Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

30 de maio de 2024*

«Reenvio prejudicial — Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça sobre a livre circulação de pessoas — Trabalhador de um Estado-Membro que transferiu o seu domicílio para a Suíça — Vantagens fiscais — Imposto sobre o rendimento — Mecanismo da "tributação voluntária" — Contribuintes beneficiários — Limitação aos trabalhadores assalariados parcialmente sujeitos a imposto com residência num Estado-Membro ou num Estado parte no Acordo sobre o Espaço Económico Europeu (EEE) — Igualdade de tratamento»

No processo C-627/22,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia, Alemanha), por Decisão de 20 de setembro de 2022, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de outubro de 2022, no processo

AB

contra

Finanzamt Köln-Süd,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Arabadjiev, presidente de secção, T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin e I. Ziemele (relatora), juízes,

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Governo Alemão, por J. Möller e R. Kanitz, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por B.-R. Killmann e W. Roels, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: alemão.

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 16 de novembro de 2023,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do Acordo entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a Confederação Suíça, por outro, sobre a livre circulação de pessoas, assinado no Luxemburgo, em 21 de junho de 1999 (JO 2002, L 114, p. 6), conforme adaptado pela última vez pelo Protocolo de 4 de março de 2016 relativo à participação da República da Croácia, como Parte Contratante, na sequência da sua adesão à União Europeia (JO 2017, L 31, p. 3) (a seguir «ALCP»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe AB à Finanzamt Köln-Süd (Administração Tributária de Köln-Süd, Alemanha) (a seguir «Administração Tributária»), a respeito do cálculo do imposto sobre o rendimento para o período de tributação correspondente aos anos de 2017 a 2019 (a seguir «período em causa no processo principal»).

Quadro jurídico

ALCP

3 A Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a Confederação Suíça, por outro, assinaram, em 21 de junho de 1999, sete acordos, entre os quais o ALCP. Com a Decisão 2002/309/CE, Euratom do Conselho e da Comissão no que se refere ao Acordo relativo à Cooperação Científica e Tecnológica, de 4 de abril de 2002, relativa à celebração de sete acordos com a Confederação Suíça (JO 2002, L 114, p. 1, e retificação no JO 2015, L 210, p. 38), estes sete acordos foram aprovados em nome da Comunidade Europeia e entraram em vigor em 1 de junho de 2002.

4 Nos termos do preâmbulo do ALCP, as Partes Contratantes estão «decidid[a]s a realizar entre si a livre circulação de pessoas, com base nas disposições em aplicação na Comunidade Europeia».

5 O artigo 1.º do ALCP enuncia:

«O presente Acordo, tem por objetivo, a favor dos nacionais dos Estados-Membros da Comunidade Europeia e da Suíça:

a) Conceder um direito de entrada, de residência, de acesso a uma atividade económica assalariada e de estabelecimento enquanto independente, bem como o direito de residir no território das Partes Contratantes;

[…]

c) Conceder um direito de entrada e de residência, no território das Partes Contratantes, às pessoas sem atividade económica no seu país de acolhimento;

d) Conceder as mesmas condições de vida, de emprego e de trabalho que as concedidas aos nacionais.»

6 O artigo 2.º do referido acordo, com a epígrafe «Não discriminação», dispõe:

«Os nacionais de uma Parte Contratante que permaneçam legalmente no território de uma outra Parte Contratante não serão discriminados devido à sua nacionalidade, em conformidade com a aplicação das disposições dos Anexos I, II e III do presente Acordo.»

7 O artigo 4.º do mesmo acordo, com a epígrafe «Direito de residência e de acesso a uma atividade económica», tem a seguinte redação:

«O direito de residência e de acesso a uma atividade económica é garantido […] de acordo com as disposições do Anexo I.»

8 O artigo 6.º do ALCP prevê:

«O direito de residência no território de uma Parte Contratante é garantido às pessoas que não exerçam qualquer atividade económica, nos termos das disposições do Anexo I relativas às pessoas que não exerçam uma atividade.»

9 Nos termos do artigo 7.º deste acordo, com a epígrafe «Outros direitos»:

«As Partes Contratantes, nos termos do Anexo I, regulamentarão em especial os direitos a seguir indicados ligados à livre circulação de pessoas:

a) À igualdade de tratamento com os nacionais, no que se refere ao acesso a uma atividade económica e ao seu exercício, bem como às condições de vida, de emprego e de trabalho;

[…]»

10 O artigo 10.º do referido acordo, com a epígrafe «Disposições transitórias e evolução do Acordo», prevê, nomeadamente, nos seus n.os 1 a 1c, o direito da Confederação Suíça e de certos Estados-Membros de manterem limites quantitativos no que respeita ao acesso a uma atividade económica para certas categorias de residência e durante certo período, nos seus n.os 2 a 2c, o direito de as Partes Contratantes manterem, durante certo período, os controlos da prioridade do trabalhador integrado no mercado regular de trabalho e das condições de salário e de trabalho para os nacionais da outra Parte Contratante, e, nos seus n.os 3 a 3c, o direito da Confederação Suíça de reservar, nos seus contingentes globais, mínimos de novas autorizações de residência para trabalhadores assalariados e independentes da União Europeia.

11 O artigo 13.º do mesmo acordo, com a epígrafe «*Stand still*», dispõe:

«As Partes Contratantes comprometem-se a não adotar novas medidas restritivas no que se refere aos nacionais da outra Parte em relação ao âmbito de aplicação do presente Acordo.»

12 Nos termos do artigo 15.º do ALCP, os seus anexos e protocolos fazem dele parte integrante.

13 O artigo 16.º deste acordo, com a epígrafe «Referência ao direito comunitário», tem a seguinte redação:

«1. Para alcançar os objetivos do presente Acordo, as Partes Contratantes adotarão todas as medidas necessárias para que os direitos e obrigações equivalentes aos contidos nos atos jurídicos da Comunidade Europeia aos quais se faz referência sejam aplicados nas suas relações.

2. Na medida em que a aplicação do presente Acordo implique conceitos de direito comunitário, ter-se-á em conta a jurisprudência pertinente do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias anterior à data da sua assinatura. A partir desta data, a Suíça será informada da evolução dessa jurisprudência. Com vista a assegurar o bom funcionamento do Acordo, o Comité Misto determinará, a pedido de uma das Partes Contratantes, as implicações dessa jurisprudência.»

14 O artigo 21.º do referido acordo prevê:

«1. As disposições dos Acordos bilaterais entre a Suíça e os Estados-Membros da Comunidade Europeia em matéria de dupla tributação não são afetadas pelas disposições do presente Acordo. Em especial, as disposições do presente Acordo não devem afetar a definição de trabalhador fronteiriço nos termos dos Acordos de dupla tributação.

2. Nenhuma disposição do presente Acordo pode ser interpretada de forma a impedir as Partes Contratantes de estabelecerem uma distinção, na aplicação das disposições pertinentes da sua legislação fiscal, entre contribuintes que não se encontrem em situações comparáveis, em especial no que se refere ao seu local de residência.

3. Nenhuma disposição do presente Acordo constitui obstáculo à adoção ou [à] aplicação, pelas Partes Contratantes, de uma medida destinada a garantir a tributação, o pagamento e a cobrança efetiva dos impostos ou a evitar a evasão fiscal, nos termos das disposições da legislação fiscal nacional de uma das Partes Contratantes ou dos Acordos tendentes a evitar a dupla tributação que vinculam a Suíça, por um lado, e um ou mais Estados-Membros da Comunidade Europeia, por outro, ou de outros Acordos fiscais.»

15 O anexo I do mesmo acordo é consagrado à livre circulação de pessoas.

16 O artigo 6.º deste anexo I dispõe, no seu n.º 1:

«O trabalhador assalariado nacional de uma Parte Contratante (adiante designado trabalhador assalariado) que ocupar um emprego durante um período igual ou superior a um ano ao serviço de um empregador do Estado de acolhimento recebe uma autorização de residência com uma duração de pelo menos cinco anos, a contar da data da sua emissão. […]»

17 O artigo 7.º, n.º 1, do referido anexo I enuncia:

«O trabalhador fronteiriço assalariado é um nacional de uma Parte Contratante que tem a sua residência no território de [uma] Parte Contratante e que exerce uma atividade assalariada no território da outra Parte Contratante, regressando, em princípio, diariamente ao seu domicílio, ou pelo menos uma vez por semana.»

18 O artigo 8.º do mesmo anexo I dispõe:

«1. Os trabalhadores assalariados têm direito à mobilidade profissional e geográfica na totalidade do território do Estado de acolhimento.

2. A mobilidade profissional inclui a mudança de empregador, de emprego, de profissão e a passagem de uma atividade assalariada para uma atividade independente. A mobilidade geográfica inclui a mudança de local de trabalho e de residência.»

19 O artigo 9.º do anexo I do ALCP, com a epígrafe «Igualdade de tratamento», prevê, nos seus n.os 1 e 2:

«1. Um trabalhador assalariado nacional de uma Parte Contratante não pode, no território da outra Parte Contratante, sofrer, em razão da sua nacionalidade, tratamento diferente daquele que é concedido aos trabalhadores nacionais assalariados no que respeita às condições de emprego e de trabalho, nomeadamente em matéria de remuneração, de despedimento e de reintegração profissional ou de reemprego, se ficar desempregado.

2. O trabalhador assalariado e os seus familiares […] beneficiam das mesmas vantagens fiscais e sociais que os trabalhadores assalariados nacionais e os seus familiares.»

20 Nos termos do artigo 24.º deste anexo I:

«1. Os nacionais de uma Parte Contratante que não exerçam uma atividade económica no Estado de residência e que não beneficiem do direito de residência em virtude de outras disposições do presente Acordo, receberão uma autorização de residência com uma duração não inferior a cinco anos, desde que provem às autoridades nacionais competentes que dispõem, para si e para os seus familiares:

a) Dos recursos financeiros suficientes para não necessitarem de recorrer à assistência social durante a sua residência;

b) De um seguro de doença que abranja a totalidade dos riscos […].

[…]»

Direito alemão

21 A Einkommensteuergesetz (Lei relativa ao Imposto sobre o Rendimento), na versão aplicável ao litígio no processo principal (BGBl. 2009 I, p. 3366) (a seguir «EStG»), enuncia no seu § 1, com a epígrafe «Sujeição ao imposto»:

«1. As pessoas singulares que tenham um domicílio ou a sua residência habitual na Alemanha estão integralmente sujeitas ao imposto sobre o rendimento. […]

[…]

4. As pessoas singulares que não tenham o seu domicílio ou residência habitual na Alemanha estão, sem prejuízo do disposto nos n.os 2 e 3 e no § 1a, sujeitas a tributação limitada em imposto sobre o rendimento se tiverem rendimentos nacionais na aceção do § 49.

[…]»

22 O § 9, n.º 1, da EStG tem a seguinte redação:

«As despesas profissionais são as despesas incorridas com a aquisição, a garantia e a obtenção das receitas. Devem ser deduzidas da categoria de rendimentos em que foram geradas. […]»

23 Nos termos do § 39a da EStG, com a epígrafe «Dedução e majoração a título da quota-parte não tributada dos salários complementares»:

«(1) A pedido de um trabalhador integralmente sujeito ao imposto sobre o rendimento, a Administração Tributária calcula o montante total da dedução a efetuar do seu salário somando os seguintes montantes:

1. As despesas profissionais que oneram os rendimentos de uma atividade assalariada, desde que ultrapassem o montante do salário fixo [§ 9a, primeiro período, ponto 1, alínea a)], […]

[…]

(2) O trabalhador apresenta o pedido referido no n.º 1 no formulário administrativo pré-impresso previsto para o efeito, que assina por mão própria. O prazo fixado para apresentar este pedido começa a correr a partir de 1 de outubro do ano anterior àquele a que a dedução deve ser aplicada. Este prazo termina em 30 de novembro do ano civil em que se aplica a dedução. […]

[…]

(4) Para um trabalhador parcialmente sujeito ao imposto sobre o rendimento, ao qual se aplique o § 50, n.º 1, quarto período, a Administração Tributária determina, mediante pedido, um montante a deduzir do salário total, a partir da soma dos seguintes montantes:

1. as despesas profissionais incorridas para obter rendimentos de uma atividade assalariada, […]

[…]

O pedido só pode ser apresentado no formulário prescrito pela Administração até ao final do ano civil a que se aplicam os dados específicos para efeitos de retenção na fonte do imposto sobre o salário.»

24 O § 46, n.º 2, pontos 4 e 8, e n.º 4, da EStG tem a seguinte redação:

«(2) Se o rendimento for constituído, no todo ou em parte, por rendimentos de uma atividade assalariada que tenham sido objeto de retenção na fonte, só se procede a tributação:

[…]

4. se tiver sido estabelecida, para um determinado contribuinte, uma dedução na aceção do § 39a, n.º 1, primeiro período, pontos 1 a 3, 5 ou 6 da EStG e o salário total auferido durante o ano civil for superior a 11 600 euros [11 200 euros para 2017 e 11 400 euros para 2018], […]; a mesma regra é aplicável aos contribuintes pertencentes à categoria de pessoas definida no § 1, n.º 2, ou aos trabalhadores assalariados parcialmente sujeitos ao imposto sobre o rendimento, sempre que estes registos constem de um certificado fiscal emitido para efeitos de retenção na fonte (§ 39.º, n.º 3, primeiro período);

[…]

8. se a tributação for pedida, nomeadamente para efeitos de deduzir o imposto sobre o salário do imposto sobre o rendimento. O pedido deve ser efetuado mediante a apresentação de uma declaração de imposto sobre o rendimento.

[…]

(4) Se a aplicação do regime de tributação nos termos do n.º 2 estiver excluída, considera-se que o imposto sobre o rendimento devido a título dos rendimentos provenientes de uma atividade assalariada foi pago pelo contribuinte através da retenção na fonte efetuada sobre o seu salário a título do imposto sobre o salário, desde que não possa ser utilizada para compensar um pagamento insuficiente de imposto sobre o salário. […]»

25 O § 49, n.º 1, da EStG, com a epígrafe «Rendimentos parcialmente tributáveis», dispõe:

«(1) Constituem rendimentos nacionais para efeitos da sujeição parcial ao imposto sobre o rendimento (§ 1, n.º 4):

[…]

4. os rendimentos de um trabalho assalariado (§ 19)

a) que seja ou tenha sido exercido ou explorado na Alemanha,

[…]

[…]»

26 O § 50 da EStG, com a epígrafe «Disposições específicas relativas aos contribuintes parcialmente sujeitos a imposto», prevê:

«(1) As pessoas parcialmente sujeitas ao imposto sobre o rendimento só podem deduzir os encargos dedutíveis a que se refere o § 4, n.ºs 4 a 8 ou as despesas profissionais a que se refere o § 9 desde que essas despesas e encargos tenham uma relação económica com rendimentos nacionais.[…]

(2) Quanto aos contribuintes parcialmente sujeitos ao imposto, considera-se que o imposto sobre o rendimento aplicável aos rendimentos sujeitos à retenção na fonte sobre o salário […] foi pago por retenção na fonte. O primeiro período não se aplica:

[…]

4. aos rendimentos de um trabalho assalariado, na aceção do § 49, n.º 1, ponto 4,

a) em caso de constituição de uma dedução como dado específico para efeitos da retenção na fonte do imposto sobre o salário em conformidade com o § 39a, n.º 4, ou

b) em caso de pedido de tributação sobre o rendimento (§ 46, n.º 2, ponto 8);

[…]

[…] O segundo período, ponto 4, alínea b), [aplica-se] apenas aos nacionais de um Estado-Membro da União Europeia ou de outro Estado ao qual se aplique o Acordo sobre o Espaço Económico Europeu [, de 2 de maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, a seguir "Acordo EEE")], que tenham domicílio ou residência habitual no território de um desses Estados. […]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

27 Durante o período em causa no processo principal, AB, cidadão alemão, trabalhou como gestor por conta de uma sociedade alemã com sede em Z (Alemanha) e auferiu desse emprego rendimentos de uma atividade assalariada, embora tivesse o seu domicílio e a sua residência habitual na Suíça. AB exercia as suas atividades em regime de teletrabalho a partir do seu domicílio na Suíça, bem como no âmbito de deslocações profissionais à Alemanha.

28 Resulta do pedido de decisão prejudicial que AB se mudou da Alemanha para a Suíça em abril de 2016 por razões familiares relacionadas com o facto de a sua esposa ter começado a trabalhar nesse Estado e que a sua instalação na Suíça foi devidamente efetuada ao abrigo de uma autorização de estabelecimento.

29 Durante o período em causa no processo principal, AB estava parcialmente sujeito a imposto na Alemanha, em conformidade com o § 1, n.º 4, da EStG. A totalidade do seu salário era objeto de um imposto sobre o salário, que o empregador de AB cobrava por retenção na fonte e entregava à Administração Tributária.

30 No âmbito das suas deslocações profissionais AB utilizou um veículo automóvel adquirido em locação financeira, não fornecido pelo empregador, e suportou, nomeadamente, as despesas próprias relacionadas com esse veículo e outras despesas de deslocação. Durante o período em causa no processo principal, não registou nenhuma dedução pela Administração Tributária.

31 Além dos seus rendimentos salariais, AB auferiu rendimentos provenientes do arrendamento de dois imóveis situados na Alemanha.

32 Nas suas declarações de imposto sobre o rendimento relativas ao período em causa no processo principal, apresentadas à Administração Tributária, AB declarou, além dos rendimentos provenientes do arrendamento, rendimentos de uma atividade assalariada. Quanto ao ano fiscal de 2017, indicou que, dos rendimentos brutos provenientes de uma atividade assalariada no montante total de 113 299,41 euros, um salário bruto de 63 651 euros correspondia às atividades exercidas na Alemanha e era aí tributável. Quanto ao ano fiscal de 2018, dos rendimentos brutos provenientes de uma atividade assalariada no montante total de 115 498,41 euros, um salário bruto de 60 932 euros correspondia às atividades exercidas na Alemanha e, quanto ao ano fiscal de

2019, dos rendimentos brutos provenientes de uma atividade assalariada no montante total de 115 314,91 euros, um salário bruto de 57 429 euros correspondia às atividades exercidas na Alemanha.

33 Nas referidas declarações, AB invocou, como despesas que contribuem para reduzir o montante do imposto, despesas profissionais, a saber, despesas ligadas a uma atividade tributável na Alemanha, e apresentou um pedido de tributação do rendimento, em conformidade com o § 50, n.º 2, segundo período, ponto 4, alínea b), da EStG, conjugado com o § 50, n.º 2, sétimo período, da mesma (a seguir «tributação voluntária»).

34 Nos avisos de liquidação relativos ao período em causa no processo principal, a Administração Tributária baseou-se unicamente nos rendimentos provenientes do arrendamento para efeitos do cálculo do imposto sobre o rendimento, considerando que o imposto sobre os rendimentos salariais já tinha sido pago através de retenção na fonte em conformidade com o § 50, n.º 2, primeiro período, da EStG. Consequentemente, também não se deduziu o imposto alemão sobre o salário já pago nem a sobretaxa de solidariedade do montante calculado do imposto alemão sobre o rendimento. A Administração Tributária recusou conceder a tributação voluntária com o fundamento de que esta estava limitada aos trabalhadores com domicílio ou residência habitual num Estado-Membro da União ou num Estado parte no Acordo EEE.

35 Uma vez que as reclamações de AB contra esses avisos de liquidação foram indeferidas por Decisões de 25 de fevereiro de 2020 e de 15 de novembro de 2021, AB interpôs recurso no Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia, Alemanha), o órgão jurisdicional de reenvio, para obter a tributação voluntária com repartição do salário entre a República Federal da Alemanha e a Confederação Suíça, diferente da retenção na fonte do imposto sobre o salário, e a tomada em conta das despesas profissionais.

36 Segundo AB, a recusa de tributação voluntária em caso de residência na Suíça é contrária ao ALCP tendo em conta, nomeadamente, o Acórdão de 26 de fevereiro de 2019, Wächtler (C-581/17, EU:C:2019:138), viola o direito à igualdade de tratamento em matéria de vantagens fiscais, previsto no artigo 9.º, n.º 2, do anexo I do ALCP e não é justificada. A cláusula de *standstill* prevista no artigo 13.º do ALCP também não pode ser invocada. A possibilidade de optar pelo registo de uma dedução como dado específico para efeitos de retenção na fonte do imposto sobre o salário (a seguir «registo da dedução») não suprime a desigualdade de tratamento nem constitui motivo justificativo. Tal registo deve ser pedido antes do fim do período de tributação, sem se saber exatamente se e em que medida isso seria rendível, e requer a apresentação imperativa de uma declaração de imposto sobre o rendimento num determinado prazo, ao passo que, no caso de tributação voluntária, só existe um prazo de liquidação de quatro anos.

37 A Administração Tributária alega, antes de mais, que, admitindo que AB está abrangido pelo âmbito de aplicação pessoal do ALCP e do seu anexo I, o que esta Administração duvida, os direitos acordados no ALCP não coincidem com as liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado FUE. Em seguida, decorre da cláusula de *standstill*, prevista no artigo 13.º do ALCP, um direito à manutenção de todas as restrições existentes à data da assinatura do ALCP. Ora, o efeito liberatório da retenção na fonte do imposto sobre o salário, previsto pela EStG, para os rendimentos de uma atividade assalariada no caso das pessoas parcialmente sujeitas a imposto em conformidade com o § 50, n.º 2, primeiro período, da EStG, já se aplicava nessa data.

38 Por último, uma eventual desigualdade de tratamento fiscal é justificada, em conformidade com o § 21, n.os 2 e 3, do ALCP. A possibilidade, no âmbito do procedimento de tributação dos salários, de invocar as suas despesas profissionais e outros elementos que contribuem para reduzir o imposto através do registo da dedução milita contra a existência de discriminação. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a existência de diferentes procedimentos de tributação não constitui uma violação das liberdades fundamentais (Acórdão de 22 de dezembro de 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762) e, contrariamente à situação em causa no processo que deu origem ao Acórdão de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, n.os 53 e 54), o procedimento de dedução para efeitos do imposto sobre o salário e o procedimento de tributação obrigatória posterior permitiram, no processo principal, proceder à dedução das despesas profissionais.

39 O órgão jurisdicional de reenvio precisa que, por força do § 49, n.º 1, ponto 4, alínea a), da EStG, os rendimentos de uma atividade assalariada que é ou foi exercida no território nacional, a saber, na Alemanha, são rendimentos nacionais para efeitos da sujeição parcial a imposto e que é facto assente no processo principal que apenas o salário correspondente à atividade exercida na Alemanha, com base na repartição por dias de trabalho, está sujeito ao imposto sobre o rendimento na Alemanha.

40 Esse órgão jurisdicional indica que, em princípio, por força do § 50, n.º 2, primeiro período, da EStG, o imposto relativo aos rendimentos salariais considera-se pago com a retenção na fonte sobre o salário. Esta retenção é efetuada, em princípio, em função do salário bruto e, se for caso disso, de montantes fixos de retenção. Todavia, em conformidade com a EStG, é possível uma retenção menor do imposto sobre o salário mediante o registo da dedução, que pode ser requerido por qualquer trabalhador parcialmente sujeito ao imposto sobre o rendimento, incluindo residente na Suíça, através de um formulário prescrito pela Administração Tributária apresentado em tempo útil antes do final do ano civil.

41 No caso desse registo, o efeito liberatório da retenção na fonte está excluído por força do § 50, n.º 2, segunda frase, ponto 4, alínea a), da EStG, e o contribuinte deve tramitar um procedimento de tributação (tributação obrigatória) no âmbito do qual os rendimentos são calculados independentemente dos valores retidos no procedimento de tributação sobre o salário e o imposto sobre o rendimento é calculado procedendo-se, nomeadamente, à dedução do imposto sobre o salário já pago. O registo de uma dedução demasiado elevada poderia dar origem a liquidações de imposto complementares que a Administração Tributária teria, em seguida, de reclamar junto do contribuinte residente no estrangeiro. Todavia, no caso de despesas profissionais superiores à dedução reivindicada no âmbito do procedimento de tributação ou, por exemplo, de rendimentos que apenas são parcialmente tributáveis, pode igualmente existir um direito ao reembolso. O contribuinte também está sujeito à obrigação de apresentar uma declaração de imposto e, se não o fizer, pode ficar sujeito a um cálculo oficioso com estimativa da matéria coletável, a um acréscimo por mora ou ao risco de aplicação de uma sanção pecuniária compulsória com determinação do respetivo montante.

42 Além do registo da dedução, os nacionais de um Estado-Membro da União ou de outro Estado parte no Acordo EEE, que tenham o seu domicílio ou a sua residência habitual no território de um destes Estados, podem optar pela tributação voluntária ao abrigo do § 50, n.º 2, segundo período, ponto 4, alínea b), e do § 46, n.º 2, ponto 8, da EStG. A apresentação da declaração de imposto equivale ao exercício do direito de opção e o contribuinte pode decidir livremente, no

prazo de liquidação de quatro anos, se pretende apresentar uma declaração de imposto sobre o rendimento, o que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, só faria se o imposto sobre o salário pago fosse superior ao imposto sobre o rendimento calculado.

43 Esse órgão jurisdicional precisa que o § 46 da EStG, relativo à tributação voluntária de trabalhadores nacionais, está em vigor há décadas, ao passo que o direito de tributação voluntária dos nacionais dos Estados-Membros e dos outros Estados partes no Acordo EEE residentes nestes Estados está em vigor desde 1 de janeiro de 1997 e foi introduzido em reação ao Acórdão de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

44 O órgão jurisdicional de reenvio indica que, se o ALCP devesse ser interpretado no sentido de que se opõe à limitação da tributação voluntária aos contribuintes residentes noutro Estado-Membro ou noutro Estado parte no Acordo EEE, haveria que proceder a uma tributação voluntária para o período em causa no processo principal, o que teria como consequência a tomada em conta das despesas profissionais a favor do recorrente no processo principal e a dedução do imposto alemão sobre o salário. Daí resultaria um reembolso significativo de imposto para AB.

45 Nestas circunstâncias, o Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem as disposições do [ALCP], em especial os artigos 7.º e 15.º do ALCP, em conjugação com o artigo 9.º, n.º 2, do anexo I, do ALCP (direito à igualdade de tratamento), ser interpretad[a]s no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro segundo a qual os trabalhadores residentes (com domicílio ou residência habitual) na Alemanha ou em Estados[-Membros da União] ou [Estados partes do Acordo] EEE, que sejam nacionais de um dos Estados-Membros da [União] ou [de um Estado parte no Acordo EEE] (incluindo a Alemanha), são livres de requerer a tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares com base nos rendimentos tributáveis provenientes do trabalho dependente, sujeitos ao imposto na Alemanha ([…]"tributação voluntária"), em especial a fim de obterem o reembolso do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, que tenha em conta as despesas (despesas profissionais) e de que o imposto alemão sobre o salário retido no processo de retenção na fonte seja tido em conta, não podendo, no entanto, os cidadãos alemães e suíços residentes na Suíça beneficiar do mesmo direito?»

Quanto à questão prejudicial

46 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 7.º e 15.º do ALCP, lidos em conjugação com o artigo 9.º, n.º 2, do anexo I do ALCP, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro que reserva aos contribuintes nacionais desse Estado-Membro, de outro Estado-Membro ou de um Estado parte no Acordo EEE, que residam no território de um destes Estados, o direito de optarem por um procedimento de tributação voluntária dos rendimentos de uma atividade assalariada para obterem a tomada em conta de despesas, como as despesas profissionais, e a dedução do imposto sobre o salário retido no âmbito do procedimento de retenção na fonte, que pode conduzir ao reembolso do imposto sobre o rendimento, e não confere esse direito de opção, nomeadamente, a um nacional do primeiro Estado-Membro, que resida na Suíça e que aufira os rendimentos de uma atividade assalariada nesse Estado-Membro.

Observações preliminares

47 A título preliminar, uma vez que o ALCP é um tratado internacional, deve ser interpretado, em conformidade com o artigo 31.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 23 de maio de 1969 (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, p. 331), de boa-fé, de acordo com o sentido comum a atribuir aos termos do tratado no seu contexto e à luz dos respetivos objeto e fim. Além disso, resulta desta disposição que um termo será entendido num sentido particular se estiver estabelecido que tal foi a intenção das partes (Acórdão de 26 de fevereiro de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, n.º 35 e jurisprudência referida).

48 O Tribunal de Justiça já precisou, em primeiro lugar, que o ALCP se situa no âmbito mais geral das relações entre a União e a Confederação Suíça. Embora esta última não participe no Espaço Económico Europeu nem no mercado interno da União, está, todavia, ligada a esta por múltiplos acordos bilaterais que abrangem vastos domínios e que preveem direitos e obrigações específicos, em certos aspetos análogos aos previstos no Tratado. O objetivo geral destes acordos, incluindo do ALCP, é estreitar as relações económicas entre a União e a Confederação Suíça (Acórdãos de 6 de outubro de 2011, Graf e Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, n.º 33, e de 26 de fevereiro de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, n.º 36).

49 No entanto, uma vez que a Confederação Suíça não aderiu ao mercado interno da União, a interpretação dada às disposições do direito da União relativas a este mercado não pode ser automaticamente transposta para a interpretação do ALCP, salvo se houver disposições expressas previstas no próprio acordo para o efeito (Acórdãos de 15 de março de 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, n.º 29, e de 26 de fevereiro de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, n.º 37).

50 No que respeita, em segundo lugar, ao objetivo prosseguido pelo ALCP e à interpretação dos seus termos, o Tribunal de Justiça declarou que resulta do preâmbulo, do artigo 1.º e do artigo 16.º, n.º 2, deste acordo, que o mesmo tem por objetivo realizar, a favor dos nacionais, pessoas singulares, da União e da Confederação Suíça, a livre circulação de pessoas no território destas partes, com base nas disposições em aplicação na União, cujos conceitos devem ser interpretados tendo em conta a jurisprudência pertinente do Tribunal de Justiça anterior à data de assinatura do referido acordo. Quanto à jurisprudência posterior a essa data, o artigo 16.º, n.º 2, do ALCP prevê, por um lado, que esta jurisprudência deve ser comunicada à Confederação Suíça e, por outro, que, com vista a assegurar o bom funcionamento do acordo, a pedido de uma das Partes Contratantes, o Comité Misto previsto no artigo 14.º do referido acordo determina as implicações desta jurisprudência. No entanto, mesmo na falta de decisão desse Comité, há que ter também em consideração a referida jurisprudência, uma vez que esta mais não faz do que precisar ou confirmar os princípios enunciados na jurisprudência existente à data da assinatura do ALCP relativa aos conceitos de direito da União, em que este acordo se inspira (Acórdão de 26 de fevereiro de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, n.ºs 38 e 39).

51 É em conformidade com estes princípios e à luz destas considerações que há que interpretar as disposições do ALCP para determinar, em primeiro lugar, se uma situação como a que está em causa no processo principal está abrangida pelo âmbito de aplicação deste acordo e, em caso afirmativo, em segundo lugar, se estas se opõem a uma legislação como a que está em causa no processo principal.

Quanto à aplicabilidade do ALCP

52 Antes de mais, há que salientar que, nos termos do preâmbulo e do artigo 1.º, alíneas a) e c), do ALCP, estão abrangidas pelo âmbito de aplicação deste acordo as pessoas singulares, nacionais dos Estados-Membros da União e da Confederação Suíça, quer exerçam ou não uma atividade económica (v., neste sentido, Acórdão de 26 de fevereiro de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, n.º 41).

53 Em seguida, resulta da redação do artigo 1.º, alíneas a) e d), do ALCP que este tem por objetivo conceder a esses nacionais, nomeadamente, um direito de entrada, de residência e de acesso a uma atividade económica assalariada, bem como condições de vida, de emprego e de trabalho iguais às que são concedidas aos nacionais (Acórdão de 21 de setembro de 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, n.º 37).

54 A este respeito, o Tribunal de Justiça já indicou que o ALCP garante, no seu artigo 4.º, o direito de acesso a uma atividade económica em conformidade com as disposições do anexo I deste acordo, contendo o capítulo II deste anexo I disposições relativas à livre circulação dos trabalhadores assalariados, em especial, as relativas ao princípio da igualdade de tratamento (Acórdão de 21 de setembro de 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, n.º 38). Por outro lado, o artigo 7.º, alínea a), do ALCP prevê que as Partes Contratantes regulamentarão, nos termos do referido anexo I, nomeadamente, o direito à igualdade de tratamento com os nacionais, no que se refere ao acesso a uma atividade económica e ao seu exercício, bem como às condições de vida, de emprego e de trabalho.

55 Por último, o artigo 2.º do ALCP prevê que os nacionais de uma Parte Contratante que permaneçam legalmente no território de outra Parte Contratante não serão discriminados devido à sua nacionalidade, em conformidade com a aplicação das disposições dos anexos I a III do presente acordo. O princípio da não discriminação enunciado neste artigo 2.º aplica-se desde que a situação desses nacionais esteja abrangida pelo âmbito de aplicação material das disposições dos anexos I a III do ALCP (v., neste sentido, Acórdão de 15 de julho de 2010, Hengartner e Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, n.º 39).

56 No caso em apreço, resulta do pedido de decisão prejudicial que, durante o período em causa no processo principal, AB exerceu as suas atividades para um empregador estabelecido na Alemanha em regime de teletrabalho a partir do seu domicílio na Suíça, bem como no âmbito de deslocações profissionais para a Alemanha e obteve deste emprego rendimentos de uma atividade assalariada, cujo tratamento fiscal por este Estado-Membro contesta.

57 Resulta também das indicações do órgão jurisdicional de reenvio que a tributação na Alemanha incide apenas sobre o salário correspondente à atividade exercida na Alemanha, com base na repartição por dias de trabalho.

58 Assim, enquanto cidadão alemão que reside legalmente no território suíço, AB está abrangido pela categoria de pessoas referidas nos artigos 1.º e 2.º do ALCP. Importa ainda verificar se a situação de AB está abrangida pelo âmbito de aplicação material do anexo I do ALCP que, em conformidade com o artigo 15.º do ALCP, dele faz parte integrante e que prevê disposições relativas à livre circulação de pessoas, nomeadamente aos trabalhadores assalariados.

59 Importa salientar que o âmbito de aplicação pessoal do conceito de «trabalhador assalariado», na aceção do ALCP, é definido nos artigos 6.º e 7.º do anexo I deste acordo (v., por analogia, Acórdãos de 15 de março de 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, n.º 18, e de 26 de fevereiro de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, n.º 47).

60 Nos termos do artigo 6.º do referido anexo I, é considerado trabalhador assalariado um nacional de uma Parte Contratante que ocupar um emprego ao serviço de um empregador do Estado de acolhimento.

61 O artigo 7.º, n.º 1, do mesmo anexo I define trabalhador fronteiriço assalariado como um nacional de uma Parte Contratante que tem a sua residência no território de uma Parte Contratante e que exerce uma atividade assalariada no território da outra Parte Contratante, regressando, em princípio, diariamente ao seu domicílio, ou pelo menos uma vez por semana.

62 Esta disposição distingue entre o lugar de residência, situado no território de uma parte contratante, e o lugar de exercício de uma atividade não assalariada, que se deve situar no território da outra parte contratante, sem ter em conta a nacionalidade do interessado (Acórdão de 19 de novembro de 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, n.º 33 e jurisprudência referida).

63 Importa declarar que o artigo 7.º, n.º 1, do anexo I do ALCP é suscetível de se aplicar à situação da AB. Com efeito, este último é nacional «de uma Parte Contratante», a saber, a República Federal da Alemanha, tem a sua residência no território «de uma Parte Contratante», no presente caso, a Confederação Suíça, e exerce uma atividade assalariada no território «da outra Parte Contratante», ou seja, a República Federal da Alemanha (v., neste sentido, Acórdão de 19 de novembro de 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, n.º 32).

64 Cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se o requisito relativo ao regresso ao domicílio, previsto no artigo 7.º, n.º 1, do anexo I do ALCP, está preenchido na situação em causa no processo principal.

65 Se o órgão jurisdicional de reenvio concluir que, devido às estadas no território alemão sem regressar ao seu domicílio, mais prolongadas do que as referidas no artigo 7.º, n.º 1, do anexo I do ALCP, AB não pode ser qualificado de «trabalhador fronteiriço assalariado», pode, no entanto, invocar o ALCP como «trabalhador assalariado», na aceção do ALCP.

66 Com efeito, numa situação caracterizada pelo facto de a residência de AB, cidadão alemão, estar estabelecida na Suíça e de este prestar um trabalho assalariado no território alemão para um empregador estabelecido na Alemanha, a redação do artigo 6.º do anexo I do ALCP não se opõe a que este último Estado possa ser considerado o «Estado de acolhimento», na aceção dos artigos 6.º e seguintes deste anexo I do ALCP, nem a que AB seja aí considerado um «trabalhador assalariado», na aceção do capítulo II do anexo I do ALCP, a saber, um nacional de uma Parte Contratante que ocupa um emprego ao serviço de um empregador do Estado de acolhimento que é, no caso em apreço, também o Estado de origem desse nacional.

67 Esta conclusão é corroborada pela sistemática do capítulo II do anexo I do ALCP, pelos seus objetivos gerais, bem como pelas disposições do artigo 6.º do ALCP e do artigo 24.º, n.º 1, do anexo I do ALCP, que consagram o direito de residência, a saber, o direito de os nacionais de uma Parte Contratante estabelecerem a sua residência no território da outra Parte Contratante, independentemente do exercício de uma atividade económica.

68 Assim, embora as disposições do artigo 6.º do anexo I do ALCP, relativas à autorização de residência, do artigo 8.º deste anexo I, relativas à mobilidade profissional e geográfica, e do artigo 10.º do referido anexo I, que prevê a possibilidade de recusar aos nacionais de uma Parte Contratante o direito de ocuparem um emprego na Administração Pública ligado ao exercício do poder público, não confiram direitos suplementares aos trabalhadores assalariados no Estado de acolhimento de que são nacionais e não possam ser invocadas contra eles, não é esse o caso do artigo 9.º do anexo I do ALCP, com a epígrafe «Igualdade de tratamento», que garante a aplicação do princípio da não discriminação enunciado no artigo 2.º do ALCP no âmbito da livre circulação de trabalhadores (v., por analogia, Acórdãos de 19 de novembro de 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, n.º 47, e de 21 de setembro de 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, n.º 39).

69 Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que é possível que os nacionais de uma Parte Contratante possam invocar direitos decorrentes do ALCP também relativamente ao seu próprio país, em determinadas circunstâncias e em função das disposições aplicáveis (Acórdão de 28 de fevereiro de 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, n.º 33 e jurisprudência referida).

70 No que respeita aos trabalhadores assalariados, o Tribunal de Justiça considerou, nomeadamente, que o artigo 9.º do anexo I do ALCP, que enuncia, no seu n.º 2, uma regra específica destinada a que o trabalhador assalariado e os membros da sua família beneficiem das mesmas vantagens fiscais e sociais de que gozam os trabalhadores assalariados nacionais e os membros da sua família, pode ser invocado por um trabalhador nacional de uma Parte Contratante que tenha exercido o seu direito de livre circulação, relativamente ao seu Estado de origem (v., por analogia, Acórdãos de 19 de novembro de 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, n.º 36, e de 21 de setembro de 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, n.º 40).

71 Ora, por um lado, a situação de um trabalhador assalariado, como AB, que exerceu o seu direito de livre circulação ao transferir a sua residência da Alemanha para a Suíça e que ocupa um emprego no seu Estado de origem, que é também o seu Estado de acolhimento, é comparável à situação, examinada pelo Tribunal de Justiça no processo que deu origem ao Acórdão de 19 de novembro de 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766), de um trabalhador fronteiriço de nacionalidade alemã que transferiu a sua residência da Alemanha para a Suíça mantendo o seu local de trabalho assalariado no primeiro Estado.

72 Por outro lado, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que as disposições do capítulo II do anexo I do ALCP e, nomeadamente, o princípio da igualdade de tratamento se aplicam da mesma maneira aos trabalhadores assalariados e aos trabalhadores fronteiriços assalariados, sem estabelecer, a este respeito, uma distinção entre eles (v., neste sentido, Acórdão de 22 de dezembro de 2008, Stamm e Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, n.º 42), dado que a situação particular dos trabalhadores fronteiriços assalariados é tida em conta no artigo 7.º do anexo I do ALCP (v., por analogia, Acórdão de 28 de fevereiro de 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, n.ºs 37 e 38).

73 Além disso, como recordado nos n.ºs 52 e 53 do presente acórdão, o ALCP tem por objetivo garantir que os nacionais, pessoas singulares, dos Estados-Membros da União e da Confederação Suíça beneficiem da livre circulação no território destas Partes Contratantes no ALCP.

74 Por outro lado, o artigo 6.º do ALCP e o artigo 24.º, n.º 1, do anexo I do ALCP consagram o direito de residência, a saber, o direito de os nacionais de uma Parte Contratante estabelecerem a sua residência no território da outra Parte Contratante independentemente do exercício de uma atividade económica.

75 O reconhecimento do direito de um trabalhador assalariado, como AB, que transferiu a sua residência para a Suíça e ocupa um emprego ao serviço de um empregador estabelecido na Alemanha, invocar as disposições do ALCP relativamente a este último Estado é suscetível de lhe permitir beneficiar plenamente do direito de residência previsto nestas disposições, mantendo a sua atividade económica no seu país de origem (v., por analogia, Acórdão de 28 de fevereiro de 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, n.º 39). Com efeito, a liberdade de circulação de pessoas garantida pelo ALCP seria entravada se um nacional de uma Parte Contratante sofresse uma desvantagem no seu Estado de origem pela simples razão de ter exercido o seu direito de circulação (Acórdão de 26 de fevereiro de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, n.º 53 e jurisprudência referida).

76 Consequentemente, a situação de AB é abrangida pelo âmbito de aplicação do ALCP e do seu anexo I. Além disso, o princípio da igualdade de tratamento, previsto no artigo 9.º do referido anexo I, aplica-se na situação de um trabalhador assalariado, como AB, que exerceu a sua liberdade de circulação, relativamente ao Estado-Membro de acolhimento do trabalhador que é também o Estado de origem do referido trabalhador.

77 Por último, esta interpretação não é posta em causa pelo Acórdão de 12 de novembro de 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697), no qual o Tribunal de Justiça considerou que o princípio da não discriminação não se aplicava na situação de um nacional de um Estado-Membro, empregado no território do mesmo Estado-Membro, numa sucursal de uma sociedade de direito suíço. Com efeito, resulta dos factos do processo que deu origem ao referido acórdão que o único elemento de conexão com a Suíça era o facto de a sucursal na qual o interessado estava empregado na Alemanha ser uma sucursal de uma sociedade de direito suíço.

78 Uma vez que a situação de AB está abrangida pelo âmbito de aplicação do ALCP e que o princípio da igualdade de tratamento, previsto no artigo 9.º do seu anexo I, se aplica a esta situação, importa verificar se o ALCP, interpretado em conformidade com os princípios e as considerações recordados nos n.os 47 a 50 do presente acórdão, se opõe a que seja recusado a AB o direito de optar por um procedimento de tributação voluntária na Alemanha.

Quanto ao alcance das disposições do ALCP

Quanto à diferença de tratamento relativamente a uma vantagem fiscal

79 Resulta do pedido de decisão prejudicial que o direito de optar por uma tributação voluntária, de que AB pretende beneficiar no âmbito do litígio no processo principal, é conferido aos contribuintes com domicílio ou residência habitual na Alemanha, bem como aos contribuintes não residentes na Alemanha, se forem nacionais de um Estado-Membro ou de um Estado parte no Acordo EEE e residirem no território de um destes Estados.

80 Resulta das explicações prestadas pelo órgão jurisdicional de reenvio que o direito de opção pela tributação voluntária permite, nomeadamente, a dedução das despesas profissionais necessárias à obtenção dos rendimentos salariais e a dedução do imposto sobre o salário cobrado no âmbito do procedimento de retenção na fonte, o que pode conduzir ao reembolso do imposto sobre o rendimento.

81 Consequentemente, como o advogado-geral salienta no n.º 71 das suas conclusões, o direito de opção pela tributação voluntária constitui uma vantagem fiscal, na aceção do artigo 9.º, n.º 2, do anexo I do ALCP.

82 Por conseguinte, a regulamentação em causa no processo principal estabelece, no que respeita à possibilidade de beneficiar de uma vantagem fiscal como o direito de opção pela tributação voluntária, uma diferença de tratamento em função da residência do trabalhador assalariado, uma vez que um cidadão alemão, como AB, não pode beneficiar deste direito de opção em razão da sua qualidade de trabalhador assalariado residente na Suíça.

83 Em conformidade com a jurisprudência anterior à data de assinatura do ALCP e que o Tribunal de Justiça recordou recentemente no seu Acórdão de 24 de fevereiro de 2015 no processo C-512/13, Sopora (EU:C:2015:108, n.º 23), o princípio da igualdade de tratamento proíbe não só as discriminações ostensivas, baseadas na nacionalidade, mas também todas as formas dissimuladas de discriminação que, por aplicação de outros critérios de distinção, como o critério da residência, conduza de facto ao mesmo resultado (v., neste sentido, Acórdãos de 12 de fevereiro de 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, n.º 11; de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, n.ºs 26 e 28; e de 12 de setembro de 1996, Comissão/Bélgica, C-278/94, EU:C:1996:321, n.º 27 e jurisprudência referida). Uma vez que a igualdade de tratamento é um conceito de direito da União, esta jurisprudência também é válida quanto à aplicação do referido acordo, em conformidade com o seu artigo 16.º, n.º 2 (v., neste sentido, Acórdão de 6 de outubro de 2011, Graf e Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, n.º 26).

84 Por conseguinte, uma regulamentação que prevê uma distinção baseada no critério da residência é suscetível de conduzir ao mesmo resultado que uma discriminação baseada na nacionalidade proibida pelas disposições do artigo 9.º, n.º 2, do anexo I do ALCP.

85 Todavia, há que salientar que o artigo 21.º, n.º 2, do ALCP permite que seja aplicado um tratamento diferenciado, em matéria fiscal, aos contribuintes que não se encontrem numa situação comparável, especialmente no que se refere ao seu local de residência (Acórdãos de 21 de setembro de 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, n.º 45, e de 26 de fevereiro de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, n.º 58).

86 Com efeito, em matéria de impostos diretos, a situação dos residentes e a dos não residentes num dado Estado não são, regra geral, comparáveis, porque apresentam diferenças objetivas, tanto do ponto de vista da fonte do rendimento como da capacidade contributiva pessoal ou da tomada em consideração da situação pessoal e familiar (Acórdãos de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, n.ºs 31 e seguintes, e de 27 de junho de 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, n.º 41).

87 No entanto, perante uma vantagem fiscal cujo benefício seja recusado aos não residentes, uma diferença de tratamento entre estas duas categorias de contribuintes pode ser qualificada de «discriminação», quando não exista nenhuma diferença objetiva de situação suscetível de

justificar diferenças de tratamento quanto a este aspeto entre as duas categorias de contribuintes (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, n.os 36 a 38, e de 27 de junho de 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, n.º 42).

Sobre a comparabilidade das situações

88 A este respeito, o Governo Alemão alega que, no que respeita ao direito de optar pelo regime de tributação voluntária, os trabalhadores residentes na Suíça não se encontram numa situação comparável à dos trabalhadores residentes na Alemanha, atendendo, em especial, aos objetivos do regime de tributação para efeitos do imposto alemão sobre o rendimento, que permite controlar, no caso de recebimento de rendimentos salariais, o imposto sobre o salário retido e fixar o montante correto do imposto sobre o rendimento.

89 Primeiro, de acordo com este Governo, os trabalhadores assalariados residentes e não residentes podem conseguir que as suas despesas profissionais que ultrapassem o montante do salário fixo sejam tidas em conta através do registo da dedução. Ora, enquanto, para os trabalhadores assalariados não residentes, a data-limite para apresentar esse pedido é 31 de dezembro do ano civil durante o qual se aplica a dedução, no caso dos trabalhadores assalariados residentes, essa data é 30 de novembro desse ano civil.

90 Por conseguinte, é necessário dar aos trabalhadores assalariados residentes a faculdade de optarem pela tributação voluntária de modo que possam deduzir, dos seus rendimentos salariais tributáveis na Alemanha, as suas despesas profissionais eventualmente mais elevadas ou imprevisíveis, incorridas no mês de dezembro do ano de tributação, relativamente às quais não é possível proceder ao registo da dedução. Tal necessidade não existe no caso dos trabalhadores assalariados residentes na Suíça, parcialmente tributáveis na Alemanha, tendo em conta o prazo mais longo de que dispõem para pedir o registo da dedução.

91 Segundo, os trabalhadores assalariados residentes e não residentes não se encontram numa situação comparável no que respeita às vantagens fiscais relacionadas com a tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar, e AB também não pertence à categoria das pessoas tratadas como integralmente sujeitas ao imposto alemão sobre o rendimento a título voluntário, dado que o essencial do seu rendimento mundial é tributável na Alemanha.

92 Terceiro, referindo-se ao Acórdão de 22 de dezembro de 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, n.º 47), o referido Governo alega que a aplicação de procedimentos de tributação diferentes aos contribuintes, consoante estejam parcial ou integralmente sujeitos ao imposto, reflete a diferença das situações em que se encontram esses contribuintes no que respeita à cobrança do imposto.

93 A este respeito, há que observar que, como o advogado-geral salienta no n.º 79 das suas conclusões, a regulamentação alemã prevê que os residentes noutros Estados-Membros da União Europeia ou num Estado parte no Acordo EEE, parcialmente sujeitos ao imposto sobre o rendimento alemão, podem beneficiar da tributação voluntária dos seus rendimentos salariais, com vista a deduzirem as suas despesas profissionais, depois de efetuadas as retenções na fonte aquando do pagamento dos seus salários.

94 Deste modo, a regulamentação alemã equipara, a este respeito, os contribuintes residentes a determinados contribuintes não residentes e admite, assim, a comparabilidade das suas situações para efeitos da tributação dos seus salários auferidos na Alemanha. Consequentemente, não se

pode afirmar que a qualidade de não residente de um contribuinte torna, em si mesma, a sua situação objetivamente diferente da situação de um contribuinte residente. Ora, o Governo Alemão não apresentou argumentos que demonstrem que a residência de um contribuinte precisamente na Suíça torna a sua situação objetivamente diferente da situação de um contribuinte residente na Alemanha.

95 Além disso, os argumentos deste Governo destinados a contestar a comparabilidade das situações destes contribuintes devem ser rejeitados.

96 No que respeita, em primeiro lugar, ao argumento de que só os contribuintes residentes são confrontados com os inconvenientes decorrentes de um prazo de registo da dedução mais curto, há que salientar que tal carácter complementar do procedimento de tributação voluntária, relativamente ao procedimento de registo da dedução, não resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça. Pelo contrário, resulta das explicações do órgão jurisdicional de reenvio que o procedimento de tributação voluntária constitui um procedimento alternativo e menos restritivo do que o procedimento de registo da dedução para se poder beneficiar da tomada em conta das despesas profissionais.

97 Com efeito, o órgão jurisdicional de reenvio indicou que a apresentação da declaração de imposto valia como exercício do direito de opção e que o contribuinte podia decidir, no prazo de liquidação de quatro anos, apresentar ou não uma declaração de imposto sobre o rendimento, o que só faria se o imposto sobre o salário pago fosse superior ao imposto sobre o rendimento calculado. Em contrapartida, o registo da dedução obriga o contribuinte a tomar uma decisão previsional relativamente ao montante das receitas tributáveis previsíveis e das despesas profissionais dedutíveis e está associado a uma incerteza quanto a uma dedução demasiado elevada e a um eventual pagamento complementar pelo contribuinte. Por outro lado, esse registo expõe este último a uma obrigação de apresentar uma declaração, sob pena de sanções penais e de medidas coercivas, num prazo claramente mais curto do que o prazo de prescrição aplicável em matéria de liquidação.

98 Consequentemente, a diferença de situações em relação à possibilidade de beneficiar de uma tributação voluntária não pode, sem prejuízo da verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, ser deduzida dos prazos diferentes de registo da dedução aplicáveis aos residentes e aos não residentes.

99 Em segundo lugar, é certo que, como resulta da jurisprudência recordada nos n.os 86 e 87 do presente acórdão, no que respeita às vantagens fiscais relacionadas com a tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar, os residentes e os não residentes não se encontram, regra geral, em situações comparáveis. Todavia, há que salientar que o direito de tributação voluntária permite a tomada em conta das despesas profissionais.

100 A este respeito, basta salientar que a tomada em conta de tais despesas decorre não da situação pessoal do contribuinte mas sim da circunstância de essas despesas serem efetuadas para obter rendimentos de uma atividade assalariada e que, como resulta do § 50, n.º 1, da EStG, a regulamentação alemã prevê a tomada em conta das despesas profissionais para os contribuintes não residentes, desde que essas despesas tenham uma relação económica com os rendimentos alemães. Consequentemente, a própria regulamentação alemã equipara as situações dos contribuintes residentes e não residentes no que respeita à tomada em conta das despesas profissionais que apresentam uma relação económica com os rendimentos alemães.

101 Em terceiro lugar, no que se refere ao argumento do Governo Alemão relativo à diferença das situações dos contribuintes residentes e não residentes quanto à cobrança do imposto, há que salientar que o tratamento fiscal desvantajoso não decorre de uma diferença relativamente à técnica de cobrança, uma vez que o imposto sobre o salário é, como resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça, nos dois casos cobrado através de retenção na fonte, sem que o procedimento de tributação voluntária tenha por efeito pôr em causa essa retenção. Além disso, como indica o órgão jurisdicional de reenvio, o direito à tributação voluntária não conduz a uma dívida fiscal a cobrar e a dificuldades subsequentes para a República Federal da Alemanha. Também não carece de assistência administrativa especial para efeitos do apuramento dos factos e da cobrança do imposto.

102 Consequentemente, o artigo 21.º, n.º 2, do ALCP não pode ser invocado para recusar a um trabalhador assalariado a vantagem fiscal constituída pelo direito de opção pela tributação voluntária apenas pelo facto de a sua residência se situar na Suíça e não na Alemanha.

Quanto à existência de uma justificação

103 Por conseguinte, há que examinar se, como afirma o Governo Alemão, tal diferença de tratamento pode ser justificada ao abrigo do artigo 21.º, n.º 3, do ALCP ou pela razão imperiosa de interesse geral relativa à necessidade de assegurar a coerência do regime fiscal.

104 Primeiro, o artigo 21.º, n.º 3, do ALCP prevê, nomeadamente, que este acordo não constitui obstáculo à adoção ou à aplicação, pelas Partes Contratantes, de uma medida destinada a garantir a tributação, o pagamento e a cobrança efetiva dos impostos ou a evitar a evasão fiscal, nos termos das disposições da legislação fiscal nacional de uma das Partes Contratantes. O Tribunal de Justiça declarou que tais medidas, que correspondem, em virtude da jurisprudência do Tribunal de Justiça no âmbito da livre circulação de pessoas no interior da União, a razões imperiosas de interesse geral, devem, em todo o caso, respeitar o princípio da proporcionalidade, a saber, que devem ser adequadas para realizar esses objetivos e não devem ir além do que é necessário para os alcançar (Acórdão de 26 de fevereiro de 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, n.º 63).

105 Ora, a recusa do benefício de uma tributação voluntária não parece constituir uma medida adequada para garantir a tributação, o pagamento e a cobrança efetiva dos impostos ou evitar a evasão fiscal. A este respeito, como salientado no n.º 101 do presente acórdão, resulta das explicações prestadas pelo órgão jurisdicional de reenvio que o direito à tributação voluntária não conduz a uma dívida fiscal a cobrar nem a dificuldades subsequentes para a República Federal da Alemanha no âmbito do procedimento de cobrança e também não carece de assistência administrativa especial para efeitos do apuramento dos factos e da cobrança do imposto.

106 Com efeito, como o advogado-geral indica no n.º 89 das conclusões, a retenção na fonte aplicada aos salários pagos na Alemanha a residentes na Suíça garante uma cobrança correta do imposto sobre o rendimento por parte das autoridades alemãs relativamente a estes rendimentos.

107 Segundo, o Governo Alemão alega que a diferença de tratamento em causa é justificada pela necessidade de garantir a coerência fiscal. Com efeito, a possibilidade de os trabalhadores assalariados integralmente sujeitos ao imposto alemão sobre o rendimento beneficiarem do regime de tributação voluntária é simétrica à possibilidade que lhes é oferecida de requerer o registo da dedução até 30 de novembro do ano civil pertinente.

108 A este respeito, o Tribunal de Justiça admitiu que a razão imperiosa de interesse geral relacionada com a necessidade de garantir a coerência fiscal pode ser invocada para justificar uma diferença de tratamento proibida, em princípio, pelo artigo 9.º, n.º 2, do anexo I do ALCP (v., neste sentido, Acórdão de 21 de setembro de 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, n.os 50, 52 e 54). Para que um argumento baseado nessa justificação possa prosperar, é ainda necessário que exista uma relação direta entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem através de uma determinada tributação (v., por analogia, Acórdãos de 27 de junho de 1996, Bukovansky, C-107/94, EU:C:1996:251, n.º 58, e de 16 de julho de 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, n.º 29).

109 Ora, como salientado no n.º 96 do presente acórdão, tal relação direta não existe numa situação como a que está em causa no processo principal.

Quanto à cláusula de standstill

110 Por último, o Governo Alemão alega que a recusa, oposta aos trabalhadores assalariados que residem na Suíça e trabalham na Alemanha, do benefício do regime de tributação voluntária, não é contrária ao ALCP em razão da cláusula de *standstill* prevista no artigo 13.º do ALCP, que deve ser interpretada de forma análoga ao artigo 64.º TFUE. Segundo este Governo, esta cláusula confere um direito à manutenção em vigor das restrições existentes, sendo a data de referência, a este respeito, não a data da assinatura do ALCP, mas a data da sua entrada em vigor, a saber, 1 de junho de 2002. Tal interpretação, que decorre da própria qualificação enquanto cláusula de *standstill*, é a única que garante o efeito útil de uma cláusula deste tipo.

111 Importa salientar que, em conformidade com a redação do artigo 13.º do ALCP, as Partes Contratantes comprometem-se a não adotar novas medidas restritivas no que se refere aos nacionais da outra Parte nos domínios de aplicação deste acordo. Em contrapartida, este artigo 13.º não contém indicações quanto a um eventual direito de os Estados partes no ALCP manterem as restrições existentes.

112 Há que declarar que o artigo 13.º do ALCP é, a este respeito, substancialmente diferente do artigo 64.º TFUE, que prevê expressamente que o disposto no artigo 63.º TFUE não prejudica a aplicação a países terceiros de quaisquer restrições em vigor em 31 de dezembro de 1993 ao abrigo de legislação nacional ou da União adotada em relação a certos movimentos de capitais provenientes ou com destino a países terceiros.

113 Além disso, o direito à manutenção das medidas suscetíveis de constituir exceções ao princípio da igualdade de tratamento consagrado no artigo 9.º do anexo I do ALCP não pode ser deduzido do contexto em que se insere o artigo 13.º do ALCP nem dos objetivos prosseguidos por este acordo.

114 Por um lado, o artigo 13.º do ALCP faz parte do título II do ALCP, relativo às disposições gerais e finais, do qual faz também parte o artigo 10.º do ALCP, que prevê o direito da Confederação Suíça e de certos Estados-Membros de manterem, durante certo período, limites quantitativos ao acesso a uma atividade económica para certas categorias de residência e os controlos da prioridade do trabalhador integrado no mercado regular de trabalho e das condições de salário e de trabalho para os nacionais da outra Parte Contratante, bem como o direito da Confederação Suíça de reservar, nos seus contingentes globais, mínimos de novas autorizações de residência para trabalhadores assalariados e independentes da União.

115 Ora, tendo em conta o carácter fundamental do princípio da igualdade de tratamento, a faculdade de as Partes Contratantes manterem medidas suscetíveis de constituir exceções a este princípio deveria ter sido objeto de uma disposição expressa do ALCP, à semelhança das restrições à livre circulação previstas no artigo 10.º do ALCP.

116 Por outro lado, a interpretação do ALCP que permite a manutenção, durante todo o seu período de vigência, das restrições existentes à data da assinatura ou da entrada em vigor do ALCP seria contrária aos objetivos prosseguidos por este último, conforme recordados nos n.os 50 e 53 do presente acórdão, que consistem em realizar, a favor dos nacionais, pessoas singulares, dos Estados-Membros da União e da Confederação Suíça, a livre circulação de pessoas no território destas Partes Contratantes e conceder a esses nacionais, nomeadamente, um direito de entrada, de residência e de acesso a uma atividade económica assalariada, bem como as mesmas condições de vida, de emprego e de trabalho que as concedidas aos nacionais.

117 Consequentemente, o artigo 13.º do ALCP não pode ser interpretado no sentido de que autoriza a manutenção da recusa, oposta aos trabalhadores assalariados que residem na Suíça e trabalham na Alemanha, do benefício do direito de opção pelo regime de tributação voluntária.

118 Tendo em conta todas as considerações precedentes, importa responder à questão submetida que os artigos 7.º e 15.º do ALCP, lidos em conjugação com o artigo 9.º, n.º 2, do anexo I do ALCP, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro que reserva aos contribuintes nacionais desse Estado-Membro, de outro Estado-Membro ou de um Estado parte no Acordo EEE, que residam no território de um destes Estados, o direito de optarem por um procedimento de tributação voluntária dos rendimentos de uma atividade assalariada para obterem a tomada em conta de despesas, como as despesas profissionais, e a dedução do imposto sobre o salário retido no âmbito do procedimento de retenção na fonte, que pode conduzir ao reembolso do imposto sobre o rendimento, e não confere esse direito de opção, nomeadamente, a um nacional do primeiro Estado-Membro, que resida na Suíça e que aufira os rendimentos de uma atividade assalariada nesse Estado-Membro.

Quanto às despesas

119 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

Os artigos 7.º e 15.º do Acordo entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a Confederação Suíça, por outro, sobre a livre circulação de pessoas, assinado no Luxemburgo, em 21 de junho de 1999, conforme adaptado pela última vez pelo Protocolo de 4 de março de 2016 relativo à participação da República da Croácia, como Parte Contratante, na sequência da sua adesão à União Europeia, lidos em conjugação com o artigo 9.º, n.º 2, do anexo I deste acordo,

devem ser interpretados no sentido de que:

se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro que reserva aos contribuintes nacionais desse Estado-Membro, de outro Estado-Membro ou de um Estado parte no Acordo EEE, que residam no território de um destes Estados, o direito de optarem por um procedimento de tributação voluntária dos rendimentos de uma atividade assalariada para obterem a tomada em conta de despesas, como as despesas profissionais, e a dedução do imposto sobre o salário retido no âmbito do procedimento de retenção na fonte, que pode conduzir ao reembolso do imposto sobre o rendimento, e não confere esse direito de opção, nomeadamente, a um nacional do primeiro Estado-Membro, que resida na Suíça e que aufira os rendimentos de uma atividade assalariada nesse Estado-Membro.

Assinaturas