

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
 PHILIPPE LÉGER
 apresentadas em 22 de Novembro de 1994 *

1. As quatro questões prejudiciais colocadas pelo Bundesfinanzhof no presente processo seguem a mesma linha das analisadas nos processos Comissão/França («crédito fiscal») ¹, Biehl ², Bachmann ³, Comissão/Bélgica ⁴, Commerzbank ⁵, Halliburton Services ⁶ e, sobretudo, Werner ⁷ cujo enquadramento factual e jurídico é muito semelhante. Estas questões prendem-se com um problema-chave do direito comunitário: qual o impacto que o princípio comunitário da livre circulação de pessoas, tal como consagrado no artigo 48.º do Tratado CE, tem nas legislações fiscais internas relativas ao imposto sobre o rendimento?

2. A legislação fiscal aplicável é a seguinte.

3. Nos termos do § 1, n.º 4, da Einkommensteuergesetz (lei alemã relativa ao imposto sobre o rendimento, a seguir «EStG») ⁸, as pessoas singulares sem domicílio ou residência habitual na República Federal da Alemanha estão «parcialmente sujeitas a imposto» (beschränkt einkommensteuerpflichtig) relativamente à parte dos seus rendimentos auferida naquele país, ao passo que as pessoas que aí residam estão «integralmente sujeitas a imposto» ⁹.

4. Os regimes fiscais aplicáveis a estas duas categorias de contribuintes são muito diferentes.

5. Os segundos são tributados pelo fisco alemão sobre a totalidade dos seus rendimentos, enquanto os primeiros só são tributados no que se refere aos rendimentos obtidos no território alemão.

6. Partindo do princípio de que a situação pessoal e subjectiva do contribuinte não residente — e portanto parcialmente sujeito a imposto — será tida em conta pelo seu

* Língua original: francês.

1 — Acórdão de 28 de Janeiro de 1986 (270/83, Colect., p. 273).
 2 — Acórdão de 8 de Maio de 1990 (C-175/88, Colect., p. I-1779). Seguiu-se-lhe uma acção por incumprimento intentada pela Comissão contra o Grão-Ducado do Luxemburgo (processo C-151/94, pendente).
 3 — Acórdão de 28 de Janeiro de 1992 (C-204/90, Colect., p. I-249).
 4 — Acórdão de 28 de Janeiro de 1992 (C-300/90, Colect., p. I-305).
 5 — Acórdão de 13 de Julho de 1993 (C-330/91, Colect., p. I-4017).
 6 — Acórdão de 12 de Abril de 1994 (C-1/93, Colect., p. I-1137).
 7 — Acórdão de 26 de Janeiro de 1993 (C-112/91, Colect., p. I-429).

8 — BGBl. I, 1987, p. 657; BStBl. 1987, p. 274.
 9 — § 1, n.º 1, alínea 1), da EStG de 1987.

Estado de residência, a legislação fiscal alemã recusa-lhe um certo número de benefícios que concede aos contribuintes residentes: só estes últimos podem beneficiar da tabela preferencial aplicada aos casais denominada «splittingtarif»¹⁰. Certas deduções¹¹ ou abatimentos ligados, nomeadamente, à situação familiar¹² são reduzidos ou eliminados para os não residentes. Além disso, em relação a estes últimos, o imposto profissional é retido na fonte, sem que exista o processo de regularização no fim do ano¹³.

7. O contribuinte «parcialmente sujeito» é, portanto, tributado de maneira objectiva, «como em matéria de impostos indirectos»¹⁴.

8. A questão da compatibilidade destas disposições com o direito comunitário surge agora no âmbito de um litígio que opõe um cidadão belga, R. Schumacker, recorrente no processo principal, ao Finanzamt Köln-Altstadt.

9. R. Schumacker sempre residiu, com a sua família, na Bélgica. Inicialmente empregado neste Estado, exerceu, de 15 de Maio de 1988 a 31 de Dezembro de 1989, uma actividade assalariada na República Federal da Alemanha, apesar de continuar a residir na Bélgica¹⁵.

10. Nos termos do artigo 15.º, n.º 1, da convenção germano-belga em matéria de dupla tributação¹⁶, é à República Federal da Alemanha, enquanto Estado onde a actividade é exercida, que incumbe a tributação dos salários de R. Schumacker durante o período atrás referido.

11. Nos termos dos §§ 1, n.º 4, e 39d da EStG de 1987, R. Schumacker pertence à categoria dos contribuintes parcialmente sujeitos e o seu salário é objecto de uma retenção calculada em aplicação da classe tributária I (aplicável aos nacionais solteiros e aos não residentes independentemente da sua situação familiar)¹⁷.

12. No seguimento de reclamação apresentada pelo interessado, o Finanzamt, por decisão de 22 de Junho de 1989, recusou-se a

10 — § 26 e 26b da EStG. O *splitting* consiste em adicionar o rendimento global dos cônjuges para, em seguida, imputar ficticiamente 50% do montante obtido a cada um deles, sendo tributado por este valor. Se o rendimento de um dos cônjuges for elevado e o rendimento do outro de baixo montante, o *splitting* nivela o rendimento colectável e atenua a progressividade do imposto sobre o rendimento. Sem o benefício do *splitting*, os assalariados casados não residentes estão sujeitos ao mesmo tratamento que os solteiros.

11 — Por exemplo, para despesas de formação profissional (§ 33a, n.º 2, da EStG).

12 — Como o abatimento por filho a cargo previsto no § 32, n.º 6, da EStG de 1987. V., igualmente, o § 50, n.º 1, alínea 5), da EStG de 1987.

13 — § 42, 42a e 46 da EStG de 1987.

14 — Ponto 7 das conclusões do advogado-geral Darmon no processo Werner, já referido. Para um exame pormenorizado das diferenças entre o regime dos contribuintes parcialmente sujeitos e o dos que o são integralmente, v. as observações da Comissão, I, 3.

15 — Ao que parece, a sua mulher apenas recebeu subsídio de desemprego belga durante o ano de 1988.

16 — Convenção de 11 de Abril de 1967 com base no modelo OCDE.

17 — Segundo o recorrente no processo principal, a aplicação do regime dos assalariados «parcialmente sujeitos» implicaria um suplemento de 16 559,64 DM em relação ao montante que deveria pagar se residisse na Alemanha (observações do recorrente no processo principal, primeira parte, II).

calcular o montante do imposto, «por razões de equidade»¹⁸, em aplicação da classe tributária III (aplicável aos residentes casados e com base na tabela do *splitting*).

13. O Finanzgericht dá provimento ao recurso de R. Schumacker e ordena ao Finanzamt que proceda a nova liquidação do imposto profissional em relação a 1988 e que fixe o imposto profissional relativo a 1989 em aplicação da classe tributária III.

14. Foi no âmbito do recurso de «Revision» interposto pela administração fiscal que o Bundesfinanzhof submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes quatro questões prejudiciais:

«1) O artigo 48.º do Tratado CEE é susceptível de limitar o poder da República Federal da Alemanha de cobrar imposto sobre o rendimento de cidadãos de outros Estados-membros das Comunidades Europeias?

Em caso afirmativo:

2) O artigo 48.º do Tratado CEE autoriza a República Federal da Alemanha a tributar os rendimentos de uma pessoa

singular de nacionalidade belga, que tem o seu único domicílio e residência habitual na Bélgica, aí tendo obtido as suas qualificações e experiência profissionais, e que exerce uma actividade assalariada na República Federal da Alemanha sem mudar de residência para este país, mais gravosamente do que os de uma pessoa em situação comparável, residente na Alemanha?

3) A situação será diversa no caso de os rendimentos do cidadão referido na questão anterior resultarem quase exclusivamente (ou seja, em mais de 90%) da actividade assalariada exercida na República Federal da Alemanha, sendo estes rendimentos tributáveis neste país, nos termos da convenção sobre dupla tributação celebrada com o Reino da Bélgica?

4) A negação pela República Federal da Alemanha a pessoas singulares sem residência habitual no seu território, e que neste obtêm rendimentos de trabalho subordinado, do benefício da regularização anual do imposto profissional, bem como da possibilidade de apresentar uma declaração-liquidação para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares onde se incluam os rendimentos do trabalho subordinado, constitui uma violação do artigo 48.º do Tratado CEE?»

18 — Nos termos do § 163 da Abgabenordnung de 1977.

Quanto à primeira questão

15. Pode o artigo 48.º do Tratado CEE limitar o direito de um Estado-membro cobrar o imposto sobre o rendimento a cidadãos de outro Estado-membro?

16. O juiz de reenvio, ao observar que a fiscalidade directa é da exclusiva competência dos Estados-membros, expressa dúvidas quanto à possibilidade de aplicar o artigo 48.º a uma legislação nacional neste domínio. Alega, nomeadamente, que «... o Tratado CEE não contém qualquer prescrição no sentido da harmonização dos impostos directos dos Estados-membros»¹⁹. No entanto, a jurisprudência não é suficientemente esclarecedora quanto à existência de uma relação entre estas normas²⁰.

17. O Tratado CE não contém, em matéria de fiscalidade directa, disposições semelhantes às do artigo 95.º. A excepção do artigo 220.º, o seu silêncio quase absoluto neste domínio foi por várias vezes sublinhado²¹. Ninguém discute que compete aos Estados-membros fixar as regras relativas ao imposto sobre o rendimento²².

19 — V. despacho do juiz *a quo*, II, B, 1.

20 — *Ibidem*.

21 — V. Wouters, J.: «The Case-Law of the European Court of Justice on Direct Taxes: Variations upon a Theme», *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 1994, vol. 1, n.º 2, pp. 179, 180.

22 — V., neste sentido, o ponto 10 das conclusões do advogado-geral Darmon no processo Biehl.

18. Mas será que a matéria escapa ao âmbito de aplicação do direito comunitário?

19. Saliente-se, em primeiro lugar, que, nos termos do artigo 100.º do Tratado CE, estas regulamentações são susceptíveis de *harmonização* se tiverem incidência directa no estabelecimento ou no funcionamento do mercado comum²³, por decisão unânime dos Estados-membros. A fiscalidade está excluída do âmbito de aplicação do artigo 100.º-A que permite medidas de harmonização tomadas por maioria qualificada. Ao contrário do IVA, a harmonização da fiscalidade directa encontra-se actualmente num estado embrionário²⁴.

20. Em segundo lugar, para alcançar os fins enunciados no artigo 2.º do Tratado CE, a Comunidade estabelece «um mercado interno caracterizado pela *abolição*, entre os Estados-membros, *dos obstáculos à livre circulação* de mercadorias, *de pessoas*, de serviços e de capitais»²⁵.

23 — A harmonização só é obrigatória em matéria de fiscalidade indirecta (artigo 99.º do Tratado CE).

24 — V. a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 24), alterada pela Directiva 79/1070/CEE (JO L 331, p. 8; EE 09 F1 p. 114). V. igualmente as Directivas do Conselho de 23 de Julho de 1990, 90/434/CEE relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-membros diferentes (JO L 225, p. 1), e 90/435/CEE relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes (JO L 225, p. 6).

25 — Artigo 3.º, alínea c), do Tratado CE, sublinhado nosso.

21. É assim que, mesmo nos domínios que são da sua exclusiva competência, os Estados-membros não podem adoptar medidas que tenham por efeito entravar sem justificação a livre circulação dos trabalhadores (artigo 48.º), das profissões independentes (artigo 52.º)²⁶, dos serviços (artigo 59.º) ou dos capitais (artigo 73.º).

22. A aplicação destes princípios não está sujeita à condição prévia da aproximação das legislações nacionais. Como observou o advogado-geral Mancini nas conclusões no processo Comissão/França («crédito fiscal»), «... os atrasos do legislador comunitário não suspendem a obrigação, que incumbe aos Estados, de aplicar os seus regimes fiscais de modo não discriminatório»²⁷.

23. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça afirmou o seguinte princípio:

«... a ausência de uma harmonização das disposições legislativas dos Estados-membros em matéria de impostos sobre as sociedades não pode justificar a desigualdade de tratamento em questão (baseada no artigo 52.º do Tratado CEE)»²⁸.

26 — V., por exemplo, o n.º 13 de acórdão de 7 de Julho de 1988, Inasti/Wolf e o. (154/87 e 155/87, Colect., p. 3897).

27 — N.º 6, *in fine*. V. sobre esta questão o acórdão de 9 de Dezembro de 1981, Comissão/Itália (193/80, Recueil, p. 3019, n.º 17).

28 — N.º 24. V. igualmente o n.º 11 do acórdão Bachmann: «... esta harmonização (das legislações fiscais dos Estados-membros) não pode ser transformada em questão prévia à aplicação do artigo 48.º do Tratado».

24. A segurança social, a fiscalidade directa ou, por exemplo, as condições de emissão dos diplomas universitários são da exclusiva competência dos Estados-membros. No entanto, estes últimos não estão por isso desobrigados de adoptar, nesses domínios, regulamentações que respeitem as grandes liberdades definidas pelo direito comunitário.

25. Mas só quando tiverem um impacto sobre tais liberdades é que essas regulamentações serão analisadas à luz do direito comunitário.

26. Assim, qualquer legislação fiscal que introduza uma discriminação em razão da nacionalidade, quer esta discriminação seja ostensiva ou dissimulada, deve poder ser examinada à luz dos artigos 48.º, 52.º ou 59.º

27. Mais precisamente, o n.º 2 do artigo 48.º, ao prever a abolição de toda e qualquer discriminação, em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-membros, *no que diz respeito à remuneração*, proíbe qualquer disposição fiscal discriminatória que tenha por efeito afectar o princípio da igualdade de tratamento na matéria. Como

resume o recorrente no processo principal nas suas observações escritas:

«... é ilícito transformar salários ilíquidos iguais em salários líquidos desiguais através de uma carga fiscal mais elevada»²⁹.

28. Além disso, o artigo 7.º do Regulamento (CEE) n.º 1612/68, relativo à livre circulação dos trabalhadores na Comunidade³⁰, determina que o trabalhador nacional de um Estado-membro deve beneficiar, no território de outros Estados-membros, das mesmas vantagens fiscais que os trabalhadores nacionais. O Conselho aplicou assim ao domínio fiscal o princípio da igualdade de tratamento.

29. No acórdão Biehl, o Tribunal de Justiça declarou que:

«O princípio da igualdade de tratamento em matéria de remuneração seria desprovido de efeito se pudesse ser violado por disposições nacionais discriminatórias em matéria de imposto sobre o rendimento»³¹.

30. Verifica-se pois que a fiscalidade directa, como outros domínios que são da exclusiva competência dos Estados-membros, está sujeita ao respeito das liberdades fundamentais do Tratado: recorde-se, assim, a fórmula do acórdão Hubbard³² proferido no quadro do artigo 59.º:

«... a eficácia do direito comunitário não pode variar conforme os diferentes domínios do direito nacional nos quais pode fazer sentir os seus efeitos.»

31. Finalmente, os direitos que resultam dos artigos 48.º, 52.º ou 59.º para os nacionais comunitários são incondicionais. O seu respeito não pode depender, nomeadamente, do conteúdo de uma convenção relativa à dupla tributação celebrada entre dois Estados-membros³³.

32. Se ainda fosse necessário demonstrar que as legislações fiscais estão sujeitas às grandes liberdades consagradas no Tratado, poder-se-ia citar o artigo 73.º-D do Tratado CE. Depois de o artigo 73.º-B ter estabelecido o princípio da proibição de todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-membros e entre Estados-membros e países terceiros, o artigo 73.º-D prevê o direito de os Estados-membros «aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que

29 — P. 24 da tradução francesa.

30 — Regulamento do Conselho de 15 de Outubro de 1968 (JO L 257, p. 2; EE 05 F1 p. 77).

31 — N.º 12.

32 — Acórdão de 1 de Julho de 1993 (C-20/92, Colect., p. I-3777, n.º 19).

33 — V. o n.º 26 do acórdão Comissão/França («crédito fiscal»).

estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido», precisando, no n.º 3, que essas medidas «... não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos...».

Quanto à segunda questão

33. Impõe-se uma observação prévia: é certo que, ao contrário do caso *Werner*, o presente processo enquadra-se no âmbito de aplicação do direito comunitário. Cidadão alemão a trabalhar na República Federal da Alemanha onde obteve as suas qualificações profissionais, H. Werner nunca fez uso das liberdades consagradas no Tratado, nomeadamente da de se estabelecer *noutro Estado-membro*. O único elemento de estraneidade consistia na sua residência nos Países Baixos. No caso vertente, R. Schumacker, cidadão belga, tendo obtido as suas qualificação e experiência profissionais fora da República Federal da Alemanha³⁴, fez uso do direito de livre circulação dos trabalhadores previsto no artigo 48.º do Tratado para, neste país, exercer uma actividade assalariada. Não se está, pois, perante uma situação meramente interna de um Estado-membro³⁵.

34 — V. o despacho do juiz *a quo*, p. 5 da tradução portuguesa.

35 — Não se pode evidentemente defender que a livre circulação dos trabalhadores só entra em jogo quando o trabalhador transferir a sua residência para o Estado de emprego. V. o artigo 1.º do Regulamento n.º 1612/68 do Conselho, já referido.

34. Uma vez esclarecido este ponto, reformularei a segunda questão desta maneira:

«Pode a regulamentação fiscal de um Estado-membro, sem violar o artigo 48.º do Tratado, tributar os rendimentos do não residente que exerce uma actividade assalariada neste Estado mais gravosamente do que os do residente que exerce a mesma actividade?»

35. O critério da residência constitui o fundamento do direito fiscal internacional. Adoptado pela quase totalidade dos Estados do mundo, este critério é preferido em detrimento do da nacionalidade «... que implicaria a tributação por um Estado de pessoas que podem ter perdido qualquer ligação real, nomeadamente económica, com este Estado»³⁶.

36. A *ratio* da distinção entre residentes e não residentes é clara: todo aquele que opta por residir num Estado fica obrigado a contribuir para as despesas da administração pública e dos serviços públicos que esse Estado põe à sua disposição. É, pois, lógico que esse Estado o tribute pelo conjunto dos seus rendimentos, de maneira global. É ainda nesse Estado, onde o contribuinte instalou o centro da sua vida familiar, que beneficiará

36 — Conclusões do advogado-geral Darmon apresentadas no acórdão de 13 de Julho de 1993, *Commerzbank*, já referido, n.º 37.

de deduções e abatimentos. Existe um nexo pessoal entre o contribuinte e o Estado em causa.

between tax-payers based on nationality or on residence, the resulting *chaos* in income tax would be considerable»³⁸.

37. Inversamente, o Estado de emprego tributa o não residente de maneira quase objectiva apenas em relação aos rendimentos cuja origem se encontra no seu território. O contribuinte não tem, pois, outra ligação com esse Estado para além da actividade económica que aí exerce.

40. Para garantir a livre circulação dos trabalhadores na Comunidade, o artigo 48.º, n.º 2, proíbe toda e qualquer discriminação, em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-membros no que diz respeito, nomeadamente, à remuneração.

38. Verifica-se, assim, que o direito fiscal estabelece uma distinção entre residentes e não residentes porque eles não se encontram, objectivamente, na mesma situação. Esta distinção está, aliás, bem patente na convenção-modelo OCDE relativa à dupla tributação sobre o rendimento e a fortuna³⁷.

41. Citando o acórdão de 12 de Fevereiro de 1974, Sotgiu³⁹, o Tribunal de Justiça recorreu ao acórdão Biehl que

39. A aplicação do princípio da não discriminação ao domínio fiscal carece de grandes precauções. Já foi observado que:

«... as regras de igualdade de tratamento proíbem não apenas as discriminações ostensivas fundadas na nacionalidade, mas também qualquer forma dissimulada de discriminação que, por aplicação de outros critérios de distinção, leve, de facto, ao mesmo resultado...»⁴⁰.

«To anyone who is somewhat familiar with tax law, it is clear that the concept of de facto non-discrimination could very easily result in the *desintegration* of national tax systems. Even were the Court to limit itself to the elimination of the differences in tax treatment

42. O Tribunal de Justiça admitiu que a distinção baseada na residência, ainda que indistintamente aplicável aos nacionais e aos não

37 — V. artigo 4.º, n.º 1, nomeadamente do modelo de Setembro de 1992.

38 — Vanistendael, F.: «The Limits to the New Community Tax Order», *CML Rev.*, 1994, pp. 293, 310, sublinhado nosso.

39 — 152/73, Recueil, p. 153, n.º 11.

40 — N.º 13. V. igualmente, a propósito do artigo 52.º, o n.º 14 do acórdão *Commerzbank* e o n.º 15 do acórdão *Halliburton Services*.

nacionais, devia ser equiparada à distinção baseada na nacionalidade, uma vez que os não residentes são principalmente não nacionais ⁴¹.

43. O Tribunal de Justiça concluiu que o artigo 48.º obsta a que a legislação fiscal de um Estado-membro retire a um contribuinte residente durante apenas uma parte do ano o direito ao reembolso do excesso das retenções de imposto, ao passo que o residente permanente beneficia dessa restituição ⁴².

44. No entanto, não se exclui «... que uma distinção segundo a residência de uma pessoa singular possa ser justificada, em determinadas condições, num domínio como o do direito fiscal...» ⁴³.

45. Uma disposição fiscal baseada no critério da residência e produzindo efeitos discriminatórios não cria entraves ao princípio da livre circulação dos trabalhadores, desde que prossiga um objectivo de interesse geral (como a salvaguarda da coerência do sistema fiscal nacional) e seja absolutamente necessária para se alcançar esse objectivo. No acórdão de 28 de Janeiro de 1992, Comissão/Bélgica ⁴⁴, o Tribunal de Justiça admitiu que uma disposição fiscal que restringia a livre circulação dos trabalhadores

não violava o artigo 48.º do Tratado, uma vez que era justificada «... pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal em causa...» ⁴⁵.

46. No direito fiscal belga, as contribuições para o seguro complementar de velhice ou por morte só são dedutíveis do rendimento colectável se forem pagas a empresas estabelecidas na Bélgica ou a estabelecimentos belgas de empresas de seguros estrangeiras. O Tribunal considerou que a coerência do sistema fiscal (isto é, o nexó entre a possibilidade de dedução das contribuições e a posterior tributação da renda ou do capital pago pela companhia de seguros) não podia ser garantida por medidas menos restritivas e que a disposição fiscal em causa era, portanto, compatível com o artigo 48.º do Tratado.

47. Verifica-se que, desde os acórdãos Bachmann e Comissão/Bélgica, o Tribunal de Justiça admitiu que regulamentações nacionais discriminatórias na acepção do artigo 48.º, n.º 2, podem ser, apesar dessa discriminação, justificadas por razões imperiosas de interesse geral. As excepções ao princípio da não discriminação consagrado neste artigo não são unicamente as previstas nos seus n.ºs 3 e 4.

41 — N.º 14. V. igualmente o n.º 9 do acórdão Bachmann e o n.º 15 do acórdão Commerzbank.

42 — N.º 19.

43 — N.º 19 do acórdão Comissão/França («crédito fiscal»).

44 — Já referido na nota 4.

45 — N.º 21.

48. O Tribunal de Justiça aplica, portanto, às regulamentações fiscais discriminatórias a «rule of reason» destinada a atenuar os efeitos da integração no âmbito de aplicação dos artigos 48.º e 52.º das regulamentações nacionais indistintamente aplicáveis que criam entraves ou obstam à livre circulação dos trabalhadores ⁴⁶.

49. Proponho, pois, que se apliquem ao caso vertente esses princípios.

50. Será que estamos perante uma discriminação no processo em apreço? Se assim for, será essa discriminação justificada?

51. É possível admitir que os não residentes são maioritariamente não nacionais ⁴⁷ e que um benefício reservado apenas aos residentes dissimula uma discriminação baseada na nacionalidade.

46 — V. o acórdão de 31 de Março de 1993, Kraus (C-19/92, Colect., p. I-1663). V., neste aspecto, a propósito do acórdão Bachmann, Vanistendael, F.: «The Limits to the New Community Tax Order», já referido, p. 312: «The non-discrimination rule ... has the following meaning: even though any *de facto* discrimination is in principle to be considered as a violation of the basic freedoms in the Treaty, some rules resulting in *de facto* distinction or discrimination can be justified by general interest or policy objectives, provided those rules make distinctions on the basis of criteria that are objective and directly necessary to achieve the policy goals.»

47 — V. os acórdãos, já referidos, Biehl, n.º 14, Bachmann, n.º 9, Comissão/Bélgica, n.º 7 e Commerzbank, n.º 15.

52. No entanto, é ainda assim necessário, em primeiro lugar, poder identificar uma discriminação.

53. Sabe-se que «... uma discriminação só pode consistir, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes» ⁴⁸.

54. Em matéria fiscal, o Tribunal de Justiça assegura-se com todo o cuidado de que a existência da discriminação está caracterizada.

55. Assim, no acórdão Comissão/França («crédito fiscal»), o Tribunal declarou que, estando as sociedades com sede em França e as sucursais ou agências situadas em França das sociedades com sede no estrangeiro estiverem sujeitas *ao mesmo regime fiscal* e não sendo objecto de qualquer diferença «no que respeita à determinação da matéria colectável», não podem ser *tratadas desigualmente* relativamente à concessão de uma vantagem fiscal, como o crédito fiscal ⁴⁹. De igual modo, no acórdão Biehl, a matéria colectável no período em causa era idêntica para os residentes e os não residentes. Finalmente, no acórdão Commerzbank, as sociedades residentes beneficiavam de vantagens fiscais

48 — Acórdão de 13 de Novembro de 1984, Racke (283/83, Recueil, p. 3791, n.º 7).

49 — N.ºs 19 e 20.

das quais estavam privadas as não residentes colocadas na mesma situação fiscal.

56. Há, pois, que verificar se, no caso vertente, se está perante «situações comparáveis» «tratadas de maneira desigual»⁵⁰.

57. Será que existe, tendo em conta as modalidades e as condições da tributação do rendimento, uma diferença de situação objectiva que possa justificar uma diferença de tratamento⁵¹?

58. A *ratio legis* da regulamentação fiscal alemã é clara: a categoria dos contribuintes «integralmente sujeitos», da qual fazem parte os residentes, é tributada sobre a totalidade dos seus rendimentos mundiais⁵². Uma vez que beneficiam das prestações pagas pelo Estado de residência, devem contribuir, através dos impostos, para as despesas desse Estado. Acresce que é este Estado que está em melhores condições para conhecer — ou verificar — a sua situação pessoal e para os tributar de maneira subjectiva, prevendo diferentes abatimentos ou reduções por

encargos familiares ou despesas profissionais (Werbungskosten), etc. É neste Estado que se encontra o centro dos interesses vitais do contribuinte⁵³.

59. Em contrapartida, o contribuinte «parcialmente sujeito» (aqui, o não residente) só é tributado na República Federal da Alemanha relativamente à parte dos seus rendimentos com origem no território deste Estado. Esse contribuinte é tributado de maneira objectiva, sem se ter em conta a sua situação pessoal, partindo-se do princípio de que esta última será tomada em consideração pela administração fiscal do seu Estado de residência, que o conhece melhor, segundo as regras do direito fiscal internacional⁵⁴. Como sublinhou o juiz *a quo*, «o que tem conexão com o território nacional não é a pessoa do sujeito tributário, mas as suas actividades»⁵⁵.

60. A situação pessoal do contribuinte só é, portanto, tida em conta no Estado de residência, no qual a tributação incide sobre o conjunto dos seus rendimentos⁵⁶, a fim de evitar a acumulação das deduções e abatimentos pessoais que lhe são concedidos.

50 — Acórdão de 8 de Outubro de 1980, Überschär (810/79, Recueil, pp. 2747, 2764).

51 — V. a redacção do n.º 20, *in fine*, do acórdão Comissão/França («crédito fiscal»).

52 — A matéria colectável é reduzida até ao limite dos rendimentos provenientes do Estado de emprego a fim de se evitar a dupla tributação.

53 — O contribuinte está sujeito ao imposto do Estado da sua residência muito simplesmente porque «vive» no território deste Estado. V. o despacho do juiz *a quo*, II, B, 2.1.

54 — Artigo 24.º da convenção-modelo OCDE 1977: «Um Estado contratante não está obrigado a conceder aos residentes do outro Estado contratante as deduções pessoais, abatimentos e reduções do imposto em função da situação ou dos encargos familiares que conceda aos seus próprios residentes.»

55 — Despacho do juiz *a quo*, II, B, 2.1.

56 — § 1, n.º 1, da EStG de 1987.

61. Só no Estado de residência pode ser tomado em consideração o *splitting*, o qual pressupõe que a totalidade dos rendimentos, tanto nacionais como estrangeiros, obtidos pelos dois cônjuges serão tidos em conta.

62. Este sistema tem a sua coerência: se a República Federal da Alemanha tomasse em consideração a situação pessoal do contribuinte «parcialmente sujeito» (o que só poderia fazer em relação aos rendimentos obtidos no seu território), essa situação seria tida em conta duas vezes, pelo Estado de emprego e pelo Estado de residência, o que levaria a uma vantagem fiscal injustificada. Os regimes diferentes a que estão sujeitos residentes e não residentes permitem *evitar uma acumulação de vantagens*. É por essa razão que o artigo 24.º, n.º 3, da convenção-modelo OCDE relativa à dupla tributação exclui que um Estado contratante seja obrigado a conceder aos residentes do outro Estado contratante as deduções pessoais, abatimentos e reduções de impostos que concede aos seus próprios residentes⁵⁷.

63. Não existe portanto discriminação entre o contribuinte integralmente sujeito a

imposto e aquele que apenas o é parcialmente, uma vez que *não estão em situações comparáveis*. A tributação do rendimento mundial do primeiro não pode ser comparada à tributação do segundo, que está limitada aos rendimentos obtidos no Estado de emprego. Há tratamento diferente de situações diferentes. O artigo 24.º, já referido, da convenção-modelo OCDE é muito claro a este respeito: os residentes e os não residentes *não* estão na mesma situação e pode ser estabelecida uma distinção entre eles em matéria de tributação, sem que os segundos possam invocar o princípio da não discriminação.

64. Por conseguinte, é impossível sustentar que o não residente parcialmente sujeito seria, em princípio, tributado «mais gravosamente» do que o residente integralmente sujeito⁵⁸. A matéria colectável não é a mesma⁵⁹ e a situação subjectiva do interessado pode ser tida em conta em condições muito favoráveis pelo seu Estado de residência.

65. Mas não terá este sistema um ponto fraco quando o contribuinte não residente obtém a totalidade (ou a quase totalidade) dos seus rendimentos no Estado de emprego, sendo estes rendimentos, nos termos da convenção relativa à dupla tributação entre o

57 — V. o n.º 22 do comentário ao artigo 24.º, n.º 3, segundo período, da convenção-modelo OCDE relativa à dupla tributação. O Governo helénico sublinha justamente que o Tribunal de Justiça não deve permitir «... aos habitantes de qualquer país da Comunidade, que obtenham rendimentos de origem salarial em vários países, beneficiar várias vezes de reduções ou abatimentos de imposto ou sobre o rendimento, visto que teriam o direito de pedir que essas reduções ou abatimentos lhes fossem concedidos em todos os países em que obtêm rendimentos que estão sujeitos a imposto no país que está na origem desses rendimentos» (observações, p. 8 da tradução francesa).

58 — V., neste sentido, as observações do Governo francês, p. 7.

59 — Na matéria colectável do imposto sujeito à tabela progressiva no Estado de emprego, os rendimentos obtidos no estrangeiro não estão incluídos, o que pode constituir uma vantagem substancial.

Estado de residência e o de emprego, apenas tributados neste último Estado? Tal é precisamente o objecto da terceira questão.

bem — muito frequentemente — a totalidade dos seus rendimentos no Estado de emprego. Neste aspecto, estão portanto numa situação absolutamente equiparável à dos residentes. Será que se lhes pode aplicar a distinção entre residentes e não residentes quando, objectivamente, estão, do ponto de vista fiscal, *na mesma situação que os residentes?*

Quanto à terceira questão

66. Não tributado no Estado de residência, onde não recebe qualquer rendimento suficiente, o contribuinte que se encontra na situação do recorrente no processo principal⁶⁰ — parcialmente sujeito a imposto no Estado de emprego — não verá a sua situação subjectiva ser tida em conta por nenhum Estado: o Estado de residência não o sujeita a qualquer tributação e o Estado de emprego considera-o parcialmente sujeito a imposto, tributando-o objectivamente.

67. Esta espécie de «conflito negativo» de competências entre o Estado de emprego e o Estado de residência (que recusam ambos conceder deduções fiscais por encargos pessoais ou familiares) leva a uma «sobretributação» do não residente. Será que esta «sobretributação» constitui uma discriminação?

68. Sublinhe-se a importância prática da questão: os trabalhadores fronteiriços rece-

69. Esta situação lembra o caso Biehl, no qual o Tribunal de Justiça havia sublinhado que a violação do princípio da igualdade de tratamento era particularmente clara quando o contribuinte não residente *só tinha auferido rendimentos no Grão-Ducado do Luxemburgo*⁶¹.

70. O nacional de um Estado-membro que fez uso do direito de livre circulação que lhe é reconhecido pelo artigo 48.º, indo trabalhar para outro Estado-membro (onde recebe a totalidade dos seus rendimentos), apesar de continuar a residir no seu Estado de origem, deverá pagar imposto sobre os seus rendimentos recebidos no Estado de emprego sem que a sua situação subjectiva e os seus encargos familiares sejam tomados em consideração.

71. Daí resulta uma discriminação clara com desvantagem para o não residente, sujeito a um regime fiscal diferente do que é aplicável

60 — Parece que o pagamento pelo Reino da Bélgica de subsídios de desemprego à sua mulher cessou em 1988. R. Schumacker só auferiu rendimentos próprios na República Federal da Alemanha.

61 — N.º 16 do acórdão. V. igualmente o ponto 10 das conclusões do advogado-geral nesse processo: «... 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».

ao residente, embora a «determinação da matéria colectável» seja a mesma ⁶² e ambos estejam concretamente na mesma situação do ponto de vista fiscal.

72. Em especial, o não residente vê ser-lhe recusado o benefício do *splitting*, o qual tem por efeito atenuar a progressividade do imposto.

73. As consequências desta discriminação no domínio da livre circulação de pessoas não escaparam à Comissão, que adoptou, em 21 de Dezembro de 1993, a Recomendação 94/79/CE relativa à tributação de certos rendimentos auferidos por não residentes num Estado-membro diferente do da sua residência ⁶³:

«... a livre circulação de pessoas pode ser entravada por disposições em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares que tenham por efeito impor uma carga fiscal mais pesada aos não residentes do que aos residentes *que se encontram em situações comparáveis*» ⁶⁴. Os primeiros não devem ser privados «... dos benefícios e deduções fiscais de que usufruem os residentes, *sempre que uma parte preponderante dos seus rendimentos* seja obtida no país da actividade» ⁶⁵.

74. Por conseguinte, a Comissão recomenda aos Estados-membros que não tributem os rendimentos dos não residentes auferidos no Estado de emprego mais gravosamente do que faria se o contribuinte, cônjuge e filhos fossem residentes neste Estado-membro, desde que esses rendimentos constituam pelo menos 75% do seu rendimento total tributável ⁶⁶.

75. A existência da discriminação não oferece dúvidas quando o não residente auferir a totalidade dos seus rendimentos no Estado de emprego. E o que se passa se ele receber a maioria ou a quase totalidade dos seus rendimentos neste último Estado? Qual é o limite a partir do qual a sua situação deve ser equiparada à dos residentes? Na recomendação, a Comissão fixa-o em 75%. As legislações alemã e neerlandesa em 90%.

76. Penso que, na ausência de tal regulamentação, só uma apreciação factual a cargo do juiz nacional permitirá determinar o limite a partir do qual os rendimentos no Estado de residência são *suficientes* para que a situação pessoal do interessado seja tomada em consideração pelas autoridades fiscais deste Estado. Só os residentes deste último que não tenham atingido o limite poderão ser equiparados aos residentes do Estado de emprego onde obtêm o essencial dos seus rendimentos.

62 — N.º 19 do acórdão Comissão/França («crédito fiscal»).

63 — JO 1994, L 39, p. 22.

64 — Segundo considerando, sublinhado nosso.

65 — Sexto considerando, sublinhado nosso.

66 — Artigo 2.º, n.ºs 1 e 2.

77. Que justificação permitiria «salvar» a legislação alemã à luz do artigo 48.º do Tratado?

79/1070/CEE⁷⁰ e 92/12/CEE⁷¹ que a alteraram.

78. Sempre que está perante uma legislação fiscal discriminatória, o Tribunal de Justiça aprecia com todo o rigor as causas justificativas. Assim, uma desvantagem fiscal não é necessariamente justificada pelo facto de ser compensada por uma vantagem⁶⁷.

81. Com base nestes diplomas, o Tribunal rejeitou o argumento relacionado com a dificuldade sentida por uma administração fiscal em recolher os dados necessários à tributação de um contribuinte estabelecido noutro Estado-membro⁷².

79. No caso vertente, foram avançadas duas causas justificativas.

82. Mesmo partindo do pressuposto de que essa colaboração seja ainda hoje considerada insuficiente, penso que a fundamentação que o Tribunal de Justiça desenvolveu relativamente à possibilidade de dedução das contribuições em matéria de seguro é aplicável às deduções ou abatimentos a que o contribuinte integralmente sujeito a imposto pode aspirar:

a) *A tomada em consideração da situação subjectiva do contribuinte deve ficar reservada à administração fiscal do Estado de residência, única a poder dela ter conhecimento correcto.*

«Todavia, a impossibilidade de solicitar tal colaboração (entre autoridades fiscais dos Estados-membros) não pode justificar a impossibilidade de dedução das cotizações de seguro. Com efeito, *nada impede as autoridades fiscais em causa de exigir ao interessado*

80. Neste aspecto, desenvolveu-se uma troca de informações entre administrações nacionais, nomeadamente sob a égide da Directiva 77/799⁶⁸ (apesar de o n.º 1 do artigo 8.º deste diploma estabelecer limites à colaboração entre as administrações fiscais dos Estados-membros⁶⁹), e das Directivas

70 — Directiva do Conselho de 6 de Dezembro de 1979 que altera a Directiva 77/799/CEE relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-membros no domínio dos impostos directos (JO L 331, p. 8; EE 09 F1 p. 114).

71 — Directiva do Conselho de 25 de Fevereiro de 1992 relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1).

72 — N.º 18 do acórdão Bachmann e n.º 22 do acórdão Halliburton Services.

67 — V. o n.º 21 do acórdão Comissão/França («crédito fiscal»).

68 — Já referida na nota 24.

69 — V. o n.º 20 do acórdão Bachmann.

*as provas que julguem necessárias e, eventualmente, de recusar a dedução se tais provas não forem apresentadas»*⁷³.

b) *A coerência do sistema fiscal impede a equiparação, em tal situação, entre não residente e residente*

83. Já demonstrei que a distinção entre residentes e não residentes se explica quando os rendimentos destes últimos têm origem tanto no Estado de residência como no Estado de emprego. Em contrapartida, o estatuto fiscal do não residente deve poder ser equiparado ao do residente quando o primeiro obtém os seus rendimentos exactamente nas mesmas condições que o segundo. Acresce que, neste caso, a «sobretaxação» do não residente é tanto mais injusta quanto tem por efeito aumentar a sua contribuição fiscal num Estado em que não reside.

84. Isto é tão verdadeiro que a República Federal da Alemanha, numa primeira fase, adaptou a sua legislação fiscal a fim de permitir aos trabalhadores fronteiriços provenientes dos Países Baixos que auferem pelo menos 90% dos seus rendimentos mundiais na Alemanha beneficiar do regime fiscal apli-

cável aos residentes desse Estado⁷⁴, nomeadamente do *splitting*. Numa segunda fase, o legislador alemão alinhou o regime de todos os não residentes que obtêm pelo menos 90% dos seus rendimentos na Alemanha pelo dos residentes deste Estado, à excepção do *splitting*⁷⁵.

85. Para justificar a diferença de tratamento que a sua legislação estabelece entre os trabalhadores fronteiriços provenientes da Bélgica e os de origem neerlandesa, o Governo alemão alega que a extensão aos primeiros da concessão do estatuto de contribuinte integralmente sujeito poderia obrigá-lo a generalizar esse estatuto a todos os trabalhadores não residentes ou não nacionais que poderiam invocar o princípio constitucional da igualdade de tratamento.

86. Saliente-se que a ruptura de igualdade existe actualmente, tendo mesmo sido decla-

74 — Lei de 21 de Outubro de 1980 relativa à aplicação do protocolo adicional de 13 de Março de 1980 à convenção de 16 de Julho de 1959, celebrada entre a República Federal da Alemanha e o Reino dos Países Baixos para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património, bem como em relação a diversos outros impostos, e que regula alguns outros aspectos de natureza fiscal (AGGrenz NL, BGBl. I, 1980, 1999, BStBl. I, 1980, p. 725). Refira-se também que, reciprocamente, o direito fiscal neerlandês equipara aos contribuintes integralmente sujeitos as pessoas que obtêm pelo menos 90% dos seus rendimentos mundiais nos Países Baixos sem aí residir («Resolutie» do secretário de Estado das Finanças de 21 de Dezembro de 1976, n.º 27-621782, e de 28 de Dezembro de 1989, n.º DB 89/2184, BNB 1990/100 e, desde 1 de Janeiro de 1990, Wet op de Inkomstenbelasting 1964, artigos 53a e 53b). V. igualmente o ponto 11.5 das observações da Comissão.

75 — Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz), de 24 de Junho de 1994, BGBl. I, n.º 39, p. 1395.

73 — N.º 20 do acórdão Bachmann, sublinhado nosso.

rada pelo Bundesfinanzhof num acórdão de 20 de Abril de 1988 ⁷⁶:

«Seria contrário ao artigo 3.º da Lei Fundamental conceder aos trabalhadores fronteiriços provenientes de outros Estados vizinhos um tratamento diferente daquele que é dado aos provenientes dos Países Baixos.»

87. O Governo alemão não pode, em todo o caso, justificar uma violação do artigo 48.º pelas consequências financeiras excessivas que teria a generalização de um direito que já reconheceu a certos não residentes. O Tribunal de Justiça já respondeu a este tipo de argumentação no acórdão Comissão/França («crédito fiscal») ⁷⁷. Um Estado-membro só pode limitar o direito a uma vantagem fiscal se for respeitado o princípio da não discriminação.

88. Em todo o caso, verifica-se que a equiparação, em certas condições precisas, dos não residentes aos residentes estabelecida na recente legislação fiscal alemã não põe em perigo a coerência do sistema fiscal nacional. Esta equiparação permite, pelo contrário, garantir o respeito pelo princípio da igualdade.

89. E o que se passa com o *splitting*, cujo benefício é recusado pela Grenzpendlergesetz aos não residentes?

90. Aqui não existe qualquer risco de se tomar em consideração duas vezes a situação familiar do contribuinte, uma vez que este não é tributado no Estado de residência.

91. A dificuldade provém do facto de, no caso em apreço, a aplicação do *splitting* levar a tomar em consideração os rendimentos obtidos pela esposa no Estado de residência (subsídio de desemprego), os quais não são tributados na Alemanha.

92. O juiz *a quo* reconhece que esta «tomada em consideração para efeitos de progressividade... parece tecnicamente realizável» ⁷⁸, o que é confirmado pelo facto de os trabalhadores fronteiriços provenientes dos Países Baixos de tal já beneficiarem.

93. Seria levado a ver uma impossibilidade de estender o *splitting* aos não residentes se se verificasse que residentes na Alemanha colocados numa situação comparável à do recorrente no processo principal dele estavam privados.

76 — I R 219/82, BStBl. 1990, Teil II, p. 701, BFHE Bd 154, pp. 38, 46.
77 — N.º 25.

78 — Ponto II, B, 2.2, do despacho de reenvio (p. 8 da tradução portuguesa).

94. Ora, os casais que residem na Alemanha estão integralmente sujeitos e beneficiam sistematicamente do *splitting*. Além disso, resulta das observações do juiz *a quo* que um casal com residência ao mesmo tempo na Alemanha e na Bélgica dele poderia também beneficiar ⁷⁹.

95. Daqui concluo que, para efeitos de aplicação da progressividade do imposto, os rendimentos do cônjuge podem ser tomados em consideração, quer este seja ou não residente ⁸⁰.

96. Finalmente, o benefício do *splitting* não pode ser recusado em razão de dificuldades na troca de informações entre administrações fiscais nacionais. Já me expliquei quanto a este ponto ⁸¹.

97. *Na hipótese extremamente precisa submetida ao Tribunal de Justiça, a coerência do sistema fiscal não impõe a distinção entre residentes e não residentes mas, pelo contrário, a equiparação dos segundos aos primeiros. Sujeitos às mesmas obrigações fiscais, devem beneficiar das mesmas vantagens e, nomeadamente, dos mesmos abatimentos fiscais.*

98. Sublinhe-se, no momento de concluir, que a distinção entre residentes e não residentes não é absoluta. Várias legislações fiscais dos Estados-membros consideram residentes pessoas que não têm neles domicílio, tributando-as de forma integral. O § 1, n.º 2, da EStG, que visa os funcionários não residentes, ou o regime fiscal alemão dos «duplos residentes» são disso exemplo.

Quanto à quarta questão

99. Será que o artigo 48.º impõe que o Estado de emprego aplique aos não residentes colocados na situação do recorrente no processo principal o princípio da regularização anual das retenções na fonte a título de imposto profissional (Lohnsteuerjahresausgleich) e da declaração-liquidação de imposto sobre o rendimento (Veranlagung Zur Einkommensteuer)? Dito de outro modo, será que o artigo 48.º impõe a igualdade de tratamento não só quanto às regras fiscais substantivas, mas também no plano processual?

100. A legislação alemã prevê a regularização anual das retenções na fonte a título de imposto profissional relativamente aos contribuintes integralmente sujeitos a imposto. A entidade patronal está obrigada a restituir ao assalariado uma parte do imposto sobre o rendimento caso o montante total das quan-

79 — *Ibidem*.

80 — V. as observações do recorrente no processo principal, pp. 43 e 44 da tradução francesa. V. igualmente Saß, G.: «Zum Einfluß der Rechtsprechung des EuGH auf die beschränkte Einkommen-und Körperschaftsteuerpflicht», DB, Heft 17 vom 24.4.92, pp. 857, 862.

81 — Pontos 80 e segs.

tias retidas mensalmente exceda o montante resultante da tabela de tributação anual. Os não residentes — parcialmente sujeitos a imposto — não beneficiam desta regularização ⁸²; a soma das retenções na fonte mensais constitui a tributação definitiva.

101. Se pode assim escapar a eventuais pagamentos de impostos em atraso ⁸³, o não residente fica, sobretudo, privado da possibilidade de invocar despesas ou encargos excepcionais que poderiam originar uma restituição de imposto. O não residente fica especialmente desfavorecido se deixar o Estado de emprego *no decurso do ano* (ou se para ele vier trabalhar no decurso do ano, como acontece com o recorrente no processo principal relativamente ao ano de 1988).

102. A partir do momento em que a situação do não residente é *comparável* à do residente, isto é, em que recebe a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos no Estado de emprego, é essa diferença de tratamento compatível com o artigo 48.º do Tratado?

103. Em meu entender, esta questão já foi decidida no acórdão Biehl.

104. Nesse processo, o contribuinte que deixou o Grão-Ducado do Luxemburgo no decurso do ano não podia beneficiar, contrariamente aos residentes, de um eventual reembolso, no fim do ano, de um excesso de imposto pago à administração fiscal no âmbito de retenções na fonte. Verificando que os contribuintes que deixam o Estado de emprego (ou nele se estabelecem) durante o ano são principalmente nacionais de outros Estados-membros, o Tribunal de Justiça identificou uma discriminação dissimulada ⁸⁴.

105. No caso em apreço, ao privar os não residentes do direito à regularização anual das retenções na fonte, a legislação fiscal alemã priva-os de uma *vantagem*, isto é, do direito à restituição de um eventual excesso de imposto (quando as retenções mensais excedem o montante total dos impostos devidos em relação ao ano fiscal em causa) de que os residentes, pelo contrário, podem beneficiar.

106. A obrigação de conceder aos nacionais de outro Estado-membro as mesmas vantagens fiscais que aos nacionais estende-se às regras processuais e às modalidades de cobrança do imposto. O Tribunal de Justiça já considerou que a mera possibilidade de um recurso gracioso de uma decisão em matéria de impostos julgada injusta não podia justificar a manutenção de uma disposição processual fiscal discriminatória ⁸⁵.

82 — § 50, n.º 5, da EStG.

83 — V. o despacho do juiz *a quo*, II, B, 4.

84 — Acórdão Biehl, n.º 14.

85 — *Ibidem*, n.ºs 17 e 18.

107. Existe, por conseguinte, uma violação ao disposto no artigo 48.º do Tratado, a qual fora, aliás, identificada pela Comissão na sua resposta escrita à pergunta colocada por um parlamentar europeu em 26 de Outubro de 1992⁸⁶.

108. Duas observações finais.

109. Em primeiro lugar, a solução por mim preconizada é compatível com o acórdão Werner que, recorde-se, dizia respeito a uma situação interna de um Estado-membro, não

tendo o Tribunal de Justiça identificado nem uma discriminação dissimulada em razão da nacionalidade, nem uma violação ao artigo 52.º

110. Em segundo lugar, não existe, no caso vertente, qualquer risco de que o contribuinte, ao proceder a uma espécie de fórum shopping fiscal, escolha estabelecer a sua residência no Estado em que a tributação é mais favorável, como teme o Governo dinamarquês. Alinhar o regime fiscal do não residente pelo do residente quando ambos obtêm a totalidade dos seus rendimentos no Estado de emprego tem, pelo contrário, o efeito de tornar a escolha de residência neutra do ponto de vista fiscal.

111. Concluo, por conseguinte, que o Tribunal de Justiça deve declarar que:

- «1) Qualquer legislação fiscal que sujeite a um regime distinto os residentes e os não residentes quanto ao imposto sobre o rendimento pode enquadrar-se no âmbito de aplicação do artigo 48.º do Tratado CE.
- 2) Em princípio, este artigo não se opõe a que um trabalhador assalariado não residente seja tributado pelo Estado de emprego mais gravosamente do que um residente que ocupe o mesmo emprego, desde que não se encontrem em situações comparáveis do ponto de vista fiscal.
- 3) Em contrapartida, este artigo opõe-se a que o Estado-membro A fixe, no caso de um trabalhador que reside no território do Estado-membro B, que exerce

86 — Pergunta escrita n.º 2579/91 (JO 1993, C 16, p. 1).

uma actividade assalariada no território do Estado-membro A e que 1) auferir no Estado-membro A a totalidade ou a maior parte dos seus rendimentos e 2) não auferir no Estado-membro B rendimentos suficientes para nele estar sujeito a uma tributação subjectiva tendo em conta a sua situação pessoal, um imposto sobre o rendimento superior ao que é exigido a uma pessoa que reside nesse Estado-membro A e apresenta a mesma matéria colectável. Este trabalhador deve, portanto, poder beneficiar das mesmas vantagens fiscais que o residente.

- 4) O artigo 48.º opõe-se a que este assalariado seja privado da regularização anual das retenções na fonte a título de imposto profissional e da declaração-liquidação do imposto sobre o rendimento se o assalariado residente colocado na mesma situação delas beneficiar.»