CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL MARCO DARMON

apresentadas em 16 de Fevereiro de 1993 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. A questão prejudicial que o director das contribuições e impostos do Grão-Ducado do Luxemburgo (a seguir «director das contribuições») submete ao Tribunal visa em substância analisar, face ao artigo 48.° do Tratado, um sistema fiscal que toma em consideração, para o cálculo do imposto sobre o rendimento, o conjunto dos rendimentos do contribuinte, incluindo os auferidos no Estado em causa como não residente.

2. P. Corbiau, nacional belga, residiu e trabalhou no Luxemburgo até 25 de Outubro de 1990, data em que transferiu a sua residência para a Bélgica, conservando o seu emprego no Luxemburgo, de modo que, desde então, é tributado neste Estado na qualidade de contribuinte não residente.

3. Estando assim apresentado o quadro da questão prejudicial, deve, antes de qualquer análise do mérito do processo, determinar-se se o director das contribuições constitui um órgão jurisdicional na acepção do artigo 177.° do Tratado.

4. O próprio facto de se questionar a natureza desse órgão pode parecer, *a priori*, surpreendente, já que o Conseil d'État du Luxembourg (a seguir «Conseil d'État») lhe reconheceu esse carácter jurisdicional em processo contencioso, num acórdão de 26 de Julho de 1963 [1], e em processo gracioso, num acórdão de 18 de Dezembro de 1968 [2]. Todavia, tal reconhecimento não pode bastar para conferir a essa autoridade a natureza de «órgão jurisdicional» na acepção do artigo 177.°, na medida em que esta noção não se refere de modo algum ao direito interno dos Estados-membros, mas é um conceito autónomo cujos contornos foram fixados pela jurisprudência deste Tribunal.

5. O acórdão Vaassen-Göbbels [3] constitui a pedra angular da construção jurisprudencial do Tribunal nesta matéria. Recordemos, para memória, que se tratava de determinar se o Scheidsgerecht, tribunal arbitral competente para dirimir os litígios entre uma instituição neerlandesa de segurança social e os beneficiários de certas prestações, era um órgão jurisdicional. Esta qualidade foi-lhe reconhecida por se tratar de um órgão permanente, de origem legal, para o qual é obrigatório o recurso e que decide após um processo com observância do princípio do contraditório e de acordo com as regras de direito.

6. Contudo, no acórdão Politi [4], o Tribunal considerou que a ausência da natureza contraditória do processo podia, contudo, permitir o recurso para este Tribunal, desde que

* Língua original: francês.

1 — Casse hypothécaire du Luxembourg, n.° 5833 do registo.

2 — Toussaint/Administration des contributions, n.° 5516 do registo.

3 — Acordão de 30 de Junho de 1966 (61/65, Recueil, p. 337).

4 — Acórdão de 14 de Dezembro de 1971 (43/71, Recueil, p. 1039).

«... se verifique que o presidente do tribunal de Turin exerce uma função jurisdicional na acepção do artigo 177.° e que uma interpretação do direito comunitário foi por ele considerada necessária para proferir a sua decisão, sem que o Tribunal deva considerar a fase do processo em que a questão foi colocada» [5].

7. A ausência de natureza contraditória é, no âmbito de processos sumários, em que o demandado não comparece, compensada pela total imparcialidade do juiz e pela sua independência em relação quer ao litígio, quer às partes no processo.

8. Na ausência do demandado, o juiz terá necessariamente por missão controlar, de forma ainda mais rigorosa, o fundamento das pretensões do requerente, a fim de atenuar a falta da natureza contraditória do processo.

9. É assim que a noção de independência, contrapartida necessária da ausência de contraditório, que não tinha sido mencionada nas primeiras decisões do Tribunal, aparece no acórdão Pretore di Salò [6] nestes termos:

«Deve notar-se que os 'pretori' são magistrados que, num processo como o que originou o presente recurso ao Tribunal, acumulam as funções de Ministério Público e de juiz de instrução. O Tribunal tem competência para responder ao pedido prejudicial, dado que este provém de um órgão jurisdicional que agiu no âmbito geral da sua missão de julgar, com independência e nos termos legais, os processos para os quais a lei lhe atribui competência, ainda que determinadas funções que competem a este órgão jurisdicional no processo que deu origem ao reenvio prejudicial não tenham um carácter estritamente jurisdicional» [7].

10. Esta noção de independência, inerente à missão de julgar, foi retomada no acórdão Pardini [8], proferido sobre o reenvio de um juiz nacional no âmbito de um processo não contraditório.

11. Verifiquemos, então, se o director das contribuições, quando decide sobre um pedido gracioso formulado por um contribuinte, exerce uma verdadeira actividade jurisdicional ou se age como autoridade administrativa no âmbito de um recurso hierárquico.

12. Tanto a Comissão — aparentemente por motivos de oportunidade [9] — como o Governo luxemburguês alegam que essa autoridade responde aos critérios desenvolvidos pelo Tribunal. Embora as respostas dadas pelo Governo luxemburguês na audiência tenham clarificado alguns atributos dessa autoridade, bem como o desenrolar o processo perante ela, em contrapartida, não nos convenceram, de modo algum, da sua natureza jurisdicional.

13. É certo que o director das contribuições exerce efectivamente as suas funções no quadro da lei de 17 de Abril de 1964 relativa à reorganização da administração das contribuições e impostos, alterada pela lei de

5 — N.° 5.

6 — Acórdão de 11 de Junho de 1987 (14/86, Colect., p. 2545).

7 — N.° 7.

8 — Acórdão de 21 de Abril de 1988 (338/85, Colect., p. 2041, n.° 9).

9 — Observações da Comissão, p. 15, n.° 13, último parágrafo.

20 de Março de 1970. O artigo 2.° desta lei dispõe que

«a administração das contribuições e impostos é confiada a um director que é o chefe da administração».

14. Do mesmo modo, é uma autoridade para quem o recurso é obrigatório e que tem carácter permanente. Com efeito, nos termos do artigo 8.° do decreto grão-ducal de 26 de Outubro de 1944:

«As reclamações e os pedidos de remição ou redução apresentados pelos contribuintes são decididos pelo chefe da administração competente ou pelo seu delegado, salvo recurso para uma instância a designar por decreto ministerial...»

15. Assim, o decreto ministerial de 10 de Abril de 1946 instituiu o Conseil d'État, comité do contencioso, «para decidir em última instância sobre os recursos em matéria de impostos, taxas, cotizações e direitos» [10].

16. Contudo, a mera reunião destes três critérios (permanência, origem legal, recurso obrigatório) não é manifestamente suficiente para distinguir uma autoridade administrativa de uma instância jurisdicional. Com efeito, é indiscutível que toda e qualquer autoridade administrativa responde, em princípio, a esses critérios, mas a sua reunião não pode ser suficiente, sob pena de se admitir o recurso ao Tribunal de Justiça por qualquer órgão administrativo, qualquer que seja, o que o artigo 177.° tem igualmente por objectivo evitar [11].

17. Estes critérios, enunciados pela primeira vez no acórdão Vaassen-Göbbels, permitem efectivamente distinguir um órgão jurisdicional de uma instância arbitral, uma vez que esta última não pode, na grande maioria dos casos, invocar nem a permanência, nem o recurso obrigatório, nem a origem legal, enquanto preenche os outros critérios, ou seja, a aplicação das regras de direito, a natureza contraditória do processo e a independência na missão de julgar, exigidos para pretender a qualificação de órgão jurisdicional na acepção do artigo 177.°

18. Analisemos, passo a passo, se o director das contribuições reúne estes últimos critérios quando age no quadro da competência que originou o presente recurso.

19. Em primeiro lugar, no que diz respeito à aplicação de regras de direito, recorde-se que, por um lado, toda e qualquer autoridade administrativa deve respeitá-las, por outro lado, no quadro de um tal recurso, o director das contribuições decide não segundo a lei, mas segundo a equidade, por força evidentemente de uma regra legal, e aprecia as circunstâncias especiais que permitem, ao abrigo do n.° 131 do Abgabenordnung, «o reembolso ou a utilização para pagamento de outros impostos do Estado já liquidados» [12]. Estas circunstâncias especiais, susceptíveis de revelar falta de equidade, podiam resultar quer da situação pessoal do contribuinte no momento da cobrança do imposto, quer da aplicação demasiado rigorosa da lei fiscal ao caso concreto.

10 — Artigo 1.°

11 — V. Isaac, G.: *Droit communautaire général*, Masson, 3.ª edição, p. 290.

12 — Relatório para audiência, II A, quarto parágrafo.

20. O director das contribuições dispõe, tal como já foi, aliás, afirmado pelo Conseil d'État, de um «largo poder de apreciação para tomar a sua decisão» [13].

21. Assim, no quadro de um processo gracioso como este, é conferido a esta autoridade um poder quase discricionário, o que não quer dizer arbitrário, que resulta dos próprios termos do texto legal referido, tal como interpretado, de resto, pelo Conseil d'État. Assim, dentro dos limites desta atribuição, certamente legal, a missão do director das contribuições consiste menos em aplicar uma regra de direito do que em atenuar, por razões de equidade, os efeitos que resultam da sua rigorosa aplicação.

22. Interroguemo-nos agora sobre o respeito, pelo director das contribuições, da natureza contraditória do processo.

23. Sempre que haja uma reclamação no quadro de um recurso gracioso como este, o contribuinte, a fim de obter a restituição ou a diminuição de impostos, pode recorrer, através de uma simples carta, ao director das contribuições, o qual proferirá a sua decisão sem debate e sem a presença do recorrente. O processo não é, portanto, contraditório.

24. É certo que, tal como já referi, o Tribunal admitiu, no acórdão Politi [14], a natureza jurisdicional do presidente do tribunal de Turin no âmbito de um processo sumário (injunção) durante o qual o demandado, por definição, não comparece.

25. Todavia, ao reconhecer que esta instituição exercia uma «função jurisdicional», foi na realidade aos atributos constitutivos da missão de julgar a que implicitamente, mas necessariamente, o Tribunal fez referência e, mais especialmente, à independência e à imparcialidade do juiz, que não tem qualquer ligação com as partes no litígio.

26. Assim, a ausência de natureza contraditória (que se verifica em numerosos processos nos Estados-membros) deve obrigatoriamente ser compensada pela independência do juiz em relação às partes no litígio, a fim de dar o seguimento legal, face às regras de competência, de admissibilidade e de substância, ao pedido e aos fundamentos invocados pelo requerente no processo.

27. Tal não parece ser o caso do director das contribuições, que aparece como sendo simultaneamente juiz e parte.

28. Em primeiro lugar, refira-se que, organicamente, o director está «colocado sob a autoridade imediata do ministro das Finanças» [15]. Assim, depende do poder central do Estado.

29. Em segundo lugar, tem por missão dirimir um litígio entre a administração que

13 — Acórdão de 11 de Outubro de 1988, Bretrand/Administration des contributions, n.º 7803 do registo, inscrito em 25 de Julho de 1986.

14 — Já referido na nota 4.

15 — V. Majerus, P.: *L'État luxembourgeois*, 6.ª edição, 1990, p. 288.

dirige e um contribuinte que contesta a decisão tomada por um dos seus serviços. No entanto, neste quadro, ele é, foi-nos dito, totalmente independente, quer do seu ministro quer da administração que dirige.

30. Como conciliar, todavia, a afirmação desta neutralidade com o facto de, em numerosos processos, depois de ter proferido a sua decisão, concluir ele mesmo perante o Conseil d'État, no âmbito do recurso interposto desta última pelo contribuinte, a favor das pretensões da administração de que ele é o director, a fim de obter, ainda que indirectamente, confirmação da sua própria decisão [16]?

31. Ao apresentar observações escritas em nome e por conta da sua administração, o director das contribuições identifica-se, portanto, como parte integrante do litígio que lhe foi submetido. Isto basta para demonstrar que o pedido do contribuinte que lhe foi dirigido constitui um recurso hierárquico e não um recurso jurisdicional.

32. Deverá ver-se aqui uma sobrevivência da antiga teoria do ministro-juiz, na qual o ministro figurava como primeira instância jurisdicional? Seja como for, esta teoria está hoje abandonada, configurando o recurso para o ministro um recurso hierárquico para uma simples autoridade administrativa.

16 — Acórdãos Heuardt/Administration des contributions, acórdão de 6 de Março de 1963 (n.os 5768 e 5884 do registo), Pirrotte/Administration des contributions, acórdão de 7 de Julho de 1971 (n.os 5984 e 6314 do registo), Ruppert/Administration des contribuitions, acórdão de 22 de Janeiro de 1985 (n.° 6374 do registo), Compagnie générale pour le gaz/Administration des contributions, acórdão de 22 de Maio de 1985 (n.° 7552 do registo), Bertrand/Admninistration des contributions, acórdão de 11 de Outubro de 1988, já referido na nota 13.

33. Na audiência, o representante do Governo luxemburguês sustentou que a obrigação de fundamentação das decisões do director constituía um critério suplementar a favor do reconhecimento da natureza jurisdicional dessa autoridade. Com efeito, resulta de uma lei de 1 de Dezembro de 1978, executada por um regulamento grão-ducal de 8 de Junho de 1979, que qualquer decisão administrativa que cause prejuízo deve ser fundamentada.

34. Arendt [17], exprime-se aliás, nestes termos:

«É o que reconheceu o legislador, que, através de uma lei de 1 de Dezembro de 1978 que regula o processo administrativo não contencioso, reforçou sensivelmente os direitos do administrado face às administrações que dependem do Estado e das comunas.

O princípio fundamental que inspira a redacção do texto legal é o respeito dos direitos da defesa do administrado. O reconhecimento deste princípio tem como consequência que a administração não pode, para proferir a sua decisão, basear-se nos fundamentos desconhecidos do administrado. Desta regra decorre, assim, necessariamente, o reconhecimento a favor do administrado do livre acesso ao seu processo, da comunicação dos fundamentos e do direito de apresentar as suas observações» [18].

35. A obrigação de fundamentação, inerente à decisão da justiça, não lhe é, todavia, exclu-

17 — Arendt: «L'information de l'administré en droit administratif luxembourgeois, diagonales à travers le droit luxembourgeois», *Livre jubilaire de la conférence Saint-Yves*, 1946-1986, p. 13.

18 — *Ibidem*, p. 17.

siva. A decisão administrativa deve, ela também, ser fundamentada, para permitir a um administrado aceitá-la ou contestá-la perante o juiz, que exercerá o seu controlo essencialmente a partir dos fundamentos do acto impugnado. Quanto ao direito comunitário, é assim que o Tribunal considera que o respeito da obrigação de fundamentação inscrita no artigo 190.° do Tratado condiciona a legalidade dos actos de direito derivado.

36. Note-se, além de mais, que a qualidade de órgão jurisdicional do director das contribuições é contestada mesmo no Luxemburgo por uma doutrina reconhecida.

37. Olinger observa:

«No seu manual *Introduction à la science du droit*, 1960, P. Pescatore parece negar a função jurisdicional do director das contribuições» [19].

38. Com efeito, P. Pescatore [20] não menciona o director das contribuições entre os órgãos jurisdicionais luxemburgueses, ainda que a última edição da sua obra seja posterior aos acórdãos atrás referidos do Conseil d'État.

39. De modo mais explícito, F. Schockweiler não hesita em escrever:

«Trata-se de uma verdadeira anomalia na nossa organização administrativa e a natureza jurisdicional desses organismos só se deve à jurisprudência do Conseil d'État» [21].

40. Convido o Tribunal, por conseguinte, a declarar-se incompetente.

41. A via que proponho ao Tribunal não prejudica, de modo algum, a uniformidade na aplicação do direito comunitário, risco que poderia resultar da tentação dos Estados-membros de criarem organismos administrativos que decidem em última instância e que, sem serem órgãos jurisdicionais na acepção do artigo 177.° do Tratado, poderiam aplicar o direito comunitário sem estarem habilitados a submeter ao Tribunal questões a título prejudicial, ou mesmo sem serem obrigados a fazê-lo.

42. Assim como referiu o advogado-geral Reischl nas suas conclusões no processo Broekmeulen [22]:

«Se, ao contrário, se quisesse ver no termo em questão (órgão jurisdicional) um reenvio para o direito nacional, os Estados-membros teriam a possibilidade, adaptando certas instâncias da sua organização judiciária, encarregadas de aplicar o direito comunitário, de se subtraírem ao direito e à obrigação de colocar questões a título prejudicial, o que

19 — Olinger: *Études fiscales*, n.os 81 a 85, Novembro de 1989.

20 — Pescatore, P.: *Introduction à la science du droit, Centre universitaire de l'État luxembourgeois*, 1960, com actualização de 1978, n.° 272, p. 389.

21 — Schockweiler, F.: *Le contentieux administratif et la procédure administrative non contentieuse en droit luxembourgeois*, n.° 44, p. 20.

22 — Acórdão de 6 de Outubro de 1981 (246 /80, Recueil, p. 2311).

conduziria finalmente a uma fragmentação do direito que o sistema da decisão a título prejudicial deve precisamente permitir evitar. Em consequência, o direito dos Estados-membros só pode ser determinante porque pode fornecer uma resposta à questão de saber se as características mínimas exigidas pelo direito comunitário estão efectivamente reunidas no caso concreto» [23].

43. É, além disso, um argumento que parece ter sido determinante no reconhecimento pelo Tribunal, no acórdão atrás referido, da qualidade de órgão jurisdicional da comissão de recurso para a medicina geral:

«Resulta das considerações que precedem que, *na ausência prática de uma via de recurso efectiva para os órgãos jurisdicionais ordinários*, numa matéria que diz respeito à aplicação do direito comunitário, a comissão de recurso, que exerce as suas funções com a aprovação das autoridades públicas e funciona com o seu concurso e cujas decisões adoptadas na sequência de um processo contencioso são, de facto, reconhecidas como definitivas, deve ser considerada como órgão jurisdicional de um Estado-membro na acepção do artigo 177.° do Tratado» [24].

44. Ora, no caso em apreço, o artigo 8.° do decreto grão-ducal de 26 de Outubro de 1944 dispõe que as reclamações são decididas pelo chefe da administração competente com possibilidade de recurso, com base no decreto ministerial de 10 de Abril de 1946, para o comité do contencioso do Conseil d'État.

23 — Conclusões, pp. 2332, 2336.

24 — N.° 17, sublinhado por nós.

45. Por conseguinte, cabe a este órgão jurisdicional recorrer ao Tribunal quando for confrontado com uma questão de interpretação de uma norma comunitária.

46. Note-se, todavia, que este artigo 8.° dispõe:

«Não é admissível qualquer recurso se o montante do imposto que é objecto da reclamação ou do pedido não ultrapassar 1 000 LFR.»

47. Esta impossibilidade legal de qualquer recurso e, em consequência, de qualquer controlo jurisdicional, não constitui, todavia, motivo para modificar a nossa posição.

48. A eventualidade de um recurso sobre uma soma inferior ou igual a 1 000 LFR (cerca de 25 ecus) e que ponha em causa a interpretação do direito comunitário mostra-se, com efeito, pouco provável e parece simplesmente constituir uma hipótese académica. Não há, portanto, qualquer motivo legítimo para que seja assim prejudicada a uniformidade do direito comunitário e a ausência de recurso jurisdicional das decisões de uma tal quantia não pode justificar a adopção de uma solução contrária.

49. Todavia, supondo que um tal caso se apresente — que teria o valor de «test case» por exemplo —, o demandante não podia ver recusado o acesso ao seu juiz natural, direito que retira quer da jurisprudência recente do Tribunal, quer da Convenção Europeia para a Protecção dos Direitos do Homem e das

Liberdades Fundamentais, à qual, além do mais, o Tribunal teve o cuidado de se referir expressamente.

50. Citemos aqui o acórdão Johnston [25], no qual o Tribunal afirmou:

«O controlo jurisdicional imposto por este artigo [26] é a expressão de um princípio geral de direito que está na base das tradições constitucionais comuns dos Estados-membros. Este princípio foi igualmente consagrado pelos artigos 6.° e 13.° da Convenção Europeia para a Protecção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais de 4 de Novembro de 1950. Como foi reconhecido pela declaração comum da Assembleia, do Conselho e da Comissão, de 5 de Abril de 1977 (JO C 103, p. 1), e pela jurisprudência do Tribunal, convém ter em conta, no quadro do direito comunitário, os princípios em que se inspira essa convenção» [27].

51. O artigo 6.°, n.° 1, da Convenção Europeia dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais dispõe que:

«Qualquer pessoa tem direito a que a sua causa seja examinada, equitativa e publicamente, num prazo razoável, por um tribunal independente e imparcial, estabelecido pela lei, o qual decidirá quer sobre a determinação dos seus direitos e obrigações de carácter civil, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra ela...»

52. E, no acórdão Golder [28], o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem interpretou este artigo nestes termos:

«No domínio das contestações civis, cada um tem o direito a que a instância iniciada por ou contra ele se desenrole de uma determinada forma — 'equitativamente', 'publicamente', 'num prazo razoável', etc. —, mas também, e em primeiro lugar, 'a que a sua causa seja examinada' não por uma qualquer autoridade, mas 'por um tribunal', na acepção do artigo 6.°, n.° 1...» [29],

e especialmente referiu:

«Em matéria civil, o primado do direito jamais se concebe sem a possibilidade de aceder aos tribunais» [30].

53. Assim, este princípio do «controlo jurisdicional efectivo» [31] consagrado pela jurisprudência do Tribunal, tendo em conta a sua referência expressa à Convenção Europeia para a Protecção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, tem necessariamente como corolário o direito a um controlo por um órgão jurisdicional, na acepção do artigo 177.°, de qualquer decisão tomada

25 — Acórdão de 15 de Maio de 1986 (222/84, Colect., p. 1651).

26 — Trata-se do artigo 6.° da Directiva 76/207/CEE do Conselho, de 9 de Fevereiro de 1976, relativa à concretização do princípio da igualdade de tratamento entre homens e mulheres no que se refere ao acesso ao emprego, à formação e promoção profissionais, e às condições de trabalho (JO L 39, p. 40; EE 05 F2 p. 70).

27 — N.° 18.

28 — Acórdão de 21 de Fevereiro de 1975, série A, n.° 18.

29 — N.° 32.

30 — N.° 34.

31 — N.° 19 do acórdão Johnston, já referido na nota 25.

por uma entidade que não constitua um «órgão jurisdicional», na falta do qual se correria o risco de criar, tal como indiquei nas minhas conclusões no acórdão Johnston, uma «zona sem direito, que poria em causa os próprios fundamentos dessa ordem jurídica» [32].

54. Do que precede, resulta que qualquer indivíduo retira do direito comunitário o direito inalienável de se dirigir a um órgão jurisdicional na acepção do artigo 177.° do Tratado, sempre que seja suscitada uma questão de interpretação do direito comunitário, isto não obstante a limitação de uma tal via de recurso pelo direito nacional. A unidade e a uniformidade do direito comunitário são, assim, perfeitamente preservadas.

55. Assim, caberá, se for caso disso, apenas ao Conseil d'État recorrer ao Tribunal e a circunstância de as decisões do director das contribuições relativas a uma reclamação cujo objecto é, no máximo, igual a 1 000 LFR serem insusceptíveis de recurso não pode pôr em causa esta conclusão.

56. Se bem que a incompetência do Tribunal para responder ao director das contribuições nos pareça claramente estabelecida, concluirei quanto ao mérito da questão, mas apenas a título subsidiário.

57. Recorde-se, em substância, o objecto da questão prejudicial: o artigo 48.°, n.° 2, obsta, para a determinação, pelo Estado de residência, da taxa do imposto aplicável aos rendimentos de um contribuinte, a que sejam tomados em consideração, pelo Tesouro público luxemburguês, todos os rendimentos auferidos no Luxermburgo por esse contribuinte durante o ano de referência, inclusive na qualidade de não residente?

58. A não tributação na Bélgica dos rendimentos auferidos no Luxemburgo, tanto na qualidade de residente como na de não residente, resulta da aplicação da convenção para evitar as duplas tributações (modelo Nações Unidas) assinada entre estes dois Estados-membros em 17 de Setembro de 1970 e, nomeadamente, do seu artigo 15.°, nos termos do qual

«... os salários, vencimentos e outras remunerações similares que um residente de um Estado contratante receba em contrapartida de um trabalho por conta de outrem, apenas são tributados neste Estado, a menos que o emprego seja exercido noutro Estado contratante. Se o emprego for exercido neste outro Estado, as remunerações recebidas a esse título são nele tributadas...».

59. P. Corbiau apresentou, assim, duas declarações fiscais no Luxemburgo relativas, uma, ao período durante o qual foi contribuinte residente, outra, àquele em que foi contribuinte não residente.

60. O sistema fiscal luxemburguês, à semelhança do de outros Estados-membros, aplica, nomedamente, aos vencimentos e salários o método designado como «retenção na fonte».

61. Para determinar o montante da taxa do imposto aplicável aos rendimentos anuais do

32 — N.° 4 das nossas conclusões.

contribuinte, a administração fiscal toma como base a última remuneração e presume que o trabalhador receberá doze vezes o montante desta última durante o ano de referência. No final do ano, são efectuadas correcções (para mais ou para menos) conforme o rendimento real tributável tenha aumentado ou diminuído.

62. No caso em apreço, no final do ano, o cálculo da tributação efectuado pela administração das contribuições dos dez primeiros meses do ano foi feito apenas sobre os rendimentos auferidos por P. Corbiau, na qualidade de residente, à taxa correspondente a um rendimento anual, abstraindo assim dos rendimentos auferidos na qualidade de não residente. Verificou-se, em seguida, no momento da determinação do imposto real devido, que, tomando em consideração apenas os rendimentos auferidos durante os dez primeiros meses, a taxa obtida era inferior à taxa inicial e revelava uma diferença de 180 048 LFR em relação à utilização da taxa aplicável ao conjunto dos rendimentos anuais auferidos.

63. Por conseguinte, P. Corbiau solicitou o reembolso desta quantia considerando que o direito à restituição lhe era reconhecido nos termos do acórdão Biehl [33].

64. Neste último acórdão, um nacional alemão residente no Luxemburgo, que tinha transferido a sua residência para a República Federal da Alemanha, viu ser-lhe recusado o reembolso das retenções efectuadas pela sua antiga entidade patronal, que eram superiores ao montante do imposto real devido em relação ao ano de referência, com fundamento no artigo 154 (6) da lei relativa ao imposto sobre o rendimento (a seguir «LIR»), que dispõe o seguinte:

«As retenções sobre os rendimentos de capitais correctamente feitas são adquiridas pelo Tesouro e não podem ser objecto de restituição. Sucede o mesmo com a retenção do imposto sobre os vencimentos e salários feito aos trabalhadores que sejam contribuintes residentes apenas durante uma parte do ano, quer porque se instalaram no país quer porque o deixaram no decurso do ano.»

65. No seu acórdão, o Tribunal declarou que:

«... o artigo 48.°, n.° 2, do Tratado obsta a que a legislação fiscal de um Estado-membro determine que as retenções de imposto sobre os vencimentos e salários de um trabalhador nacional de um Estado-membro, contribuinte residente durante apenas uma parte do ano, por se ter estabelecido no país ou por o ter deixado no decurso de um ano fiscal, sejam adquiridas pelo Tesouro e não possam ser objecto de restituição» [34].

66. A discriminação resultava de apenas os nacionais não residentes estarem impossibilitados de beneficiar da restituição de um eventual excesso de imposto.

67. Tal como o Tribunal indicou no acórdão Werner [35], a disposição fiscal luxemburguesa era incompatível com o direito comunitário na medida em que ela

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

34 — N.° 19.

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

«... ligava o eventual reembolso de um excesso de imposto a um critério de residência permanente no território do Luxemburgo e, em consequência, funcionava especialmente em detrimento dos contribuintes nacionais de outros Estados-membros...» [36].

68. Resulta assim do acórdão Biehl [37] que é apenas *o princípio* de privação do direito à restituição que viola a igualdade de tratamento, na medida em que desfavorece o nacional de outro Estado-membro. Também indiquei nas minhas conclusões que,

«... mesmo não pondo em causa a finalidade prosseguida pelo legislador, ao procurar introduzir o equivalente a uma cláusula de progressividade, o carácter manifestamente discriminatório da norma em questão aparece em especial em todas as hipóteses em que o cidadão estrangeiro em causa não recebeu, no decurso de um mesmo ano, rendimentos no Estado-membro de origem ou de destino» [38].

69. O Tribunal não declarou, no entanto, um *direito automático* à restituição a favor do particular que passa de residente a não residente.

70. Também o director das contribuições não pergunta ao Tribunal se pode manter a aplicação da disposição controvertida em algumas situações, mas apenas se pode calcular a taxa do imposto aplicável aos rendimentos tributados nesse Estado, à *integralidade dos rendimentos* auferidos pelo contribuinte.

71. Convém, assim, determinar se esta tomada em consideração do conjunto dos rendimentos viola o artigo 48.°, n.° 2, do Tratado.

72. Recorde-se, a este respeito, que esta disposição se aplica se existir uma discriminação em razão da nacionalidade, tendo sido, todavia, observado que

«... as regras da igualdade de tratamento, quer do Tratado quer do artigo 7.° do Regulamento n.° 1612/68, proíbem não apenas as discriminações ostensivas, em razão da nacionalidade, mas ainda todas as formas dissimuladas de discriminação que, por aplicação de outros critérios de distinção, conduzam ao mesmo resultado» [39].

73. Assim, um sistema fiscal com progressividade tal como o que está em causa (previsto, nomeadamente, nas convenções internacionais modelo OCDE ou Nações Unidas [40]) cria uma discriminação ostensiva ou dissimulada?

74. Observe-se, previamente, que, em direito fiscal internacional, existem dois métodos para evitar as duplas tributações.

36 — N.° 14.

37 — Acórdão já referido na nota 33.

38 — N.° 10.

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

40 — V., a este respeito, o artigo 23.° da convenção tendo em vista evitar as duplas tributações entre o Reino da Bélgica e o Grão-Ducado do Luxemburgo.

75. O sistema de isenção integral «compartimenta» os rendimentos auferidos pelo contribuinte em função da sua proveniência. Cada Estado tributa soberanamente os rendimentos auferidos dentro dos limites do seu território, sendo de salientar que, quando um contribuinte reparte os seus rendimentos por vários Estados, ele escapa em parte à progressividade do imposto. Tal como escreve Plagnet:

«Isto introduz, portanto, uma desigualdade lastimável entre as pessoas que auferem na íntegra os seus rendimentos no Estado de residência e aquelas que auferem uma parte desses rendimentos no estrangeiro» [41].

76. Em contrapartida, aplicando o sistema de isenção com progressividade, o Estado de residência toma em consideração o conjunto dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, inclusive noutros Estados-membros, para determinar a taxa do imposto, a qual só será, todavia, aplicada aos rendimentos auferidos no Estado de residência. Este método permite assim restabelecer a igualdade de tratamento entre todos os contribuintes [42].

77. O Tribunal já tinha sido levado, embora de modo indirecto, a analisar a compatibilidade deste último regime com o direito comunitário no acórdão Humblet [43].

78. Os factos deste processo merecem ser resumidos. No quadro da tributação dos rendimentos da mulher de um funcionário das Comunidades Europeias, o Tesouro Público belga tinha exigido deste último a declaração do montante do seu vencimento, a fim de determinar a taxa de tributação aplicável aos outros rendimentos, especialmente aos da sua mulher. Este tinha recusado, invocando a imunidade do seu vencimento decorrente dos artigos 11.° e 13.° do protocolo relativo aos privilégios e imunidades dos funcionários e outros agentes das Comunidades.

79. O Tribunal considerou efectivamente que, em semelhante caso, uma tal isenção proibia qualquer tomada em consideração do seu vencimento em razão da total imunidade dos rendimentos de um funcionário, bem como da *ratio legis* do protocolo.

80. Esta solução não podia, contudo, ser estendida aos contribuintes que não podem invocar tal disposição e o Tribunal admitiu o método de tributação da isenção com progressividade com o fundamento

«... que a aplicação desta técnica fiscal não levanta nenhuma dificuldade quando todos os rendimentos do contribuinte são tributáveis; que, com efeito, a aplicação de uma taxa diferente às diferentes fracções não impede que seja cobrado um único imposto global que incida sobre o conjunto dos rendimentos, com a consequência de que a taxa mais elevada aplicada à fracção superior incide na realidade, também, sobre a totalidade dos rendimentos» [44].

41 — Plagnet: *Droit fiscal international*, Litec 1986, n.° 103, p. 58.

42 — *Ibidem*, n.° 104, p. 58,

43 — Acórdão de 16 de Dezembro de 1960 (6/60, Recueil, p. 1125).

44 — Acórdão Humblet, já referido, pp. 1125, 1159.

81. O advogado-geral Mayras exprimia-se, aliás, nestes termos relativamente aos contribuintes que não beneficiavam do protocolo sobre os privilégios e imunidades:

«... não obstante a isenção concedida neste domínio, o rendimento em causa devia entrar em conta para a determinação da taxa aplicável aos outros rendimentos que continuam sujeitos na Suíça a um imposto fixado em função do rendimento total... É evidente que a solução contrária teria como efeito tratar mais favoravelmente o contribuinte que aufere um rendimento no estrangeiro do que se ele tivesse auferido esse mesmo rendimento no seu próprio país, o que seria contrário ao objectivo pretendido pelas convenções de dupla tributação: evitar uma dupla tributação não deve levar à criação de um privilégio... No caso concreto, não se trata de evitar uma dupla tributação, mas de criar o que na linguagem internacional se chama um 'privilégio'» [45].

82. Isto é tanto mais verdade quando, como no caso em apreço, todos os recursos do contribuinte provêm do Grão-Ducado do Luxemburgo: não se tomando em consideração da totalidade desses recursos, é a igual-dade dos contribuintes perante a lei fiscal que é comprometida.

83. Tal como o Governo luxemburguês indicou na sua resposta escrita às perguntas feitas pelo Tribunal, esta cisão artificial dos rendimentos deste contribuinte teve como consequência que, em relação aos dois últimos meses, ele não foi tributado, por o rendimento colectável ser inferior ao mínimo anual.

84. A tomada em consideração do conjunto dos rendimentos, longe de criar uma desigualdade entre nacionais luxemburgueses e nacionais de outros Estados-membros, restabelece, ao contrário, a igualdade de tratamento, na condição de os segundos beneficiarem das mesmas vantagens e deduções que as concedidas aos primeiros.

85. Por conseguinte, concluo,

1) a título principal, pela incompetência do Tribunal para responder à questão submetida pelo director das contribuições do Grão-Ducado do Luxemburgo;

2) subsidiariamente, que seja declarado que o artigo 48.°, n.° 2, do Tratado não obsta, para a determinação, pelo Estado de residência, da taxa do imposto aplicável aos rendimentos de um contribuinte, a que sejam tomados em consideração todos os seus rendimentos durante o ano de referência, incluindo aqueles que tenha auferido nessse mesmo Estado na qualidade de não residente, desde que o interessado beneficie das mesmas vantagens e deduções que as concedidas aos nacionais.

45 — Acórdão Humblet, já referido, conclusões, pp. 1165, 1181, 1175: «Pode-se perfeitamente imaginar que, num regime de imposto pessoal sobre os rendimentos de carácter progressivo, uma fonte especial de rendimentos entre em conta para a determinação do conjunto dos rendimentos tributáveis, nomeadamente, para a fixação da taxa do imposto, mas seja em seguida dispensada da aplicação dessa taxa, que, ao contrário, permanece aplicada aos rendimentos provenientes de outras fontes.»