CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

apresentadas em 27 de Janeiro de 2000 *

1. O Tribunal administratif (Luxemburgo) submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), uma questão prejudicial pedindo a interpretação do artigo 48.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 39.° CE) e de algumas disposições do Regulamento (CEE) n.° 1612/68 [1].

A questão que se põe é, no essencial, a de saber se um trabalhador nacional de um Estado-Membro pode ser obrigado por outro Estado-Membro, no qual reside e onde recebe a quase totalidade dos rendimentos do seu agregado familiar, a pagar o imposto sobre o rendimento como solteiro devido ao facto de o seu cônjuge, do qual não está separado, e dos seus filhos não residirem no mesmo Estado.

I — Matéria de facto

2. Segundo se deduz do despacho de reenvio, tanto P. Zurstrassen, que é o demandante no processo principal, como a mulher, são de nacionalidade belga.

P. Zurstrassen fez a maior parte dos seus estudos na Bélgica, país onde trabalhava e residia antes de lhe ter sido proposto o emprego que exerce no Luxemburgo. Para aceitar este trabalho, teve que se instalar neste último país, mas a mulher e os filhos, por razões de escolaridade destes, continuaram a viver na Bélgica.

O casal recebe a quase totalidade dos seus rendimentos, provenientes da remuneração auferida por P. Zurstrassen, no Luxemburgo. A mulher vive em Battice (Bélgica), onde P. Zurstrassen se desloca nos fins-de-semana, não exerce qualquer actividade económica, não dispõe de rendimentos próprios e não está sujeita a tributação neste país [2].

3. Em 1995 e 1996, P. Zurstrassen morava num prédio arrendado no Luxemburgo, aonde a mulher se deslocava ocasionalmente, sem que tal significasse, segundo a lei local, que adquirira domicílio fiscal neste Estado [3]. Nas declarações de imposto sobre o rendimento que apresentou relati-

* Língua original: espanhol.

1 — Regulamento do Conselho de 15 de Outubro de 1968, relativo à livre circulação dos trabalhadores na Comunidade (JO L 257, p. 2; EE 05 F1 p. 77).

2 — Um certificado emitido em 4 de Setembro de 1998 pelo Bureau central de taxation de l'administration des contributions directes de Verviers (Bélgica) atesta que a mulher de P. Zurstrassen «não auferiu qualquer rendimento durante os anos de 1995 e 1996, não estando, portanto, sujeita a imposto».

3 — O facto de o casal ter adquirido em 1 de Abril de 1998 um apartamento na cidade do Luxemburgo é irrelevante para o presente efeito, já que essa compra foi efectuada em momento posterior aos exercícios fiscais em discussão entre as partes no processo principal.

vas a estes anos, P. Zurstrassen indicou que tinha domicílio no Luxemburgo e que a mulher residia na Bélgica. Nos avisos de liquidação que lhe foram enviados pela administração das contribuições directas, foi classificado na categoria fiscal 1, que é a correspondente aos solteiros. O interessado reclamou destas liquidações para o director da administração das contribuições directas.

II — A questão prejudicial

4. Como este órgão da administração fiscal não resolvia as reclamações, P. Zurstrassen interpôs recurso para o tribunal administratif, que, antes de se pronunciar quanto ao mérito, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 48.° do Tratado da União Europeia e o artigo 1.°, n.° 1, do Regulamento (CEE) n.° 1612/68 [4], de 15 de Outubro de 1968, opõem-se a uma regulamentação nacional que sujeita o benefício da tributação conjunta dos dois cônjuges e da correspondente inclusão na classe II do imposto, que concede, sob certas condições, aos cônjuges um encargo fiscal mais favorável do que o que sobre eles incidiria em caso de tributação individual, desde que os dois cônjuges não separados de facto nem por força de uma decisão judicial tenham os seus domicílios fiscais respectivos no mesmo Estado-Membro, excluindo desse modo do benefício desse regime de tributação um cônjuge que se estabelece num Estado-Membro deixando o resto da sua família noutro Estado-Membro?»

III — A legislação nacional

5. O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares rege-se pela lei de 1967, na redacção que lhe foi dada em 1990 [5]. No seu artigo 2.°, n.° 1, estabelece-se que as pessoas singulares são consideradas contribuintes residentes ou não residentes consoante tenham ou não o seu domicílio fiscal ou residência habitual no Grão-Ducado. Regulando a tributação conjunta dos cônjuges, o artigo 3.° inclui os cônjuges que, no decurso do exercício fiscal coincidente com o ano civil, sejam contribuintes residentes desde que não vivam separados em virtude de uma dispensa legal ou de uma decisão judicial.

6. Para efeitos de aplicação da tabela de cálculo do imposto, os contribuintes são classificados em categorias. Constam da categoria 1 os solteiros sem filhos e, em determinadas circunstâncias, os separados e divorciados sem filhos. A categoria 2 destina-se aos casados que podem ser

4 — Já referido na nota 1, *supra*.

5 — Lei do imposto sobre o rendimento (LIR), alterada, de 4 de Dezembro de 1967 (*Mémorial* A 1967, n.° 79), na redacção que lhe foi dada pela Lei de 6 de Dezembro de 1990.

tributados conjuntamente, ficando abrangidos na categoria 1, entre outros, os viúvos. O imposto a cargo dos contribuintes da categoria 1 determina-se por aplicação da taxa de base ao rendimento tributável. Nos termos do disposto no artigo 121.°, que regula o método de *splitting*, o imposto devido pelos contribuintes da categoria 2 corresponde ao dobro do montante de imposto que, por aplicação da taxa de base, seria devido pela metade do rendimento tributável. Em igualdade de rendimentos, e sem contar com os abatimentos a que tenham direito em cada caso, os contribuintes da categoria fiscal 2 estão sujeitos a uma taxa de imposto mais baixa do que a que seria devida pelos contribuintes da categoria 1.

A circular LIR n.° 3/1 [6] qualifica a tributação conjunta dos cônjuges como a excepção mais importante ao princípio de que cada sujeito passivo é tributado em função do respectivo rendimento. A tributação conjunta caracteriza-se por simplificar, por um lado, o rendimento tributável através da acumulação dos rendimentos e, por outro, a cobrança do imposto através da instituição de solidariedade entre os devedores do imposto.

7. As vantagens ligadas à tributação conjunta não se limitam porém aos casais residentes. Com efeito, o artigo 157.°-A da lei do imposto sobre o rendimento estabelece que os contribuintes não residentes, casados e não separados de facto, são tributados, a seu pedido, pela categoria de imposto 2, se mais de 50% dos rendimentos profissionais do casal estiver sujeito a tributação no Luxemburgo. Se ambos os cônjuges auferirem rendimentos tributáveis no Luxemburgo, o requerimento implica a tributação conjunta dos rendimentos [7].

6 — Circular LIR de 19 de Agosto de 1991, relativa à tributação conjunta dos cônjuges.

IV — As normas comunitárias

8. Nos termos do artigo 48.°, n.° 2, do Tratado,

«A livre circulação dos trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-Membros, no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho.»

9. O n.° 1 do artigo 1.° do Regulamento n.° 1612/68, cuja interpretação é pedida pelo órgão jurisdicional nacional, determina:

«Os nacionais de um Estado-Membro, independentemente do local da sua resi-

7 — O representante do Governo luxemburguês afirmou, respondendo a um pergunta que lhe fiz na audiência, que, para que um casal de não residentes possa ser tributado conjuntamente pelos rendimentos obtidos no Luxemburgo e sujeitos a imposto neste Estado, basta que um deles aqui obtenha mais de 50% dos rendimentos profissionais do casal.

dência, têm o direito de aceder a uma actividade assalariada e de a exercer no território de outro Estado-Membro, em conformidade com as disposições legislativas, regulamentares e administrativas que regem o emprego dos trabalhadores nacionais deste Estado.»

O artigo 7.° deste regulamento, que, na minha opinião, será útil para dar resposta à questão colocada, prevê:

«1. O trabalhador nacional de um Estado-Membro não pode, no território de outros Estados-Membros, sofrer, em razão da sua nacionalidade, tratamento diferente daquele que é concedido aos trabalhadores nacionais no que respeita a todas as condições de emprego e de trabalho, nomeadamente em matéria de remuneração, de despedimento e de reintegração profissional ou de reemprego, se ficar desempregado.

2. Aquele trabalhador beneficia das mesmas vantagens sociais e fiscais que os trabalhadores nacionais.

...»

V — A tramitação processual no Tribunal de Justiça

10. Apresentaram observações escritas neste processo, dentro do prazo para tal estabelecido pelo artigo 20.° do Estatuto (CE) do Tribunal de Justiça, o recorrente no processo principal, o Governo luxemburguês, o Governo espanhol e a Comissão.

Na audiência, que se realizou em 14 de Dezembro de 1999, compareceram, a fim de apresentarem as suas alegações orais, os representantes de P. Zurstrassen, do Governo luxemburguês, do Governo espanhol e o agente da Comissão.

11. O recorrente no processo principal sustenta que a lei luxemburguesa do imposto sobre o rendimento contém uma lacuna, dado que concede os benefícios inerentes à tributação conjunta aos cônjuges se forem ambos residentes e autoriza, em certas condições, os cônjuges não residentes a recorrerem a esta modalidade de tributação, mas não regula a situação em que um dos cônjuges reside no Luxemburgo e o outro num Estado-Membro diferente. Assim, um cidadão da União que pretenda deslocar-se sem o seu cônjuge para outro Estado-Membro para aí exercer uma actividade económica tem que suportar uma carga fiscal mais elevada, o que pode levá-lo a não aceitar o trabalho que lhe é proposto. Entende, por isso, que a legislação luxemburguesa é contrária ao artigo 48.° do Tratado e ao artigo 7.°, n.° 2, do Regulamento n.° 1612/68.

12. O Governo luxemburguês precisa, nas suas alegações escritas, que a tributação conjunta constitui uma obrigação dos contribuintes residentes, cuja finalidade é simplificar a base de tributação e a cobrança do imposto. Aplicando esta modalidade de tributação, a administração fiscal adopta uma resolução conjunta, sem entrar no exame do regime económico do casamento, e a entidade cobradora do imposto pode dirigir-se indistintamente a qualquer dos cônjuges, exigindo o pagamento da totalidade da dívida fiscal. Se um dos cônjuges não for residente, esta última possibilidade deixa de existir. Porém, na audiência, e em resposta à pergunta que lhe fiz, o representante deste governo reconheceu que, em caso de aplicação do artigo 157.°-A da lei do imposto sobre o rendimento (que permite tributar conjuntamente os cônjuges não residentes se mais de 50% dos seus rendimentos profissionais estiverem sujeitos a tributação no Luxemburgo), a solidariedade entre os cônjuges em relação à dívida fiscal representava, na prática, um problema para a administração fiscal, mas que reconheciam esta vantagem técnica aos não residentes por ser uma obrigação imposta pelo direito comunitário.

O representante deste governo acrescentou que a tributação conjunta não submete a tributação o agregado familiar nem o cabeça-de-casal, consistindo em imputar a cada um dos cônjuges, além dos seus próprios rendimentos e das deduções e abatimentos a que tiver direito em função da sua situação pessoal, os rendimentos, as deduções e os abatimentos do outro cônjuge, para, a seguir, aplicar à soma dos rendimentos a taxa de imposição da categoria 2, o que tem como resultado, no caso de um dos cônjuges não dispor de rendimentos próprios ou de estes serem muito baixos, que o montante da dívida fiscal a que se chega é mais baixo do que se cada um deles fosse tributado separadamente.

13. O Governo espanhol afirma que não se pode falar de discriminação quando a lei de um Estado-Membro sujeita a tributação conjunta os casais que residem no seu território e que não estão separados e não concede este benefício fiscal aos cônjuges que residem em Estados-Membros diferentes, dado que uns e outros não se encontram na mesma situação. Na opinião deste governo, a lei luxemburguesa do imposto sobre o rendimento, que se aplica independentemente da nacionalidade do sujeito passivo, não trata P. Zurstrassen, que fez uso do seu direito à livre circulação como trabalhador, de um modo menos favorável do que um nacional luxemburguês cujo cônjuge resida noutro Estado-Membro.

14. A Comissão considera que P. Zurstrassen e a mulher são vítimas de uma discriminação dissimulada, em razão da nacionalidade, contrária tanto ao artigo 48.° do Tratado como ao artigo 7.°, n.° 2, do Regulamento n.° 1612/68. Esta discriminação nasceria do diferente tratamento dado pela lei luxemburguesa, em igualdade de rendimentos, aos casais em que ambos os cônjuges residem no país e àqueles em que só um aqui reside, quando uns e outros estão, do ponto de vista fiscal, na mesma situação objectiva, pelo que deveriam receber um tratamento idêntico.

A Comissão sublinha o paradoxo do artigo 157.°-A da lei luxemburguesa que permite que os cônjuges não residentes cujos rendimentos profissionais estejam sujeitos em mais de 50% a imposto no Luxemburgo sejam tributados conjuntamente e que nega essa possibilidade a um casal na situação do casal Zurstrassen, que recebe de facto 100% dos seus rendimentos neste Estado, no qual, além do mais reside e obtém os rendimentos.

A Comissão conclui as suas alegações escritas afirmando que não vê nenhuma justificação possível para esta discriminação e que seria coerente com a Convenção de 1970 entre o Luxemburgo e a Bélgica destinada a evitar a dupla tributação equiparar os contribuintes na situação de P. Zurstrassen ao residente no Luxemburgo cujo cônjuge, de quem não esteja legalmente separado, tenha residência distinta dentro do Grão-Ducado.

VI — Análise da questão prejudicial

15. A partir de 1986 e sobretudo durante a década de 90, o Tribunal de Justiça teve que examinar, a maior parte das vezes a pedido de algum órgão jurisdicional, o modo de conciliar a competência que os Estados-Membros continuam a ter, a título exclusivo, em matéria de impostos directos, como os que incidem sobre o rendimento das pessoas e os lucros das sociedades, com a liberdade de circulação de trabalhadores e o direito de estabelecimento.

16. Entre os acórdãos relativos a esta matéria, há sete que se referem ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Em dois destes acórdãos, o Tribunal teve que decidir se a legislação nacional respeitava o princípio da igualdade de tratamento no quadro do direito de estabelecimento [8], e, nos restantes cinco, pronunciou-se sobre a aplicação deste mesmo princípio no quadro da livre circulação de trabalhadores [9].

Sendo P. Zurstrassen um trabalhador que se deslocou para o Luxemburgo para aqui exercer uma actividade económica por conta de outrem, limitar-me-ei a analisar os cinco acórdãos em que o Tribunal de Justiça interpretou o artigo 48.° do Tratado em relação com normas nacionais reguladoras do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

17. Dos cinco acórdãos, há dois que têm como pano de fundo a legislação luxemburguesa e os respectivos efeitos sobre as obrigações fiscais dos trabalhadores que, no decurso de um determinado exercício

8 — Trata-se dos acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Colect., p. I-2493), e de 27 de Junho de 1996, Asscher (C-107/94, Colect., p. I-3089).

9 — Acórdãos de 8 de Maio de 1990, Biehl (175/88, Colect., p. I-1779); de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225); de 26 de Outubro de 1995, Comissão/Luxemburgo (C-151/94, Colect., p. I-3685); de 12 de Maio de 1998, Gilly (C-336/96, Colect., p. I-2793), e de 14 de Setembro de 1999, Gschwind (C-391/97, Colect., p. I-5451).

fiscal, se instalaram ou abandonaram este país. São os acórdãos Biehl e Comissão/Luxemburgo [10].

18. O primeiro acórdão teve origem numa questão apresentada pelo Conseil d'État para se poder pronunciar sobre um recurso de um cidadão alemão, residente no Grão-Ducado entre Novembro de 1973 e Outubro de 1983 que, ao mudar-se para a Alemanha para aí trabalhar, considerou que era alvo de um tratamento discriminatório em relação aos trabalhadores que continuavam a residir no Luxemburgo. No momento da liquidação do imposto sobre o rendimento de 1983, apesar de as retenções na fonte efectuadas nos seus salários excederem em mais de 100 000 LUF a dívida tributária, a administração fiscal luxemburguesa recusou a devolução. A razão aduzida fundava-se numa disposição legal que excluía a devolução das retenções na fonte em relação a trabalhadores que tivessem sido sujeitos passivos residentes só durante parte do ano.

O Tribunal observou que, ainda que se aplique independentemente da nacionalidade do contribuinte em causa, o critério da residência permanente no território nacional para a obtenção de um eventual reembolso de um excesso de imposto implica designadamente o risco de redundar em desfavor dos contribuintes nacionais de outros Estados-Membros, visto que, a maior parte das vezes, são estes que deixam o país ou que nele se estabelecem no decurso do ano [11]. O Tribunal respondeu assim ao órgão jurisdicional nacional 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 [12].

19. Ao verificar, em Junho de 1994, que o Grão-Ducado não tinha alterado a sua legislação para cumprir o decidido no acórdão Biehl, a Comissão entendeu que este Estado-Membro não estava a cumprir as obrigações que lhe incumbiam por força do artigo 48.°, n.° 2, do Tratado e do artigo 7.°, n.° 2, do Regulamento n.° 1612/68. A legislação fiscal luxemburguesa continuava a prever que, para se obter a restituição do excesso de imposto sobre o rendimento cobrado, ou a regularização com base num acerto anual, o contribuinte devia ter sido residente durante todo o período fiscal ou, se não, ter trabalhado por conta de outrem durante pelo menos nove meses em território luxemburguês. Se não satisfizesse estas condições, tinha que interpor um recurso gracioso para obter uma devolução «equitativa» do excesso cobrado.

20. O Governo luxemburguês alegou que a sua legislação tinha como finalidade garantir a aplicação do princípio da progressividade do imposto, evitando que o processo normalmente seguido pelas repartições tributárias proporcionasse aos residentes tem-

10 — Já referidos na nota 9, *supra*.

11 — Acórdão Biehl, já referido na nota 9, *supra*, n.° 14.

12 — *Ibidem*, n.° 19.

porários restituições arbitrárias, devido à falta de informações sobre o rendimento anual do contribuinte. Este governo acrescentou que o cálculo das restituições de impostos a favor de um residente temporário exigia que a administração fiscal fosse informada dos rendimentos obtidos por esse contribuinte no estrangeiro antes do seu estabelecimento no Grão-Ducado ou após ter deixado o território nacional, para determinar a taxa do imposto adequada a aplicar aos rendimentos luxemburgueses.

21. O Tribunal entendeu que a legislação em causa, que impunha uma obrigação de residência ou de trabalho continuado no território nacional durante um certo período para aceder a determinados benefícios fiscais reconhecidos aos residentes, apesar de se aplicar sem consideração da nacionalidade do contribuinte, podia revelar-se particularmente desfavorável para os nacionais de outros Estados-Membros, dado que estes eram com frequência os que abandonavam o país antes do termo do ano ou os que nele se estabeleciam no decurso do ano. Eram igualmente estes últimos os que, com mais frequência, deixavam de trabalhar no Luxemburgo no termo de um contrato de trabalho a prazo [13].

22. Julgo que esta linha de raciocínio é igualmente útil para resolver o presente caso, apesar de a discriminação de que K. Biehl foi alvo ter sido devida ao facto de ter deixado de ser residente permanente no Grão-Ducado e de P. Zurstrassen ter residido permanentemente no território deste Estado no decurso dos exercícios fiscais em causa.

23. Como referi no início, a legislação luxemburguesa relativa ao imposto sobre o rendimento reserva a tributação conjunta — que, em igualdade de rendimentos, dá lugar a um montante de imposto mais baixo — aos cônjuges que não vivem separados em virtude de uma dispensa legal ou de uma decisão judicial. Deduz-se dos documentos juntos aos autos que, se satisfizerem este último requisito, os cônjuges podem ter residências separadas [14] e continuar a ser tributados conjuntamente, desde que as respectivas residências estejam situadas no território do Grão-Ducado.

24. O Tribunal de Justiça tem entendido 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. Foi por esta razão que o Conselho determinou, no artigo 7.°, n.° 2, do seu Regulamento n.° 1612/68, que os trabalhadores nacionais de um Estado-Membro devem beneficiar, no território de um outro Estado-Membro, dos mesmos benefícios fiscais que os trabalhadores nacionais [15].

25. No caso ora em exame, a norma nacional controvertida aplica-se independentemente da nacionalidade dos contribuintes e não constitui, portanto, uma discriminação directa.

13 — Acórdão Comissão/Luxemburgo, já referido na nota 9, *supra*, n.os 15 e 16.

14 — O demandante no processo principal afirma nas suas observações que a Lei de 12 de Novembro de 1986 abandonou o critério económico do lar comum e substituiu-o pelo dever de coabitação dos esposos.

15 — Acórdão Biehl, já referido na nota 9, *supra*, n.° 12.

Mas, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as regras sobre 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 [16].

26. É indiscutível que a obtenção do benefício [17], a favor dos cônjuges, que pressupõe a tributação conjunta está sujeita à condição de residência de ambos os sujeitos passivos. É uma condição que poderá ser satisfeita, com mais facilidade, pelos nacionais luxemburgueses do que pelos nacionais de outros Estados-Membros que se tenham instalado no Grão-Ducado para aqui exercer uma actividade económica, e que essa condição é susceptível de prejudicar em maior grau os trabalhadores migrantes, que terão maior dificuldade em satisfazê-la.

Com efeito, os que mantêm a família a residir no país de origem são, na sua maioria, trabalhadores migrantes nacionais dos outros Estados-Membros, que se instalaram no Luxemburgo para aceitarem um emprego, em muitos casos com base em contratos a prazo, ao passo que os que têm a família a residir no território do Grão-Ducado são, na sua maioria, nacionais luxemburgueses.

27. Devo concluir, portanto, que, quando um dos contribuintes é residente, o requisito de que o outro cônjuge seja igualmente residente no Grão-Ducado para poder aceder à tributação conjunta constitui uma discriminação dissimulada em razão da nacionalidade.

28. Esta constatação parece-me mais do que suficiente para considerar que um Estado-Membro não pode sujeitar um casal na situação de P. Zurstrassen e da mulher à condição de que ambos residam no seu território para lhes permitir serem tributados conjuntamente. Há, além disso, argumentos adicionais que reforçam esta conclusão e que se deduzem da jurisprudência mais recente do Tribunal de Justiça elaborada a partir da análise da incidência da fiscalidade directa dos Estados-Membros sobre a livre circulação de trabalhadores.

29. Refiro-me aos acórdãos proferidos nos processos Schumacker e Gschwind, que tiveram origem nos efeitos produzidos pela legislação alemã do imposto sobre o rendimento na situação dos trabalhadores não residentes, e ao acórdão Gilly [18]. Analisá-los-ei por esta mesma ordem.

30. R. Schumacker, de nacionalidade belga, trabalhava na Alemanha, onde auferia a quase totalidade do rendimento do seu

16 — Acórdão de 12 de Fevereiro de 1974, Sotgiu (152/73, Colect., p. 91, n.º 11).

17 — O Governo luxemburguês afirma que a tributação conjunta não é um benefício fiscal e que existem casos em que os cônjuges fazem os possíveis para a evitar. Não nego que casos desses existam na prática, mas considero que a tributação conjunta, ao atenuar a progressividade do imposto quando um dos cônjuges não dispõe de rendimentos ou, tendo-os, estes sejam muito baixos, pode ser havida como um benefício fiscal.

18 — Já referidos na nota 9, *supra*.

agregado familiar, e residia na Bélgica com a sua família. Competia à República Federal da Alemanha, lugar de exercício da actividade, a tributação dos rendimentos laborais. A legislação alemã estabelecia que os sujeitos passivos não residentes, independentemente da respectiva situação familiar, ficavam abrangidos na categoria I, o que significava que não se lhes podia aplicar o método e as taxas de imposição do *splitting*, e que tinham o mesmo tratamento fiscal que os solteiros.

31. O Tribunal declarou que o artigo 48.° do Tratado não obsta, em princípio, à aplicação da legislação de um Estado-Membro que tributa mais gravosamente os rendimentos de não residentes que exercem actividades assalariadas no seu território do que os de residentes que ocupam o mesmo emprego. Porém, quando um não residente não aufere rendimentos significativos no Estado de residência e obtém o essencial dos seus recursos tributáveis de uma actividade exercida no Estado de emprego, de modo que o Estado de residência não se encontra em condições de lhe atribuir os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar, não existe qualquer diferença de situação objectiva entre eles susceptível de justificar diferenças de tratamento quanto à tomada em consideração, para efeitos de tributação, da situação pessoal e familiar do sujeito passivo. Por esta razão, havia discriminação no tratamento diferenciado, consistindo essa discriminação no facto de não ser tida em conta a situação pessoal e familiar do trabalhador não residente nem no Estado de residência nem no Estado de emprego [19].

32. A possibilidade de os contribuintes casados não residentes poderem socorrer-se da tributação conjunta, na Alemanha, foi muito rapidamente objecto de outra questão prejudicial. F. Gschwind, de nacionalidade neerlandesa, trabalhava na Alemanha e residia com a família nos Países Baixos, onde trabalhava a mulher que aqui obtinha 42% do rendimento familiar. Os rendimentos do trabalho de F. Gschwind, que representavam 58% do rendimento familiar, eram tributados na Alemanha e os da sua mulher nos Países Baixos. A administração alemã recusou aplicar-lhes o método e a taxa de imposição do *splitting*.

33. Esta situação distinguia-se nitidamente da de R. Schumacker, cujo salário na Alemanha constituía a quase totalidade do rendimento familiar e nem ele nem a mulher tinham, no Estado de residência, rendimentos significativos que permitissem que fosse tida em conta a sua situação pessoal e familiar. Inversamente, a legislação alemã, que tinha sido entretanto alterada, aplicável a F. Gschwind, que estabelecia um limite de rendimentos em percentagem e um limite em números absolutos para aceder ao método e à taxa de imposição do *splitting* [20], admitia precisamente a possibilidade de ser tomada em consideração a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos nesse Estado, desde que a matéria colectável fosse suficiente no Estado de residência. Como a mulher de

19 — Acórdão Schumacker, já referido na nota 9, *supra*, n.os 35 a 38.

20 — Esses limites eram os seguintes: 90%, como mínimo, do rendimento global dos cônjuges sujeito a tributação na Alemanha e 24 000 DEM, como máximo, não sujeitos a imposto na Alemanha.

F. Gschwind obtinha cerca de 42% do rendimento total do casal no Estado de residência, este podia tomar em conta a situação pessoal e familiar de F. Gschwind, nas modalidades definidas pela legislação deste último Estado, porque a matéria colectável era suficiente para permitir essa tomada em consideração.

Por estas razões, o Tribunal entendeu que não tinha ficado provado que um casal não residente, do qual um dos cônjuges trabalha no Estado de tributação e cuja situação pessoal e familiar pode ser tomada em conta no Estado de residência, por dispor de matéria colectável suficiente neste Estado, se encontrava numa situação comparável à de um casal residente, mesmo que um dos cônjuges trabalhasse noutro Estado-Membro [21].

34. O terceiro acórdão referia-se ao caso de R. Gilly, cidadão francês, que trabalhava em França, e da mulher, com dupla nacionalidade alemã e francesa, que era professora numa escola pública na Alemanha. O rendimento obtido por A. Gilly na Alemanha estava sujeito a imposto neste Estado, no qual foi classificada, para efeitos fiscais, na categoria I, o que significava que, para o cálculo da sua obrigação fiscal, não era tomada em consideração a sua situação pessoal e familiar. Porém, como, em França, tal situação tinha sido atendida para efeitos de cálculo do imposto devido em função do rendimento global do agregado familiar e para a concessão de diversos abatimentos e reduções fiscais, o Tribunal entendeu que as autoridades fiscais alemãs não estavam obrigadas a ter em conta a situação pessoal e familiar de A. Gilly [22].

35. Como se vê, estes casos diziam respeito a legislações de Estados-Membros que tratavam em termos diferentes os sujeitos passivos de impostos sobre o rendimento consoante fossem ou não residentes.

A este propósito, o Tribunal declarou que, em matéria de impostos directos, as situações dos residentes e dos não residentes não são, em regra, comparáveis, porque o rendimento auferido no território de um Estado por um não residente constitui, frequentemente, apenas uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da residência, e porque o lugar onde pode mais facilmente ser apreciada a sua capacidade contributiva pessoal, resultante da tomada em consideração do conjunto dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, é o lugar onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, que coincide, regra geral, com o lugar onde reside. Em contrapartida, a situação dos residentes é diferente, dado que o essencial

21 — Acórdão Gschwind, n.° 30. Para uma comparação mais pormenorizada das diferenças que distinguem a situação do casal Gschwind da de um casal residente na Alemanha quando um dos cônjuges trabalha noutro Estado-Membro, vejam-se as conclusões que apresentei neste processo em 11 de Março de 1999, Colect., pp. I-5451, I-5453, especialmente, n.os 45 a 49.

22 — Já referido na nota 9, *supra*, n.° 50.

dos seus rendimentos é normalmente auferido no Estado de residência e que é este Estado que dispõe de todas as informações necessárias para apreciar a capacidade contributiva global do contribuinte, tendo em conta a sua situação pessoal e familiar [23].

36. A legislação luxemburguesa também trata de modo diferente as pessoas que adquirem rendimentos profissionais no seu território consoante sejam sujeitos passivos residentes ou não residentes [24]. P. Zurstrassen, tal como K. Biehl, R. Schumacker e F. Gschwind, considera-se vítima de uma discriminação em razão da nacionalidade e pede que lhe seja aplicado o princípio da igualdade de tratamento consagrado no n.º 2 do artigo 48.º do Tratado e no artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68.

37. Ora, ao contrário de todos estes casos, P. Zurstrassen é um contribuinte que reside no Estado onde é tributado pelos seus rendimentos profissionais. Isto significa que é sujeito passivo por obrigação pessoal neste Estado, que é o Estado que procede à tributação da totalidade do seu rendimento mundial, independentemente do lugar em que esse rendimento é adquirido. Compete a este mesmo Estado, de acordo com as normas de direito fiscal internacional, ter em conta os elementos inerentes à sua situação pessoal e familiar.

38. Porém, perante as autoridades fiscais luxemburguesas é considerado como contribuinte solteiro e sem encargos familiares, apesar de ser casado e ter filhos, pelo facto de a mulher, que não dispõe de rendimentos próprios e da qual não está separado de facto nem por decisão judicial, ter continuado a residir noutro Estado-Membro e de não se ter instalado no Luxemburgo.

39. Como o Tribunal já declarou no acórdão Schumacker, o artigo 48.º do Tratado é susceptível de limitar o poder dos Estados-Membros de determinarem as condições de sujeição e as regras de tributação dos rendimentos auferidos no seu território por nacionais de outros Estados-Membros, na medida em que, em matéria de cobrança de impostos directos, este artigo não autoriza um Estado-Membro a tratar os nacionais de outros Estados-Membros que, no uso do direito de livre circulação, exercem no seu território actividades assalariadas, de forma menos favorável que os seus nacionais que se encontrem na mesma situação [25].

23 — Já referido na nota 9, *supra*, n.ºs 31 a 33.

24 — O representante do Governo luxemburguês afirmou na audiência que no caso de P. Zurstrassen não se punha nenhum problema de prova a respeito da situação económica da mulher, residente noutro Estado-Membro, e que 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. 94), conferia às autoridades fiscais suficientes possibilidades de informação.

25 — Já referido na nota 9, *supra*, n.º 24.

40. Note-se que não há qualquer diferença objectiva, de um ponto de vista fiscal, entre a situação do casal formado pelos cônjuges Zurstrassen e a de um casal de residentes no Luxemburgo, que não estando também separados, dispõem de residências distintas no Grão-Ducado, onde um deles obtém a totalidade do rendimento do agregado familiar. Com efeito, em ambos os casos, os rendimentos do casal são obtidos por um só dos cônjuges, são adquiridos no Luxemburgo e este Estado é o único que pode tomar em consideração a sua situação pessoal e familiar.

41. O Governo luxemburguês não invocou, nas suas alegações escritas, qualquer causa justificativa. Limitou-se a referir que a tributação conjunta dos cônjuges simplifica a cobrança do imposto porque institui a solidariedade dos devedores tributários, de modo que a entidade cobradora do imposto pode dirigir-se indistintamente a qualquer dos cônjuges, exigindo o pagamento da totalidade da dívida fiscal, possibilidade esta que deixa de existir se um deles não for residente.

42. Não me parece que este argumento tenha peso suficiente para legitimar uma discriminação como a descrita, sobretudo num caso como o presente, em que o único membro do casal que aufere rendimentos é o residente. Além disso, admitindo que este argumento foi aduzido seriamente como causa de justificação, não poderia proceder, dado que a própria lei do imposto sobre o rendimento permite a tributação conjunta dos casais não residentes, sob a condição única de mais de 50% dos rendimentos profissionais do casal estarem sujeitos a imposto no Luxemburgo.

43. Neste aspecto estou igualmente de acordo com P. Zurstrassen quando afirma que a discriminação que a legislação controvertida implica não pode encontrar apoio na necessidade de assegurar a coerência do sistema fiscal luxemburguês.

Esta causa de justificação, que só foi aceite como tal pelo Tribunal uma única vez[26], não pode ser válida quando se trata de ter em conta a situação pessoal e familiar de um contribuinte residente cujo cônjuge, que reside noutro Estado-Membro, não dispõe de rendimentos próprios, para lhe aplicar a taxa de imposto nos mesmos termos que aos demais residentes cujos cônjuges residem no Luxemburgo e não dispõem de rendimentos próprios.

44. Há assim que concluir que a discriminação dissimulada constante da lei luxemburguesa do imposto sobre o rendimento está proibida pelo artigo 48.°, n.° 2, do Tratado, e pelo artigo 7.°, n.° 2, do Regulamento n.° 1612/68.

26 — V. os acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann (C-204/90, Colect., p. I-249), e Comissão/Bélgica (C-300/90, Colect., p. I-305).

VII — Conclusão

45. À luz de quanto precede, proponho ao Tribunal de Justiça que responda da seguinte forma à questão submetida pelo Tribunal administratif (Luxemburgo):

«O artigo 48.°, n.° 2, do Tratado CE e o artigo 7.°, n.° 2, do Regulamento (CEE) n.° 1612/68 do Conselho, de 15 de Outubro de 1968, relativo à livre circulação dos trabalhadores na Comunidade, proíbem a existência de uma norma de um Estado-Membro que, em matéria de imposto sobre o rendimento, faz depender a tributação conjunta dos cônjuges não separados da condição de serem ambos residentes, excluindo a atribuição desse benefício fiscal a um trabalhador que se tenha estabelecido nesse Estado, no qual aufere a totalidade dos rendimentos do seu agregado familiar e cujo cônjuge permaneceu no Estado de origem.»