

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

PHILIPPE LÉGER

apresentadas em 13 de Julho de 2006¹

1. No presente processo, o Bundesfinanzhof (Alemanha) coloca ao Tribunal de Justiça a questão de saber se o artigo 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE) deve ser interpretado no sentido de que se opõe às disposições nacionais que negam a um contribuinte residente o benefício da tributação conjunta com o seu cônjuge, com a justificação de este cônjuge residir noutro Estado-Membro, onde auferiu rendimentos qualificados como não tributáveis nesse Estado.

3. Por força do § 1, n.º 1, da EStG 1997, as pessoas singulares que tenham o seu domicílio ou residência habitual no território nacional estão integralmente sujeitas ao imposto alemão sobre o rendimento. Nos termos do n.º 3 desta disposição, as pessoas singulares que não tenham domicílio nem residência habitual no território nacional podem requerer ser aí integralmente tributadas caso auferam rendimentos alemães na acepção do § 49 do EStG 1997, e na condição de esses rendimentos estarem em pelo menos 90% sujeitos ao imposto alemão sobre o rendimento («limiar quantitativo relativo»), ou de os rendimentos não sujeitos a tributação na Alemanha não ultrapassarem 12 000 DEM («limiar quantitativo absoluto»).

I — A legislação nacional

2. O regime geral alemão em matéria de tributação das pessoas singulares, no que respeita ao período em causa no processo principal, é regido pela Einkommensteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o rendimento, na versão aplicável em 1997, a seguir «EStG 1997»).

4. Por outro lado, o § 1a, ponto 2, da EStG 1997, dispõe que, para cidadãos dos Estados-Membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu (EEE), é possível, para efeitos da aplicação do § 26 da EStG 1997, que o cônjuge de quem esteja integralmente sujeito por força do § 1, n.º 1, ou do § 1, n.º 3, da EStG 1997 seja tratado como integral-

¹ — Língua original: francês.

mente sujeito, na condição de ter o seu domicílio ou a sua residência habitual no território de outro Estado-Membro da União Europeia ou de um Estado Membro do EEE.

7. Segundo o § 26 da EStG 1997, os cônjuges não separados permanentemente e que se encontrem ambos integralmente sujeitos a imposto na acepção do artigo 1.º, n.º 1, ou do artigo da EStG 1997, podem requerer a tributação conjunta.

5. Acresce que as condições referidas no § 1, n.º 3, da EStG 1997 se aplicam ao cônjuge que não tenha o seu domicílio ou a sua residência habitual na Alemanha. Assim, para que o cônjuge não residente seja considerado integralmente sujeito, a parte dos rendimentos sujeitos ao imposto alemão deve ser igual ou superior a 90% do total dos rendimentos universais do casal ou então os rendimentos não sujeitos ao imposto alemão não devem ultrapassar o limite quantitativo absoluto, isto é, o montante de 24 000 DEM.

8. Neste caso, em conformidade com o § 26b da EStG 1997, os rendimentos dos cônjuges são somados e são-lhes imputados em conjunto. Os cônjuges são então tratados como conjuntamente sujeitos ao imposto.

6. Os rendimentos universais do casal devem ser determinados segundo o direito alemão, sem distinção entre os rendimentos auferidos na Alemanha e os auferidos no estrangeiro. Uma vez que as disposições conjugadas dos §§ 1, n.º 3, segundo período, e 1a, n.º 1, ponto 2, não prevêem uma regra especial relativa à forma de determinar o rendimento, o conceito de «rendimentos» deve ser extraído, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, do direito fiscal alemão em matéria de imposto sobre o rendimento, mesmo quando os referidos rendimentos não estejam isentos de imposto ou sejam mencionados como tal no Estado de residência.

9. Este método visa ter em conta a situação pessoal e familiar do casal, levando a uma tributação menos pesada quando exista uma diferença relevante entre os rendimentos auferidos pelos cônjuges ou quando um dos cônjuges não auferir qualquer rendimento. Assim, o mínimo vital fica garantido, já que os cônjuges beneficiam de duas parcelas de base isentas de imposto sobre o rendimento.

10. Há que precisar ainda que, por força do § 22, ponto 1, da EStG 1997, os rendimentos decorrentes de prestações periódicas que não fazem parte dos tipos de rendimentos

descritos no § 2, n.º 1, pontos 1 a 6, da EStG 1997², são tidos em conta no cálculo dos limites previstos nos §§ 1 e 1a da EStG 1997 como pertencentes à categoria «outros rendimentos».

11. Finalmente, nos termos do § 3, ponto 1, alínea d), e ponto 67, da EStG 1997, as prestações de maternidade e o abono de educação pagos segundo o direito alemão são considerados rendimentos nacionais isentos de imposto.

II — Os factos e o processo principal

12. Durante o ano de 1997, G. Meindl, cidadão austríaco residente na Alemanha, auferiu neste país rendimentos provenientes de uma profissão liberal e da exploração de uma actividade artesanal num montante total de 138 422 DEM. A sua mulher, Sr.^a Meindl-Berger, residente na Áustria, não exerceu qualquer actividade profissional no ano em causa mas recebeu da República da Áustria um subsídio de parto de 142 586 ATS, um abono de maternidade de 47 117 ATS e abonos familiares de 15 600 ATS, o que corresponde ao contravalor total de 26 994,73 DEM.

2 — Estes rendimentos, enumerados no § 2.º, n.º 1, primeiro período, da EStG 1997, são os rendimentos provenientes de uma actividade agrícola ou silvícola, os rendimentos auferidos de uma actividade artesanal ou comercial, os rendimentos auferidos de uma actividade profissional independente, os rendimentos auferidos de uma actividade profissional assalariada, os rendimentos de valores mobiliários e os rendimentos resultantes de locação.

13. Segundo o direito fiscal austríaco, os «rendimentos» auferidos pela Sr.^a Meindl-Berger não são tributáveis.

14. Em conformidade com o direito alemão, G. Meindl apresentou ao Finanzamt, autoridade alemã competente em matéria fiscal, um pedido para beneficiar da tributação conjunta. O seu pedido foi indeferido por esta autoridade, a qual submeteu G. Meindl a uma tributação separada, no montante de 45 046 DEM, considerando-o, portanto, como solteiro.

15. Por um lado, segundo o Finanzamt, as condições previstas nos artigos 1a, n.º 1, ponto 2, e 1.º, n.º 3, da EStG 1997 não estavam preenchidas, pois a parte dos rendimentos dos cônjuges auferidos na Alemanha era inferior a 90% do respectivo montante total. Por outro lado, o montante dos rendimentos auferidos pela Sr.^a Meindl-Berger na Áustria era superior ao limite dos 24 000 DEM fixado pela conjugação das disposições dos artigos 1.º, n.º 3, segundo período, e 1a, n.º 1, ponto 2, último período, da EStG 1997.

16. Com efeito, o Finanzamt considera que, não tendo as prestações compensatórias recebidas pela Sr.^a Meindl-Berger sido pagas ao abrigo do direito nacional alemão, não estão isentas de imposto por força do artigo 3.º, ponto 1, alínea d), da EStG 1997. Por esse facto, em virtude do artigo 22.º,

ponto 1, da EStG 1997, estas prestações devem ser tidas em conta na determinação do limite quantitativo enquanto rendimentos estrangeiros.

tação conjunta dos seus rendimentos com os da sua [mulher] residente na Áustria, da qual não está separado, com a justificação de que esta recebeu mais de 10% dos rendimentos comuns e mais de 24 000 DEM e de que estes rendimentos estão isentos de tributação na Áustria?»

17. Interposto recurso gracioso que se revelou infrutífero, G. Meindl interpôs recurso judicial da decisão do Finanzamt perante o Finanzgericht. Este julgou procedente o seu pedido, tendo decidido que tinha o direito de beneficiar de uma tributação conjunta, devendo o conceito de «rendimento» ser interpretado restritivamente de acordo com o direito comunitário.

IV — Análise

20. A título prévio, importa apreciar se a situação de G. Meindl se enquadra no âmbito de aplicação do artigo 52.º do Tratado.

18. O Finanzamt interpôs recurso de Revista para o Bundesfinanzhof.

21. Ao contrário do governo alemão, não vemos razão para duvidar da correcção jurídica da análise do Bundesfinanzhof, segundo a qual a situação de G. Meindl se insere efectivamente no âmbito de aplicação do artigo 52.º do Tratado.

III — A questão prejudicial

19. O Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial seguinte:

22. Por um lado, decorre de jurisprudência assente que o artigo 52.º do Tratado não é aplicável a situações confinadas ao interior de um único Estado-Membro³. No presente caso, G. Meindl, um cidadão austríaco, trabalha e reside na Alemanha, o que demonstra que a situação não se limita a um único Estado-Membro. Por outro lado,

«Há violação do artigo 43.º [CE] quando, em sede de imposto sobre o rendimento, é negada a um contribuinte residente a tribu-

3 — V., por exemplo, os acórdãos de 23 de Abril de 1991, Höfner e Elser (C-41/90, Colect., p. I-1979, n.º 37); de 28 de Janeiro de 1992, Steen (C-332/90, Colect., p. I-341, n.º 9), e de 16 de Janeiro de 1997, USSL n.º 47 di Biella (C-134/95, Colect., p. I-195, n.º 19).

por força do artigo 52.º do Tratado, segundo parágrafo, a liberdade de estabelecimento compreende o acesso a actividades *não assalariadas* e o respectivo exercício. Ora, decorre da decisão do órgão jurisdicional de reenvio que G. Meindl exerceu na Alemanha uma profissão liberal. Daí resulta que fez uso da sua liberdade de estabelecimento.

23. Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 52.º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que seja negada a um contribuinte residente na Alemanha a tributação conjunta com o seu cônjuge residente na Áustria, de quem não está separado, com a justificação de este ter recebido simultaneamente mais de 10% dos rendimentos comuns e mais de 24 000 DEM mesmo apesar de esses rendimentos estarem isentos de imposto ao abrigo do direito austríaco.

24. O governo alemão considera que há que responder negativamente a esta questão.

25. Não partilhamos desse entendimento.

26. Importa, primeiro que tudo, lembrar que, embora a fiscalidade directa seja da

competência dos Estados-Membros, estes últimos devem exercê-la no respeito pelo direito comunitário⁴. De onde decorre que os Estados-Membros não devem violar, no exercício das suas competências, as liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado, tais como a liberdade de estabelecimento⁵.

27. Isso significa, designadamente, que os Estado-Membros devem abster-se não apenas de quaisquer discriminações ostensivas em função da nacionalidade, mas também de quaisquer formas dissimuladas de discriminação que, por aplicação de outros critérios de distinção, levem na prática ao mesmo resultado⁶.

28. Contudo, só haverá discriminação quando se verificar a aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou a aplicação da mesma regra a situações diferentes⁷.

29. Em matéria de impostos directos, o Tribunal de Justiça já decidiu, designada-

4 — V., nomeadamente, os acórdãos de 21 de Novembro de 2002, X e Y (C-436/00, Colect., p. I-10829, n.º 32 e jurisprudência aí referida), e de 13 de Novembro de 2003, Schilling e Fleck-Schilling (C-209/01, Colect., p. I-13389, n.º 22).

5 — V., nomeadamente, os acórdãos de 28 de Janeiro 1986, Comissão/França (270/83, Recueil, p. 273, n.º 13), e de 11 de Março de 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Colect., p. I-2409, n.º 40).

6 — V., nomeadamente, acórdãos de 12 de Fevereiro de 1974, Sotgiu (152/73, Colect., p. 153, n.º 11); de 21 de Novembro de 1991, Le Manoir (C-27/91, Colect., p. I-5531, n.º 10), e de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225, n.º 26).

7 — V., por exemplo, o acórdão de 11 de Agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Colect., p. I-2493, n.º 17).

mente nos acórdãos Schumacker, já referido, e de 12 de Junho de 2003, Gerritse⁸, que, regra geral, a situação dos residentes e a dos não residentes não são comparáveis. Com efeito, o rendimento auferido pelo não residente no território nacional constitui, o mais das vezes, apenas uma parte do seu rendimento, centralizado no local da sua residência. Acresce que a capacidade contributiva pessoal do não residente, que resulta da tomada em consideração do conjunto dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode ser mais facilmente apreciada no local onde este tem o centro dos seus interesses pessoais e matrimoniais, que corresponde, geralmente, à sua residência habitual⁹.

30. No caso em apreço, G. Meindl, ainda que cidadão austríaco, reside e auferir a totalidade dos seus rendimentos na Alemanha.

31. No entanto, é tratado de maneira diferente da de um contribuinte residente na Alemanha cujo cônjuge, que não auferir rendimentos, reside igualmente nesse Estado-Membro.

32. Com efeito, por força da EStG 1997, as autoridades alemãs recusaram ter em conta a situação pessoal e familiar de G. Meindl, com

a justificação de a sua mulher residir na Áustria e aí receber rendimentos que excediam 10% dos rendimentos do agregado familiar e 24 000 DEM. G. Meindl é assim considerado como solteiro pelas autoridades fiscais alemãs.

33. Ora, como já vimos anteriormente, por força deste mesmo EStG 1997, o benefício da tributação conjunta é concedido a um contribuinte residente na Alemanha cujo cônjuge sem profissão resida igualmente no território deste Estado-Membro.

34. Esta diferença de tratamento entre um contribuinte residente na Alemanha cujo cônjuge, sem profissão, resida noutro Estado-Membro e um contribuinte residente na Alemanha cujo cônjuge, sem profissão, resida neste Estado-Membro assenta numa diferença objectiva de situações, não podendo, assim, ser qualificada de discriminação indirecta em função da nacionalidade?

35. Não nos parece ser o caso.

36. Com efeito, entendemos que um cidadão austríaco que trabalha e reside na Alemanha, e cujo cônjuge não trabalha e reside noutro Estado-Membro, encontra-se, objectivamente, na mesma situação fiscal de um contribuinte residente na Alemanha que

8 — C-234/01, Colect., p. I-5933.

9 — Acórdãos, já referidos, Schumacker (n.ºs 31e 32) e Gerritse (n.º 43).

ocupe o mesmo emprego e cujo cônjuge residente nesse mesmo Estado-Membro não exerça nenhuma actividade. Em ambos os casos, os rendimentos do agregado familiar provêm da actividade de apenas um dos cônjuges.

37. A exigência relativa ao local de residência do cônjuge sem profissão, que está na origem da diferença de tratamento, é, em nossa opinião, uma condição que os cidadãos nacionais poderão satisfazer mais facilmente do que os cidadãos de outros Estados-Membros, cujos membros do agregado familiar residem com maior frequência fora do território alemão.

38. Segundo cremos, a analogia destas duas situações deveria ser examinada de acordo com uma lógica similar à que foi adoptada pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão de 19 de Maio de 2000, Zurstrassen¹⁰.

39. Com efeito, nesse acórdão, o Tribunal entendeu que o benefício da tributação conjunta não poderia ser negado a um contribuinte residente pelo facto de o seu cônjuge, de quem não está separado, viver noutro Estado-Membro.

40. É verdade que, ao contrário da Sr.^a Zurstrassen, a Sr.^a Meindl-Berger recebe no Estado da sua residência rendimentos considerados tributáveis à luz do direito alemão.

41. Todavia, decorre da decisão do órgão jurisdicional de reenvio, que esses rendimentos constituem, *por natureza*, prestações não tributáveis na Áustria.

42. Lembramos que, no seu acórdão de 1 de Julho de 2004, Wallentin¹¹, o Tribunal de Justiça entendeu que os rendimentos não tributáveis não constituíam rendimentos significativos, de forma que o Estado no qual esses rendimentos foram auferidos não está em posição de conferir um benefício fiscal em resultado de se tomar em consideração a situação pessoal e familiar do contribuinte.

43. A solução encontrada nesse acórdão parece-nos poder ser transposta para o caso em apreço. Com efeito, por um lado, se as prestações recebidas pela Sr.^a Meindl-Berger tivessem sido recebidas ao abrigo do direito alemão, teriam ficado isentas de imposto na Alemanha, o que demonstra que podem ser consideradas não tributáveis por natureza ao abrigo do direito alemão. As prestações não

10 — C-87/99, Colect., p. I-3337, n.º 23.

11 — C-169/03, Colect., p. I-6443, n.ºs 17 e 18.

teriam assim entrado no cálculo dos rendimentos universais do casal. Por outro lado, se seguíssemos a tese do governo alemão, a situação pessoal e familiar do contribuinte residente na Alemanha não seria tida em conta na Alemanha nem na Áustria.

46. No caso presente, é a República Federal da Alemanha, Estado no qual G. Meindl reside, aufere a quase totalidade dos rendimentos do seu agregado familiar e é obrigatoriamente tributado, que está em melhor posição para tomar em conta a situação pessoal e familiar deste último.

44. Com efeito, G. Meindl, que reside na Alemanha, não aufere qualquer rendimento na Áustria, e os únicos recursos do agregado familiar recebidos neste Estado são prestações que aí não são tributáveis. Pelo que, a situação pessoal e familiar de G. Meindl não poderá ser tida em conta na Áustria.

47. Por conseguinte, consideramos que a diferença de tratamento entre contribuintes residentes cujo cônjuge sem profissão resida noutro Estado-Membro e contribuintes residentes cujo cônjuge sem profissão resida no território nacional, tal como resulta da EStG 1997, deve ser considerada uma discriminação indirecta em função da nacionalidade, contrária ao artigo 52.º do Tratado.

45. Ora, precise-se que, de acordo com jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, a discriminação consiste no facto de a situação pessoal e familiar do contribuinte não ser tida em conta nem no seu Estado de emprego nem no seu Estado de residência¹².

48. Em face do exposto, propomos que se responda que o artigo 52.º do Tratado deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que seja negada a um contribuinte residente na Alemanha a tributação conjunta com o seu cônjuge residente na Áustria, de quem não está separado, com a justificação de o cônjuge ter auferido simultaneamente mais de 10% dos rendimentos comuns e mais de 24 000 DEM, mesmo apesar de esses rendimentos estarem isentos de imposto ao abrigo do direito austríaco.

12 — Acórdão Schumacker, já referido, n.º 38. Precisamos ainda que, no seu acórdão de 11 de Dezembro de 2002, De Groot (C-385/00, Colect., p. I-11819, n.º 101), o Tribunal entendeu que a tomada em consideração da situação pessoal e familiar dos contribuintes deve ser assegurada pelos Estados-Membros, independentemente da forma como os Estados repartiram essa obrigação entre eles.

V — Conclusão

49. À luz destas considerações, propomos ao Tribunal de Justiça que responda da seguinte maneira à questão prejudicial colocada pelo Bundesfinanzhof:

«O artigo 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE) deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que seja negada a um contribuinte residente na Alemanha a tributação conjunta com o seu cônjuge residente na Áustria, de quem não está separado, com a justificação de o cônjuge ter auferido simultaneamente mais de 10% dos rendimentos comuns e mais de 24 000 DEM, mesmo apesar de estes rendimentos estarem isentos de imposto ao abrigo do direito austríaco.»