

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

24 de fevereiro de 2015 (*)

«Reenvio prejudicial — Livre circulação de trabalhadores — Artigo 45.º TFUE — Igualdade de tratamento dos trabalhadores não residentes — Vantagem fiscal que consiste na isenção de ajudas de custo pagas pelo empregador — Vantagem concedida através de um limite fixo — Trabalhadores originários de um Estado?Membro que não é aquele em que trabalham — Condição de residência a uma certa distância da fronteira do Estado?Membro em que trabalham»

No processo C-512/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 9 de agosto de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de setembro de 2013, no processo

C. G. Sopora

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, K. Lenaerts, vice-presidente, A. Tizzano, L. Bay Larsen e T. von Danwitz, presidentes de secção, A. Rosas, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal e C. G. Fernlund (relator), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 2 de setembro de 2014,

vistas as observações apresentadas:

$\frac{3}{4}$ em representação de C. G. Sopora, por P. Kavelaars, J. Schaap e J. Korving, belastingadviseurs,

$\frac{3}{4}$ em representação do Governo neerlandês, por M. de Ree e M. Bulterman, na qualidade de agentes,

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

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 13 de novembro de 2014,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação das normas relativas à livre

circulação dos trabalhadores no interior da União Europeia.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre C. G. Sopora e o Staatssecretaris van Financiën, que indeferiu o pedido do recorrente de isenção até um determinado limite fixo das ajudas de custo recebidas em ligação com o seu trabalho nos Países Baixos.

Quadro jurídico

3 O artigo 31.º, n.º 1, da Lei de 1964 sobre a tributação dos salários (Wet op de loonbelasting 1964), na sua versão de 2012 (a seguir «lei sobre a tributação dos salários»), inclui na remuneração tributável determinadas ajudas de custo atribuídas aos trabalhadores.

4 No entanto, por força do artigo 31.ºa, n.º 2, alínea e), da lei sobre a tributação dos salários, as ajudas de custo podem ficar isentas deste imposto se forem concedidas como compensação de despesas extraordinárias, ditas «despesas de expatriação», incorridas pelo trabalhador pelo facto de residir por um período que não exceda oito anos fora do seu país de origem.

5 O Regulamento de 17 de maio de 1965 que rege a Lei de 1964 sobre a tributação dos salários, conforme alterado pelo Regulamento de 23 de dezembro de 2010, estabelece as modalidades de aplicação daquela lei a partir de 1 de janeiro de 2012 e prevê uma isenção do imposto sobre os salários dos «trabalhadores imigrantes», definidos no seu artigo 10.ºe, n.º 2, alínea b), nos termos seguintes:

«o trabalhador de outro país [...]

1º que dispõe de uma competência profissional específica que não existe ou é escassa no mercado de trabalho neerlandês, e

2º que, durante um período superior a dois terços dos 24 meses anteriores à data em que começou a trabalhar nos Países Baixos, residia a uma distância superior a 150 [quilómetros] da fronteira dos Países Baixos, com exclusão do mar territorial dos Países Baixos e da zona económica exclusiva do Reino, no sentido do artigo 1.º da lei que criou uma zona económica exclusiva.»

6 Resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que as ajudas atribuídas como compensação das despesas de expatriação são isentas de imposto, a pedido conjunto do «trabalhador imigrante» e do empregador, até ao limite de 30% da base tributável, sem que seja necessário fazer prova dessas despesas (a seguir «regra da isenção fixa»). A base tributável é essencialmente composta pela remuneração do trabalho acrescida das ajudas de custo por despesas de expatriação. É sempre possível fazer prova de despesas mais elevadas e obter a isenção das ajudas até ao limite dessas despesas. No caso de um trabalhador recrutado noutra Estado?Membro que não cumpra a condição de residência a mais de 150 quilómetros da fronteira neerlandesa, é?Ihe igualmente possível obter a isenção das ajudas que lhe sejam concedidas correspondentes às despesas de expatriação que possam ser provadas.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

7 C. G. Sopora trabalhou nos Países Baixos, entre 1 de fevereiro e 31 de dezembro de 2012, para uma sociedade pertencente ao seu empregador estabelecido na Alemanha. Durante o período de 24 meses que precederam o início do seu trabalho nos Países Baixos, C. G. Sopora residia na Alemanha a uma distância inferior a 150 quilômetros da fronteira neerlandesa. Manteve a sua residência na Alemanha e arrendou um apartamento nos Países Baixos para nele residir uma parte da semana.

8 C. G. Sopora e o seu empregador pediram à entidade competente a aplicação da regra da isenção fixa.

9 Por decisão de 11 de abril de 2012, confirmada após reclamação de C. G. Sopora, a mesma entidade considerou que o requerente não cumpria a condição de residência a uma distância superior a 150 quilômetros da fronteira neerlandesa durante mais de dois terços do período de 24 meses que precederam o início do seu trabalho nos Países Baixos.

10 C. G. Sopora interpôs recurso desta decisão para o Rechtbank te Breda (Tribunal de Breda), que negou provimento ao recurso considerando, concretamente, que o requisito de residência do trabalhador a essa distância da fronteira neerlandesa não é contrário ao direito da União.

11 C. G. Sopora interpôs recurso de cassação da decisão do Rechtbank te Breda para o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos).

12 Na sua decisão de reenvio, esse tribunal questiona a conformidade da regra da isenção fixa com o direito da União.

13 O Hoge Raad indica, antes de mais, que o legislador neerlandês salientou que os trabalhadores oriundos de outros Estados?Membros incorrem normalmente em despesas de subsistência superiores às suportadas pelos que desde há muito vivem nos Países Baixos. Para evitar qualquer discussão acerca do montante dessas despesas, o dito legislador teria inicialmente desejado que os primeiros, em qualquer caso e sem qualquer elemento de prova, beneficiassem da regra da isenção fixa.

14 O tribunal de reenvio precisa em seguida as razões pelas quais o critério baseado na distância de mais de 150 quilômetros da fronteira neerlandesa foi introduzido a partir de 1 de janeiro de 2012.

15 O tribunal de reenvio indica que a regra da isenção fixa foi mais amplamente utilizada do que o pretendido no momento em que foi estabelecida e que disso resulta uma distorção da concorrência na região fronteira, em detrimento dos trabalhadores residentes nos Países Baixos. Com efeito, os empregadores dos Países Baixos recorriam mais à contratação de trabalhadores residentes no estrangeiro, aos quais podiam pagar um salário mais baixo, em virtude da aplicação da regra da isenção fixa, mas assegurando?lhes uma remuneração líquida mais elevada pelo mesmo trabalho. O legislador nacional terá querido remediar esta situação, eliminando a regra da isenção fixa para os trabalhadores relativamente aos quais se poderia supor que suportariam despesas de expatriação reduzidas, ou mesmo nulas, na medida em que podem deslocar?se diariamente de casa para o trabalho. Introduziu assim o critério dos 150 quilômetros em linha reta do local de residência do trabalhador no Estado?Membro de origem à fronteira neerlandesa. O referido legislador considerou que, para lá dessa distância, o trabalhador não poderia fazer diariamente o percurso de ida e volta ao seu local de trabalho.

16 Segundo o tribunal de reenvio, o legislador nacional reconheceu que, no caso de

trabalhadores residentes no Estado?Membro de origem, a menos de 150 quilómetros da fronteira neerlandesa, a distância ao seu local de trabalho pode variar consideravelmente. Mas considerou igualmente que levar em conta a distância entre o local de trabalho situado nos Países Baixos e o local de residência do trabalhador no Estado?Membro de origem antes de ir trabalhar para os Países Baixos criaria à Administração Fiscal muitas dificuldades de aplicação.

17 O tribunal de reenvio questiona-se finalmente sobre se o critério da distância utilizado está na origem de uma distinção entre situações comparáveis e se, no caso de constituir um entrave à livre circulação dos trabalhadores, este não poderá ser justificado.

18 Neste contexto, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Existe uma discriminação indireta em razão da nacionalidade — a carecer de justificação — ou uma restrição da livre circulação de trabalhadores quando o regime legal de um Estado?Membro prevê ajudas de custo por despesas de expatriação, isentas de imposto, para trabalhadores imigrantes e atribui um determinado montante fixo isento de imposto ao trabalhador que, no período anterior ao início do trabalho nesse Estado?Membro, residia a uma distância superior a 150 quilómetros da fronteira desse Estado?Membro, mesmo se esse montante for superior às despesas de expatriação efetivamente realizadas, quando o montante daquelas ajudas de custo isentas de imposto para trabalhadores que, durante esse período, residiam a pouca distância desse Estado?Membro[...] é reduzido para o montante real e comprovável das despesas de expatriação?

2) Em caso de resposta afirmativa à [primeira questão], o referido regime contido no [Regulamento de 17 de maio de 1965 que rege a Lei de 1964 sobre a tributação dos salários] encontra fundamento em razões imperiosas de interesse público?

3) Em caso de resposta afirmativa também à [segunda questão], o critério dos 150 quilómetros previsto neste regime excede o necessário para atingir o fim pretendido?»

Quanto às questões prejudiciais

19 Há que salientar, liminarmente, que as questões submetidas pelo tribunal de reenvio se referem à compatibilidade com o direito da União de uma vantagem fiscal que um Estado?Membro concede a trabalhadores que antes de começarem a trabalhar no seu território residiam noutro Estado?Membro a uma certa distância da sua fronteira. Esta vantagem consiste numa isenção fixa de imposto sobre os salários incidente sobre as ajudas de custo por despesas de expatriação até 30% da base de tributação, não sendo aqueles trabalhadores obrigados a provar que efetivamente incorreram nessas despesas nem que as mesmas atingiram o montante das ajudas de custo.

20 Assim, com as suas questões, que serão analisadas em conjunto, o tribunal de reenvio pergunta, essencialmente, se o artigo 45.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual um Estado?Membro concede, a favor dos trabalhadores que residiam noutro Estado?Membro antes de começarem a trabalhar no seu território, uma vantagem fiscal que consiste numa isenção fixa das ajudas de custo por despesas de expatriação, na condição de que a residência desses trabalhadores estivesse situada a uma distância superior a 150 quilómetros da sua fronteira.

21 Nos termos do artigo 45.º, n.º 2, TFUE, 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.

22 O Tribunal de Justiça declarou, mais concretamente, que o princípio da igualdade de tratamento em matéria de remuneração ficaria desprovido de efeitos se pudesse ser violado por disposições nacionais discriminatórias em matéria de imposto sobre os rendimentos (acórdãos Biehl, C?175/88, EU:C:1990:186, n.º 12, e Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, n.º 23).

23 Além disso, segundo jurisprudência constante, as normas referentes à igualdade de tratamento proibem não só discriminações ostensivas, em razão da nacionalidade, mas ainda qualquer forma de discriminação dissimulada que, mediante a aplicação de outros critérios de distinção, como o critério da residência, conduza efetivamente ao mesmo resultado (acórdãos Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, n.º 11, e Schumacker, EU:C:1995:31, n.º 26).

24 Por conseguinte, a liberdade de circulação dos trabalhadores proíbe, por um lado, que os Estados-Membros tomem medidas que favoreçam os trabalhadores que residem no seu território se tal medida conduzir ao favorecimento dos seus cidadãos nacionais, criando uma discriminação em razão da nacionalidade.

25 Por outro lado, tendo em conta a letra do artigo 45.º, n.º 2, TFUE, cujo objetivo é a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade «entre os trabalhadores dos Estados-Membros», lido à luz do artigo 26.º TFUE, deverá considerar-se que a mesma liberdade proíbe outrossim a discriminação entre trabalhadores não residentes se tal discriminação beneficiar de maneira injustificada os nacionais de alguns Estados-Membros em relação a outros.

26 Por outro lado, ao analisar-se a legislação em causa no processo principal, deve ter-se em conta o seu objetivo, que é o de facilitar a livre circulação de trabalhadores que residem noutros Estados-Membros, que aceitaram trabalhar nos Países Baixos e que, por esse facto, poderão ter de suportar despesas suplementares, concedendo a esses trabalhadores, e não aos que desde há muito residem nos Países Baixos, o benefício da regra da isenção fixa.

27 Considerando, por um lado, que, a partir de uma determinada distância entre a sua residência num outro Estado-Membro e o seu local de trabalho nos Países Baixos, os trabalhadores em causa deixam de poder fazer quotidianamente os trajetos de ida e volta, sendo por isso normalmente levados a procurar alojamento igualmente nos Países Baixos, e, por outro, que as despesas de subsistência suplementares daí decorrentes são elevadas, o legislador neerlandês fixou essa distância em 150 quilómetros a partir da fronteira neerlandesa e o limite da isenção fixa em 30% da base tributável.

28 Como foi salientado no n.º 6 do presente acórdão, resulta da decisão de reenvio que a regra da isenção fixa não funciona nunca em prejuízo dos ditos trabalhadores. Com efeito, se as suas despesas de expatriação efetivas ultrapassarem o limite de 30%, é-lhes sempre possível, mesmo que as condições da aplicação da regra da isenção fixa estejam cumpridas, obter a isenção das ajudas de custo por despesas de expatriação mediante apresentação de provas adequadas.

29 O tribunal de reenvio faz ainda questão de sublinhar que os trabalhadores que não preenchem a condição de residência a mais de 150 quilómetros da fronteira neerlandesa podem beneficiar da isenção das ajudas de custo relativas às suas despesas de expatriação efetivas, mediante a apresentação de provas adequadas nos termos da norma enunciada no artigo 31.ºa, n.º 2, alínea e), da lei sobre a tributação dos salários. No entanto, nesta hipótese não é possível a compensação em excesso de tais despesas, ao contrário do que acontece nas situações em que se aplica a isenção fiscal fixa, a qual é concedida independentemente do montante efetivo das

despesas de expatriação e mesmo que o montante dessas despesas seja nulo.

30 Resulta assim claro que todos os trabalhadores não residentes, quer a sua residência se encontre a mais de 150 quilómetros da fronteira neerlandesa quer se situe a uma distância inferior, podem beneficiar de uma isenção fiscal das ajudas de custo por despesas de expatriação efetivas. A simplificação administrativa da declaração destas despesas extraterritoriais, que resulta da aplicação da regra da isenção fixa, é no entanto concedida apenas aos trabalhadores que residem a mais de 150 quilómetros dessa fronteira.

31 É facto igualmente assente que ficam excluídos do benefício da regra da isenção fixa a maior parte dos trabalhadores belgas assim como uma parte dos trabalhadores alemães, franceses, luxemburgueses e do Reino Unido.

32 Ora, é inerente à concessão de uma vantagem fiscal com carácter fixo, que se pressupõe cobrir as situações em que as condições materiais exigidas para beneficiar dessa vantagem estão indiscutivelmente cumpridas, que existam outras situações em que, por diversas razões, essas condições estejam igualmente cumpridas, dando também origem ao direito a essa vantagem mediante a apresentação de provas adequadas.

33 Se é verdade que considerações de ordem administrativa não podem justificar a derrogação por um Estado-Membro das regras do direito da União (acórdão Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, n.º 45), resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que não pode ser negada aos Estados-Membros a possibilidade de realizarem objetivos legítimos introduzindo normas facilmente geridas e controladas pelas autoridades competentes (v. acórdãos Comissão/Itália, C-110/05, EU:C:2009:66, n.º 67; Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, n.º 82; e Comissão/Espanha, C-400/08, EU:C:2011:172, n.º 124).

34 O simples facto de se fixarem limites no tocante à distância ao local de residência dos trabalhadores e ao montante da isenção concedida, tomando como ponto de partida, respetivamente, a fronteira neerlandesa e a base tributável, mesmo que, como salienta o tribunal de reenvio, tais limites tenham necessariamente uma natureza aproximada, não pode constituir em si mesmo uma discriminação indireta ou um entrave à livre circulação de trabalhadores. E é tanto mais assim quanto, como neste caso concreto, a regra da isenção fixa favorece os trabalhadores que dela beneficiam ao reduzir consideravelmente as operações administrativas que os mesmos trabalhadores precisam de realizar para obter a isenção das ajudas de custo por despesas de expatriação.

35 Podia ser de outra forma se, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar, os referidos limites fossem fixados de forma que a aplicação da regra da isenção fixa conduzisse sistematicamente a uma clara compensação em excesso das despesas de expatriação efetivas.

36 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 45.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, em que um Estado-Membro prevê, a favor dos trabalhadores que residiam noutro Estado-Membro antes de começarem a trabalhar no seu território, a concessão de uma vantagem fiscal que consiste na isenção fixa de ajudas de custo por despesas de expatriação até 30% da base tributária, com a condição de esses trabalhadores terem residido a uma distância superior a 150 quilómetros da sua fronteira, a menos que, o que compete ao tribunal de reenvio verificar, esses limites tenham sido fixados de uma forma que essa isenção conduza sistematicamente a que haja uma clara compensação em excesso das despesas de expatriação efetivas.

Quanto às despesas

37 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 (Grande Secção) declara:

O artigo 45.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, em que um Estado-Membro prevê, a favor dos trabalhadores que residiam noutro Estado-Membro antes de começarem a trabalhar no seu território, a concessão de uma vantagem fiscal que consiste na isenção fixa de ajudas de custo por despesas de expatriação até 30% da base tributária, com a condição de esses trabalhadores terem residido a uma distância superior a 150 quilómetros da sua fronteira, a menos que, o que compete ao tribunal de reenvio verificar, esses limites tenham sido fixados de uma forma que essa isenção conduza sistematicamente a que haja uma clara compensação em excesso das despesas de expatriação efetivas.

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.