

V — Conclusão

51. Consequentemente, concluímos no sentido de que o Tribunal de Justiça deve declarar:

«1) O artigo 59.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 49.° CE) não se opõe a uma legislação nacional, como a do caso vertente, relativa ao imposto sobre o rendimento, que tributa de modo diferente os rendimentos de um residente e os de um não residente, quando o primeiro é tributado segundo uma tabela progressiva que inclui uma isenção de base e o segundo de acordo com uma taxa liberatória.

2) Este artigo opõe-se, em contrapartida, a uma legislação nacional, como a do caso vertente, que tributa de modo diferente os rendimentos de um residente e os de um não residente, na medida em que tem em conta, quanto ao primeiro, os rendimentos líquidos após dedução das despesas profissionais e, quanto ao segundo, os rendimentos brutos sem dedução das referidas despesas.»