ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

28 de fevereiro de 2013 (*)

«Livre prestação de serviços — Livre circulação de trabalhadores — Legislação de um Estado-Membro que permite a isenção de imposto sobre os rendimentos recebidos por trabalho prestado noutro Estado no âmbito da ajuda ao desenvolvimento — Requisitos — Estabelecimento do empregador no território nacional — Recusa quando o empregador está estabelecido noutro Estado-Membro»

No processo C-544/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Alemanha), por decisão de 18 de março de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 24 de outubro de 2011, no processo

Helga Petersen,

Peter Petersen

contra

Finanzamt Ludwigshafen,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (relator) e J.-J. Kasel, juízes,

advogado-geral: N. Jääskinen,

secretário: A. Impellizzeri, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 29 de novembro de 2012,

vistas as observações apresentadas:

$\frac{3}{4}$ em representação de H. Petersen e P. Petersen, por R. Sturm, Rechtsanwalt,

$\frac{3}{4}$ em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,

$\frac{3}{4}$ em representação da Comissão Europeia, por W. Mölls e W. Roels, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 56.º TFUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe P. Petersen e H. Petersen ao Finanzamt Ludwigshafen por este se ter recusado a conceder uma isenção de imposto sobre o rendimento a P. Petersen no tocante aos rendimentos resultantes de atividades exercidas no Benim, no âmbito de um projeto de ajuda ao desenvolvimento financiado pela Agência Dinamarquesa para o Desenvolvimento Internacional.

Quadro jurídico

3 Nos termos do § 1, n.º 1, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (Einkommensteuergesetz), na sua versão aplicável aos factos no processo principal (BGB1. 2002 I, p. 4215), as pessoas singulares que tenham o seu domicílio ou residência habitual em território nacional estão integralmente sujeitas a imposto sobre a totalidade do seu rendimento.

4 O § 34 c, n.os 1 e 5, da referida lei dispõe:

«(1) No caso de sujeitos passivos, tributados pelo rendimento global, que paguem sobre os rendimentos de origem estrangeira, no Estado de origem dos referidos rendimentos, imposto equivalente ao imposto alemão sobre o rendimento, o imposto estrangeiro cobrado e pago com dedução do montante de um direito a redução é imputado ao montante de imposto alemão sobre o rendimento a que estão sujeitos a título de rendimentos recebidos no Estado em causa;

[...]

(5) As autoridades tributárias superiores dos *Länder* ou as autoridades tributárias designadas por estas podem, com o acordo do Ministério Federal das Finanças, conceder uma isenção, parcial ou total, do imposto sobre o rendimento que incide sobre os rendimentos estrangeiros ou estabelecer um montante fixo caso se mostre oportuno por razões económicas ou a aplicação do n.º 1 da presente disposição se revele particularmente difícil.»

5 O Ministério Federal das Finanças alemão adotou, em 31 de outubro de 1983, uma instrução a respeito do tratamento fiscal dos rendimentos de trabalhadores decorrentes de atividades no estrangeiro (BStB1. 1983 I, p. 470, a seguir «instrução do Ministério das Finanças»), dirigida às autoridades tributárias superiores dos *Länder* e prevendo que os rendimentos de trabalho recebidos pelos trabalhadores de um empregador estabelecido em território nacional no âmbito de uma relação de trabalho atual por uma atividade efetuada noutro Estado-Membro beneficiário do presente regime estão isentos de imposto sobre o rendimento.

6 Em conformidade com o título I, primeiro parágrafo, ponto 4, dessa instrução, pertencem à categoria de atividades que beneficiam do referido regime as atividades exercidas ao serviço de fornecedores, produtores ou prestadores estabelecidos em território nacional no âmbito da ajuda pública alemã ao desenvolvimento que se insira no contexto da cooperação técnica e financeira.

7 O título II, primeiro parágrafo, da instrução do Ministério das Finanças prevê que a atividade deve ser exercida de maneira ininterrupta durante pelo menos três meses em Estados com os quais a República Federal da Alemanha não tenha assinado uma convenção para evitar a dupla tributação que inclua os rendimentos de atividades por conta de outrem.

8 Os rendimentos resultantes de atividades por conta de outrem isentos são, todavia, em conformidade com o título IV da instrução do Ministério das Finanças, tomados em conta para efeitos da progressividade do imposto. Segundo esta disposição, a taxa de imposto aplicada aos rendimentos tributáveis é a que seria aplicável se os rendimentos respeitantes à atividade por

conta de outrem isenta fossem incluídos no cálculo do imposto.

9 O título VI da instrução do Ministério das Finanças, sobre disposições de procedimento, prevê, no n.º 1, primeiro parágrafo, que a renúncia à cobrança do imposto através do procedimento de retenção na fonte, a qual implica a entrega de um certificado de isenção, deve ser pedida pelo empregador ou pelo trabalhador na repartição de finanças do lugar em que se encontra o estabelecimento do empregador. Segundo o mesmo parágrafo, não é necessário provar a sujeição a um imposto equivalente ao imposto alemão sobre o rendimento a respeito dos rendimentos de trabalho no Estado em que a atividade é exercida. O título VI, n.º 1, segundo parágrafo, dessa instrução dispõe que, se se indicar com verosimilhança que os requisitos visados nos títulos I e II da referida instrução estão reunidos, o certificado de isenção pode ser entregue logo que seja possível ao empregador alterar a retenção na fonte. Em conformidade com o título VI, n.º 2, da mesma instrução, se a renúncia à cobrança de imposto na fonte ainda não tiver ocorrido, o trabalhador deve requerê-la na repartição de finanças da sua residência.

10 O § 15 da Convenção de 22 de novembro de 1995, entre a República Federal da Alemanha e o Reino da Dinamarca, para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre a riqueza, bem como de imposto sobre heranças, sucessões e doações e relativa à assistência em matéria fiscal (BGB1. 1996 II, p. 2565), dispõe, no essencial, que as remunerações que um residente num dos Estados contratantes receba a título de trabalho por conta de outrem só são tributáveis no Estado de residência, salvo se o trabalho for prestado no outro Estado. Nesse caso, as remunerações recebidas a esse título são tributáveis nesse outro Estado.

11 Não foi celebrada nenhuma convenção para evitar a dupla tributação entre a República Federal da Alemanha e a República do Benim.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

12 O casal Petersen, recorrente no processo principal, é, desde novembro de 1991, proprietário de um apartamento situado em Ludwigshafen (Alemanha) onde reside oficialmente com a sua filha desde 1 de fevereiro de 1992. P. Petersen, cidadão dinamarquês, é proprietário, desde 1984, de uma casa de férias situada em Helsingør (Dinamarca).

13 P. Petersen trabalhou para a empresa Hoffman A/S, com sede em Glostrup (Dinamarca). No âmbito desta atividade, foi enviado para o Benim por um período de três anos a contar de 15 de janeiro de 2002 para colaborar num projeto financiado pela Agência Dinamarquesa para o Desenvolvimento Internacional. A referida atividade inseria-se no âmbito de um projeto de ajuda ao desenvolvimento. Os rendimentos de P. Petersen resultantes destas atividades ascenderam a 449 200 DKK, ou seja, cerca de 60 200 euros, no ano de 2003.

14 Em janeiro de 2002, o empregador de P. Petersen requereu à Administração Fiscal de Helsingør a isenção dos rendimentos que lhe seriam pagos durante o período da missão no Benim. A referida Administração informou que, a partir de 15 de janeiro de 2002, esses rendimentos não estariam sujeitos a imposto.

15 Para o ano de 2003, o casal Petersen requereu à Administração Fiscal alemã a aplicação do regime de tributação comum ao imposto sobre o rendimento e indicou que a sua residência se situava em Ludwigshafen. Alegaram que os rendimentos recebidos por P. Petersen pelas atividades exercidas no Benim e pagos por um empregador dinamarquês não deviam estar sujeitos a imposto sobre o rendimento na Alemanha e que, por força do § 15 da Convenção de 22 de novembro de 1995, entre a República Federal da Alemanha e o Reino da Dinamarca, só este último tinha competência para tributar estes rendimentos.

16 A título subsidiário, o casal Petersen requereu a isenção dos referidos rendimentos alegando que, em circunstâncias comparáveis, os rendimentos provenientes de uma atividade por conta de outrem desenvolvida noutro Estado no âmbito de uma atividade de ajuda ao desenvolvimento para um empregador estabelecido no território nacional estão isentos de imposto sobre o rendimento, em conformidade com a instrução do Ministério das Finanças.

17 No seu aviso de cobrança para 2003, o Finanzamt Ludwigshafen sujeitou a totalidade dos rendimentos de P. Petersen ao imposto sobre o rendimento e fixou o montante desse imposto em 29 718 euros.

18 Em face do indeferimento da reclamação apresentada pelos recorrentes no processo principal contra este aviso de cobrança, estes últimos interpuseram recurso para o Finanzgericht Rheinland-Pfalz.

19 O Finanzgericht Rheinland-Pfalz salienta, em primeiro lugar, que, segundo a sua apreciação dos factos e do direito aplicável, os rendimentos controvertidos, recebidos por P. Petersen, estão, em princípio, sujeitos a imposto sobre o rendimento na Alemanha.

20 Em seguida, o Finanzgericht Rheinland-Pfalz refere que, na medida em que P. Petersen não pode beneficiar da vantagem fiscal prevista na instrução do Ministério das Finanças, visto o seu empregador não ser «residente» na aceção da referida instrução e as atividades do recorrente no processo principal e do seu empregador não se enquadrarem no âmbito da ajuda pública alemã ao desenvolvimento, P. Petersen foi sujeito a uma carga fiscal superior à que estaria sujeito um trabalhador por conta de outrem residente que exercesse uma atividade semelhante por conta de um empregador residente.

21 Por último, o Finanzgericht Rheinland-Pfalz considera que as atividades do empregador do recorrente no processo principal estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 56.º TFUE e a legislação nacional em causa no processo principal pode constituir uma restrição não justificada à livre prestação de serviços de um empregador estabelecido noutro Estado-Membro. Com efeito, a carga fiscal mais elevada a que está sujeito um trabalhador por conta de outrem na situação do recorrente no processo principal torna as suas atividades menos atrativas, em termos económicos, em comparação com as dos trabalhadores residentes na Alemanha que tenham celebrado contratos de trabalho semelhantes com empresas estabelecidas na Alemanha que operam no âmbito da ajuda ao desenvolvimento. A desvantagem fiscal só poderia ser compensada pelo empregador de outro Estado-Membro através do pagamento de um salário bruto mais elevado, o que o encorajaria a contratar trabalhadores residentes no seu Estado e que nele fossem tributados, afetando, por isso, as suas possibilidades de recrutar trabalhadores qualificados noutro Estado-Membro. Os trabalhadores com as mesmas qualificações limitar-se-iam exclusivamente a procurar relações de trabalho no seu Estado-Membro de residência.

22 Nestas circunstâncias, o Finanzgericht Rheinland-Pfalz decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«É compatível com o artigo 49.º CE [...] uma norma jurídica que sujeita a isenção dos rendimentos do trabalho por conta de outrem auferidos por uma pessoa sujeita a imposto no território nacional à condição de o empregador ter sede no território nacional, mas não prevê semelhante isenção quando o empregador tem sede noutra Estado-Membro [...]?»

Quanto à questão prejudicial

Observações preliminares

Quanto à liberdade de circulação pertinente

23 Segundo jurisprudência constante, compete ao Tribunal de Justiça, no âmbito do processo de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais, instituído pelo artigo 267.º TFUE, dar ao órgão jurisdicional de reenvio uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido e, nesta ótica, compete ao Tribunal de Justiça, se necessário, reformular as questões que lhe foram submetidas (v., designadamente, acórdãos de 4 de maio de 2006, Haug, C-286/05, Colet., p. I-4121, n.º 17; de 11 de março de 2008, Jager, C-420/06, Colet., p. I-1315, n.º 46; e de 8 de dezembro de 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, Colet., p. I-13023, n.º 18).

24 Do mesmo modo, segundo jurisprudência igualmente constante, para dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunal de Justiça pode ser levado a tomar em consideração normas de direito da União a que o juiz nacional não fez referência nas suas questões prejudiciais (v., designadamente, acórdãos de 12 de outubro de 2004, Wolff & Müller, C-60/03, Colet., p. I-9553, n.º 24; de 7 de julho de 2005, Weide, C-153/03, Colet., p. I-6017, n.º 25; de 23 de fevereiro de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Colet., p. I-1957, n.º 26; e Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, já referido, n.º 19).

25 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional de um Estado-Membro segundo a qual os rendimentos recebidos a título de atividades por conta de outrem por um contribuinte residente desse Estado-Membro e tributado pelo rendimento global estão isentos de imposto sobre o rendimento quando o empregador está estabelecido no referido Estado-Membro, mas não quando está estabelecido noutra Estado-Membro.

26 O Governo alemão e a Comissão Europeia consideram todavia que o processo principal não pode ser apreciado à luz do artigo 56.º TFUE. A Comissão alega assim que uma disposição nacional que tenha por objeto a limitação do benefício de isenção aos contribuintes que trabalhem por conta de um empregador estabelecido no Estado-Membro em causa deve ser examinada à luz da livre circulação de trabalhadores. Em contrapartida, segundo o Governo alemão, a livre circulação de trabalhadores também não é pertinente, na medida em que o recorrente no processo principal exerceu a atividade controvertida num Estado terceiro.

27 Assim, importa determinar desde logo se e em que medida uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal é suscetível de afetar o exercício da livre prestação de serviços e da livre circulação de trabalhadores.

28 Resulta de jurisprudência bem assente que, para determinar a qual das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado FUE é subsumível uma legislação nacional, há que ter em conta o objeto da legislação em causa (v. acórdão de 1 de julho de 2010, Dijkman e Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Colet., p. I-6649, n.º 26 e jurisprudência referida).

29 No processo principal, a legislação nacional tem por objeto conceder, em certas condições,

uma vantagem fiscal a respeito da remuneração que um trabalhador por conta de outrem recebe do seu empregador. Com efeito, o preâmbulo da instrução do Ministério das Finanças precisa que o rendimento de trabalho que os trabalhadores de um empregador estabelecido em território nacional recebem por uma atividade efetuada noutro Estado beneficiário do regime instituído pela referida legislação está isento de imposto sobre o rendimento.

30 Ora, impõe-se recordar que, por um lado, na aceção do artigo 45.º TFUE, deve ser considerado «trabalhador» qualquer pessoa que exerça atividades reais e efetivas, com exclusão de atividades de tal modo reduzidas que sejam puramente marginais e acessórias. A característica da relação laboral é, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o facto de uma pessoa realizar durante certo tempo, em benefício de outra e sob a direção desta, prestações em contrapartida das quais recebe uma remuneração (v., designadamente, acórdãos de 3 de julho de 1986, Lawrie-Blum, 66/85, Colet., p. 2121, n.º 17; de 23 de março de 2004, Collins, C-138/02, Colet., p. I-2703, n.º 26; e de 7 de setembro de 2004, Trojani, C-456/02, Colet., p. I-7573, n.º 15).

31 Por outro lado, há que salientar que o artigo 57.º, n.º 1, TFUE prevê que, para efeitos do disposto nos Tratados, se consideram serviços as prestações realizadas normalmente mediante remuneração, na medida em que não sejam reguladas pelas disposições relativas à livre circulação de mercadorias, de capitais e de pessoas. Resulta por outro lado da jurisprudência do Tribunal de Justiça que as disposições respeitantes à livre prestação de serviços se referem a atividades efetuadas por prestadores independentes (v., neste sentido, acórdão de 5 de junho de 1997, SETTG, C-398/95, Colet., p. I-3091, n.º 7).

32 Daqui resulta que uma legislação que visa a tributação de um trabalhador por conta de outrem, que efetua prestações a favor e sob a direção de um empregador em contrapartida de uma remuneração e que se encontra portanto numa relação de trabalho subordinado, caracterizada pela relação de subordinação e o pagamento de uma remuneração em contrapartida das prestações fornecidas, como a que, sem prejuízo de confirmação pelo órgão jurisdicional de reenvio, está em causa no processo principal, está abrangida pelas disposições do Tratado relativas à livre circulação de trabalhadores.

33 Admitindo que essa legislação tem efeitos restritivos sobre a livre prestação de serviços de empregadores estabelecidos noutro Estado-Membro, como os evocados pelo órgão jurisdicional de reenvio ou pelos recorrentes no processo principal, que consistem num tratamento mais favorável dos empregadores estabelecidos em território nacional em relação aos estabelecidos noutro Estado-Membro no que respeita à contratação de pessoal qualificado que possa ser destacado no âmbito de projetos de ajuda ao desenvolvimento noutro Estado, esses efeitos seriam a consequência inelutável de um eventual entrave à liberdade de circulação dos trabalhadores e não justificam, por isso, um exame autónomo a respeito do artigo 56.º TFUE.

Quanto à aplicabilidade do artigo 45.º TFUE

34 Há que recordar que qualquer nacional da União Europeia, independentemente do seu lugar de residência e da sua nacionalidade, que tenha exercido o direito de livre circulação dos trabalhadores e que tenha exercido uma atividade profissional num Estado-Membro diferente do de residência, é abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 45.º TFUE (v., neste sentido, acórdão de 12 de dezembro de 2002, de Groot, C-385/00, Colet., p. I-11819, n.º 76 e jurisprudência referida).

35 Por outro lado, resulta de jurisprudência assente que a totalidade das disposições do Tratado relativas à livre circulação de pessoas visam facilitar, aos nacionais da União, o exercício de atividades profissionais de qualquer natureza em todo o território desta e opõem-se a medidas

que possam desfavorecer esses nacionais quando desejem exercer uma atividade económica no território de outro Estado-Membro (acórdãos de 7 de julho de 1992, Singh, C-370/90, Colet., p. I-4265, n.º 16; de 26 de janeiro de 1999, Terhoeve, C-18/95, Colet., p. I-345, n.º 37; e de Groot, já referido, n.º 77).

36 Ainda que, segundo a sua letra, as disposições relativas à livre circulação dos trabalhadores visem assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado de acolhimento, as disposições relativas à livre circulação de trabalhadores opõem-se igualmente a que o Estado de origem entrave a livre aceitação e o exercício de um emprego por um dos seus nacionais noutro Estado-Membro (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Terhoeve, n.os 27 a 29, e de Groot, n.º 79).

37 Por analogia, as disposições relativas à livre circulação dos trabalhadores opõem-se igualmente a que o Estado-Membro de residência de um contribuinte nacional da União entrave a livre aceitação e exercício de um emprego noutro Estado-Membro, mesmo na hipótese de este último ser o Estado-Membro de nacionalidade do referido residente.

38 O Governo alemão alega, no entanto, que, no litígio no processo principal, não se pode invocar o artigo 45.º TFUE, na medida em que o recorrente no processo principal exerceu a atividade controvertida num Estado terceiro e não existe conexão suficiente entre os territórios dos dois Estados-Membros em causa. Para efeitos da aplicação do direito da União, não se pode considerar que um trabalhador que exerce uma atividade no âmbito da ajuda ao desenvolvimento concentrada exclusivamente num Estado terceiro exerce ao mesmo tempo ou até principalmente uma atividade transfronteiriça na União.

39 A este respeito, há que recordar que o Tribunal de Justiça já teve ocasião de precisar que, quando um processo diz respeito a um nacional de um Estado-Membro que trabalha por conta de uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, esse processo está, em princípio, abrangido pelas disposições do direito da União sobre a livre circulação de trabalhadores (v., neste sentido, acórdão de 12 de julho de 1984, Prodest, 237/83, Recueil, p. 3153, n.º 5).

40 O Tribunal de Justiça declarou igualmente que as disposições do direito da União relativas à livre circulação dos trabalhadores devem ser tidas em conta na apreciação de todas as relações jurídicas, na medida em que essas relações, quer em razão do local em que ocorrem quer em razão do local em que produzem os seus efeitos, se possam localizar no território da União. (v., neste sentido, acórdão Prodest, já referido, n.º 6).

41 Com efeito, podem aplicar-se disposições de direito da União a atividades profissionais exercidas fora do território da União quando a relação de trabalho tenha uma conexão suficientemente estreita com esse território (v., neste sentido, designadamente, acórdãos Prodest, já referido, n.º 6; de 27 de setembro de 1989, Lopes da Veiga, 9/88, Colet., p. 2989, n.º 15; e de 29 de junho de 1994, Aldewereld, C-60/93, Colet., p. I-2991, n.º 14). Este princípio deve ser entendido no sentido de que abrange também os casos em que a relação de trabalho tem uma conexão suficiente com o direito de um Estado-Membro e, por conseguinte, com as normas relevantes de direito da União (acórdão de 30 de abril de 1996, Boukhalfa, C-214/94, Colet., p. I-2253, n.º 15).

42 Num caso como o do processo principal, essa conexão decorre da circunstância de um nacional da União, residente num Estado-Membro, ter sido contratado por uma empresa estabelecida noutro Estado-Membro por conta da qual exerce as suas atividades. Mais, segundo o recorrente no processo principal e sem prejuízo de verificação deste ponto pelo órgão jurisdicional de reenvio, o contrato de trabalho celebrado com o seu empregador, uma empresa situada na Dinamarca, foi celebrado ao abrigo do direito dinamarquês. Por outro lado, como

salienta o Governo alemão e sem prejuízo de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, P. Petersen está inscrito no sistema de segurança social na Dinamarca e a conta em que é depositado o respetivo salário está situada nesse mesmo Estado-Membro.

43 A circunstância de o recorrente no processo principal ter exercido a sua atividade no âmbito da ajuda ao desenvolvimento concentrada exclusivamente num Estado terceiro não pode pôr em causa os elementos de conexão com o direito da União recordados no número precedente que são suficientes para permitir ao recorrente no processo principal invocar, numa situação como a que está em causa no processo principal, o artigo 45.º TFUE.

Quanto à existência de uma restrição

44 A possibilidade de um contribuinte residente beneficiar da isenção de imposto sobre o rendimento, prevista pela legislação em causa no processo principal, constitui uma vantagem fiscal.

45 A referida vantagem só é concedida quando o contribuinte residente na Alemanha for empregado por um empregador estabelecido nesse mesmo Estado-Membro e não quando o referido contribuinte for empregado por um empregador estabelecido noutro Estado-Membro.

46 Ao criar assim uma diferença de tratamento dos rendimentos dos trabalhadores por conta de outrem em função do Estado-Membro de estabelecimento do respetivo empregador, a legislação nacional em causa no processo principal pode dissuadir os referidos trabalhadores de aceitarem um emprego num empregador estabelecido noutro Estado-Membro diferente da República Federal da Alemanha e constitui assim uma restrição à livre circulação dos trabalhadores, proibida, em princípio, pelo artigo 45.º TFUE.

47 Uma medida que obsta à livre circulação dos trabalhadores só é admissível se prosseguir um objetivo legítimo compatível com o Tratado e se se justificar por razões imperiosas de interesse geral. Em tal caso, é ainda necessário que a aplicação dessa medida seja adequada para garantir a realização do objetivo em causa e não vá além do necessário para alcançar esse objetivo (v. acórdão de 16 de março de 2010, *Olympique Lyonnais*, C-325/08, Colet., p. I-2177, n.º 38, e de 8 de novembro de 2012, *Radziejewski*, C-461/11, n.º 33).

48 O Governo alemão alega que a legislação em causa no processo principal se justifica, em primeiro lugar, pela necessidade de assegurar a eficácia dos controlos fiscais.

49 Segundo esse governo, por um lado, quando as atividades são exercidas em benefício de um organismo que tenha a sua sede noutro Estado-Membro, a Administração Fiscal alemã dificilmente poderia verificar se os requisitos de uma eventual isenção do imposto estão preenchidos, uma vez que não pode contactar diretamente com as autoridades estatais que gerem a ajuda ao desenvolvimento, ao invés das situações dos organismos que têm sede na Alemanha e operam no âmbito da ajuda pública alemã ao desenvolvimento. Por outro lado, as disposições de direito derivado a respeito da assistência administrativa em matéria fiscal não podem ser invocadas quando se trate de controlos que devem ser efetuados em Estados terceiros.

50 A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais constitui uma razão imperiosa de interesse geral que pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado (v., designadamente, acórdão de 18 de dezembro de 2007, *A*, C-101/05, Colet., p. I-11531, n.º 55, e de 5 de julho de 2012, *SIAT*, C-318/10, n.º 36).

51 Todavia, um Estado-Membro não pode invocar a impossibilidade de solicitar a colaboração de outro Estado-Membro para proceder a investigações ou recolher informações a fim de justificar a recusa de uma vantagem fiscal. Com efeito, nada impede as autoridades fiscais em causa de exigirem ao contribuinte as provas que julguem necessárias para determinar corretamente os impostos e taxas em questão e, sendo esse o caso, de recusarem a isenção pedida se essas provas não forem fornecidas (v. acórdão de 11 de outubro de 2007, ELISA, C-451/05, Colet., p. I-8251, n.º 95).

52 Com efeito, não é de excluir *a priori* que o contribuinte tenha a possibilidade de produzir as provas pertinentes que permitam às autoridades fiscais do Estado-Membro de tributação verificar, de forma clara e precisa, que o contribuinte preenche os requisitos para beneficiar da vantagem fiscal em causa (v., neste sentido, acórdãos de 8 de julho de 1999, Baxter e o., C-254/97, Colet., p. I-4809, n.º 20; de 10 de março de 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Colet., p. I-2057, n.º 25; ELISA, já referido, n.º 96; e A, já referido, n.º 59).

53 No processo principal, resulta da instrução do Ministério das Finanças, nomeadamente do seu título VI que contém regras de procedimento, que, a fim de beneficiar da vantagem fiscal em causa no processo principal, o contribuinte deve fornecer à Administração competente documentos apropriados que demonstrem que os requisitos para beneficiar da isenção de imposto estão preenchidos. Incumbe ao trabalhador provar que o empregador está estabelecido na Alemanha, que realiza atividades no âmbito da ajuda ao desenvolvimento e que o próprio é titular de um contrato de trabalho relativo a uma atividade ininterrupta com a duração de pelo menos três meses num Estado com o qual a República Federal da Alemanha não tenha assinado uma convenção para evitar a dupla tributação.

54 Contrariamente ao que sugere o Governo alemão, não parece ser necessária, em virtude da legislação nacional, nenhuma verificação junto das autoridades gestoras da ajuda ao desenvolvimento, quer alemãs ou de outro Estado-Membro, suscetível de colocar dificuldades às autoridades fiscais alemãs.

55 Na verdade, o Tribunal de Justiça declarou igualmente que, quando a legislação de um Estado-Membro faz depender uma vantagem fiscal da satisfação de requisitos cuja observância só pode ser verificada mediante a obtenção de informações junto das autoridades competentes de um Estado terceiro, esse Estado-Membro pode, em princípio, recusar-se a conceder essa vantagem se for impossível obter essas informações junto desse Estado terceiro, designadamente por este não estar vinculado a uma obrigação convencional de fornecer informações (acórdãos A, já referido, n.º 63, e de 27 de janeiro de 2009, Persche, C-318/07, Colet., p. I-359, n.º 70). Com efeito, o quadro de cooperação entre as autoridades competentes dos Estados-Membros, estabelecido pela Diretiva 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 diretos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), bem como pela Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799 (JO L 64, p. 1), não existe entre essas autoridades e as autoridades competentes de um Estado terceiro quando este não tenha assumido um compromisso de assistência mútua (acórdão de 19 de julho de 2012, A, C-48/11, n.º 35).

56 Todavia, resulta da instrução do Ministério das Finanças que não é necessário produzir prova de que a atividade exercida no Estado terceiro está aí sujeita a um imposto comparável ao imposto sobre o rendimento alemão.

57 Consequentemente, a legislação em causa no processo principal não parece fazer

depender a concessão da vantagem fiscal da satisfação de requisitos cujo cumprimento só pode ser verificado obtendo informações das autoridades competentes de um Estado terceiro.

58 Daqui resulta que a restrição em causa no processo principal não pode ser justificada pela necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais.

59 Em segundo lugar, o Governo alemão alega que a vantagem fiscal prevista pela legislação nacional em causa no processo principal prossegue objetivos de política de desenvolvimento, ao permitir às organizações de ajuda ao desenvolvimento beneficiar de custos salariais mais baixos. Segundo o referido governo, os Estados-Membros devem continuar a ser livres de promover de maneira concentrada, através de vantagens fiscais e em função das suas próprias prioridades, atividades que se inscrevam no contexto da cooperação pública de cada Estado-Membro em matéria de desenvolvimento. O incentivo fiscal criado pela legislação nacional em causa no processo principal é necessário à execução dos referidos objetivos e a República Federal da Alemanha não dispõe de meios suficientes para honrar os seus próprios compromissos caso tenha de encorajar igualmente as atividades das organizações que têm sede noutros Estados-Membros.

60 A este respeito, basta constatar que apenas o requisito respeitante ao estabelecimento da empresa no território nacional é objeto da questão do órgão jurisdicional de reenvio submetida ao Tribunal de Justiça.

61 Ora, com os seus argumentos a respeito da prossecução dos objetivos da política de desenvolvimento alemã, o Governo alemão não explica as razões pelas quais apenas as empresas estabelecidas em território alemão podem ser consideradas capazes de prosseguir as atividades que visam atingir tais objetivos.

62 Nestas condições, importa responder à questão submetida que o artigo 45.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional de um Estado-Membro segundo a qual os rendimentos recebidos a título de atividades por conta de outrem por um contribuinte residente nesse Estado-Membro e tributado pelo rendimento global estão isentos de imposto sobre o rendimento quando o empregador está estabelecido no referido Estado-Membro, mas não estão isentos quando o empregador está estabelecido noutro Estado-Membro.

Quanto às despesas

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

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

O artigo 45.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional de um Estado-Membro segundo a qual os rendimentos recebidos a título de trabalho por conta de outrem por um contribuinte residente nesse Estado-Membro e tributado pelo rendimento global estão isentos de imposto sobre o rendimento quando o empregador está estabelecido no referido Estado-Membro, mas não estão isentos quando o empregador está estabelecido noutro Estado-Membro.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.