ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

10 de Setembro de 2009 *

No processo C-269/07,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, intentada em 6 de Junho de 2007,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por R. Lyal e W. Mölls, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

República Federal da Alemanha, representada por C. Blaschke e M. Lumma, na qualidade de agentes, assistidos por D. Wellisch, Rechtsanwalt, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandada,

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, K. Schiemann, J. Makarczyk, L. Bay Larsen (relator) e C. Toader, juízes,

advogado-geral: J. Mazák,
secretário: R. Şereş, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 17 de Dezembro de 2008,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 31 de Março de 2009,

profere o presente

Acórdão

1 Na sua petição, a Comissão das Comunidades Europeias pede que o Tribunal de Justiça se digne declarar que, ao adoptar e manter as disposições sobre regimes de pensões complementares por velhice, previstas nos §§ 79 a 99 da Lei Federal relativa ao Imposto sobre os Rendimentos (Einkommensteuergesetz, a seguir «EStG»), a República Federal da Alemanha violou as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 39.º CE, do artigo 7.º do Regulamento (CEE) n.º 1612/68 do Conselho, de 15 de Outubro de 1968

relativo à liberdade de circulação de trabalhadores na Comunidade (JO L 257, p. 2) e dos artigos 12.º CE e 18.º CE, na medida em que essas disposições:

— recusam aos trabalhadores transfronteiriços (e aos seus cônjuges) o direito ao prémio se não estiverem integralmente sujeitos ao imposto neste Estado-Membro;

— não permitem que o capital subvencionado seja utilizado numa habitação destinada ao uso pessoal do proprietário, no caso de a referida habitação não se situar na Alemanha, e

— prevêem o reembolso da subvenção no caso de terminar a sujeição integral ao imposto.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

2 O artigo 7.º, n.ºs 1 e 2, do Regulamento n.º 1612/68 dispõe:

«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.»

Legislação nacional

3 O § 1 da EStG tem o seguinte teor:

«(1) As pessoas singulares que tenham o seu domicílio ou residência habitual em território nacional estão integralmente sujeitas a imposto. […]

[…]

(3) Mediante requerimento, as pessoas singulares que não tenham domicílio ou residência habitual na Alemanha podem, de igual modo, ficar integralmente sujeitas a imposto na Alemanha pelos seus rendimentos, na medida em que aufiram rendimentos nacionais […]. Esta opção apenas se aplica se os seus rendimentos, durante o ano civil, estiverem sujeitos ao imposto alemão sobre o rendimento pelo menos em 90% ou se os seus rendimentos não sujeitos ao imposto alemão não ultrapassarem 6 136 euros por ano civil. […]

[…]».

4 Por força do § 10a, n.º 1, da EStG, os inscritos no regime legal de reforma da segurança social podem deduzir, anualmente, a título de despesas especiais e até um determinado

limite, os pagamentos efectuados para a sua poupança-reforma conjuntamente com o prémio de poupança-reforma atribuído nos termos do § 79 e segs. Nos termos da referida disposição, além dos beneficiários do regime legal de pensões da segurança social, há outros grupos de pessoas que podem ser consideradas beneficiários desse regime. O § 10a, n.º 2, da EStG regula a relação entre a dedução das cotizações de poupança-reforma a título de despesas especiais e a concessão do prémio previsto no § 79 da EStG, prevendo a aplicação do regime que for mais vantajoso para o contribuinte.

5 O § 79 da EStG, intitulado «Beneficiário de prémios pecuniários», dispõe que:

«Os contribuintes que estejam integralmente sujeitos ao imposto sobre o rendimento e sejam beneficiários nos termos do § 10a, n.º 1, têm direito a um prémio de poupança-reforma (prémio). No caso de cônjuges que reúnam as condições previstas no § 26, n.º 1, e em que apenas um deles seja beneficiário nos termos do primeiro travessão, o outro cônjuge pode igualmente obter o prémio se existir um contrato de poupança-reforma em seu nome».

6 Nos termos do § 83 da EStG, intitulado «Prémio de poupança-reforma», é concedido um prémio, consoante as cotizações pagas para a poupança-reforma, que consiste num prémio de base e num complemento de prémio por filhos a cargo.

7 O § 84 da EStG indica o montante do prémio de base que cada beneficiário pode reclamar.

8 O § 85 da EStG indica o montante complementar que o beneficiário do prémio de base pode reclamar para os filhos em relação aos quais recebe abonos de família.

9 Nos termos do § 92a do EStG, intitulado «Utilização para uma habitação destinada ao uso pessoal do proprietário»:

«(1) O beneficiário do prémio pode utilizar directamente pelo menos 10 000 euros do capital constituído ao abrigo de um contrato de poupança-reforma e subvencionado por força do § 10a ou da presente secção, para aquisição ou construção de uma habitação destinada ao uso pessoal do proprietário, num prédio deste, situado em território nacional ou de um apartamento situado em território nacional (parte de uma habitação da poupança-reforma). O montante máximo que pode ser utilizado é de 50 000 euros.

[…]»

10 O § 93 da EStG, intitulado «Utilização indevida», dispõe que, no caso de utilização indevida do capital subvencionado da poupança-reforma, o beneficiário deve reembolsar os prémios recebidos, bem como quantias deduzidas a título de despesas especiais, nos termos do § 10a da EStG. O § 94 da EStG estabelece o procedimento aplicável em caso de utilização indevida.

11 Nos termos do § 95 da EStG, intitulado «Cessação da sujeição integral ao imposto sobre o rendimento do beneficiário do prémio»:

«(1) Os §§ 93 e 94 da EStG aplicam-se, *mutatis mutandis*, quando o beneficiário deixe de estar domiciliado ou de residir habitualmente em território nacional e, em consequência, deixe de estar integralmente sujeito ao imposto, ou quando não tenha sido apresentado um pedido nos termos do § 1, n.º 3.

(2) Mediante pedido do beneficiário, o reembolso da quantia em causa (§ 93, n.º 1, primeiro parágrafo) pode ser adiado até ao início da fase de pagamento (§ 1, n.º 1, alínea 2, do Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz). A moratória é prorrogada se, pelo menos 15% dos pagamentos efectuados ao abrigo do contrato de poupança-reforma forem utilizados para efeitos de reembolso. Não são cobrados juros moratórios. […]

(3) Nos casos previstos no n.º 1, se a condição da sujeição integral for novamente preenchida ou se o pedido previsto no § 1, n.º 3, for apresentado, o organismo central desbloqueia o montante a reembolsar que estava sujeito a moratória. […]»

Procedimento pré-contencioso

12 Tendo em conta o facto de que as disposições sobre regimes de pensões de reforma complementares previstas nos §§ 79 a 99 da EStG não estão conformes com o direito comunitário, a Comissão dirigiu à República Federal da Alemanha, em 16 de Dezembro de 2003, uma notificação para cumprir a este respeito, tendo esta, por carta de 19 de Fevereiro de 2004, contestado qualquer violação do direito comunitário.

13 Em 19 de Dezembro de 2005, a Comissão enviou à República Federal da Alemanha um parecer fundamentado no qual convidava este Estado-Membro a adoptar as medidas necessárias para dar cumprimento a esse parecer fundamentado no prazo de dois meses a contar da sua recepção. Em 20 de Fevereiro de 2006, este Estado-Membro enviou resposta ao referido parecer.

14 Não tendo ficado satisfeita com a resposta das autoridades alemãs, a Comissão, em 1 de Junho de 2007, decidiu intentar a presente acção.

Quanto à acção

15 A acção da Comissão assenta em três acusações. Com a sua primeira acusação, a Comissão defende que a legislação alemã, na medida em que exclui do direito ao prémio os trabalhadores transfronteiriços que não se encontrem integralmente sujeitos ao imposto alemão, constitui uma discriminação indirecta baseada na nacionalidade, incompatível com o artigo 39.º CE e com o artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68. De acordo com a sua segunda acusação, a proibição de utilizar o capital subvencionado para efeitos de aquisição ou construção de uma habitação destinada ao uso pessoal do proprietário no caso de a referida habitação não se situar no território da República Federal da Alemanha, constitui uma discriminação indirecta baseada na nacionalidade, incompatível com o artigo 39.º CE e com o artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68. Com a sua terceira acusação, a Comissão alega que a obrigação de reembolso em caso de cessação da situação de sujeição integral ao imposto viola os artigos 12.º CE, 18.º CE e 39.º CE, assim como o artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68.

Quanto à primeira acusação

Argumentação das partes

16 A Comissão alega que o § 79 da EStG, na medida em que prevê a concessão de um prémio de poupança-reforma aos contribuintes sujeitos integralmente ao imposto na Alemanha, constitui uma discriminação dissimulada, baseada na nacionalidade, incompatível com o artigo 39.º CE e com o artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68.

17 Considera, no essencial, que o prémio de poupança-reforma constitui, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma vantagem social na acepção do artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68. O prémio de poupança-reforma é «geralmente» concedido aos interessados em função da sua qualidade objectiva de trabalhador. Tendo os contratos de poupança-reforma sido introduzidos com o objectivo de complementar a reforma legal destes últimos, cujo nível baixou, este prémio destina-se,

assim, a facultar um apoio ao pagamento das quotizações e, portanto, a prestar aos interessados ajuda na constituição de uma reforma complementar ao longo da vida profissional destes.

18 De qualquer forma, o conceito de vantagem social abrange, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as vantagens reconhecidas a um beneficiário em razão da sua residência no território do Estado-Membro que concede esta vantagem. Tal corresponde ao caso em apreço. Esta tese jurisprudencial encontra a sua explicação na finalidade do artigo 7.º do Regulamento n.º 1612/68, que é a de facilitar a mobilidade no interior da Comunidade Europeia. A concessão de prestações aos residentes de um Estado-Membro pode, com efeito, ter repercussões sobre o poder de atracção que o mercado de trabalho deste Estado é susceptível de exercer e, portanto, pode mesmo incentivar a mobilidade. Segundo a Comissão, os trabalhadores transfronteiriços encontram-se, em relação às disposições que regulam a preparação da reforma, na mesma situação que os trabalhadores que residem na Alemanha e são afectados, do mesmo modo, pela redução do regime legal alemão de reforma para o qual contribuem com o pagamento de quotizações. Ora, o § 79 da EStG estabelece uma distinção entre estas duas categorias de trabalhadores, na medida em que a concessão do prémio de poupança-reforma depende da sujeição integral do seu beneficiário ao imposto alemão. Este requisito de sujeição integral equivale, por força do § 1 da EStG, a um requisito de residência no território nacional e, consequentemente, a sua aplicação exclui os trabalhadores transfronteiriços do direito a este prémio.

19 A Comissão salienta que os trabalhadores transfronteiriços que, na sua maioria, não são de nacionalidade alemã e cujos rendimentos são tributados no seu Estado de residência por força das convenções bilaterais contra a dupla tributação concluídas pela República Federal da Alemanha, designadamente, com a República Francesa e a República da Áustria, não são objecto do tratamento reservado aos contribuintes integralmente sujeitos ao imposto. Consequentemente, não podem beneficiar do prémio de poupança-reforma em causa e são vítimas de uma discriminação dissimulada com fundamento na nacionalidade. A Comissão sublinha, a este respeito, que os trabalhadores transfronteiriços não têm a possibilidade de pedir o tratamento reservado às pessoas sujeitas integralmente ao imposto sobre o rendimento nos termos do § 1, n.º 3, da EStG, na medida em que, nos termos das convenções supra-mencionadas, a tributação dos seus rendimentos auferidos na Alemanha é da competência exclusiva de um outro Estado-Membro.

20 Quanto ao argumento da República Federal da Alemanha relativo à inexistência do dever de celebrar contratos de poupança-reforma, o que não permitiria considerar o prémio em causa como uma vantagem social, a Comissão precisa que a qualificação deste como vantagem social não depende da questão de saber se esta se faz parte de um sistema obrigatório ou facultativo. A Comissão acrescenta que um sistema voluntário também pode constituir um contributo de natureza complementar a um sistema de seguro obrigatório, o que corresponde, precisamente, ao caso em apreço.

21 A Comissão explicita que as considerações nas quais assenta a acusação de discriminação são pertinentes independentemente do facto de o prémio ser qualificado como vantagem «social» ou «fiscal», dado que o elemento determinante é, nos dois casos, o facto de a situação dos trabalhadores alemães, tal como a dos trabalhadores transfronteiriços, ser caracterizada pela inscrição no regime legal de reforma e pela evolução futura das pensões que daqui decorre. Refere que o espírito da jurisprudência Schumacker (acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, C-279/93, Colect., p. I-225) implica que os trabalhadores transfronteiriços sejam equiparados aos residentes e não que sejam diferenciados. Encontrando-se os referidos trabalhadores obrigatoriamente inscritos no regime de reforma alemão, por força do Regulamento (CEE) n.º 1408/71 do Conselho, de 14 de Junho de 1971, relativo à aplicação dos regimes de segurança social aos trabalhadores assalariados e aos membros da sua família que se deslocam no interior da Comunidade (JO L 149 p. 2), este regime é que deveria ter sido instituído como critério de conexão e não o estatuto fiscal dos interessados.

22 Tendo por base o acórdão de 11 de Agosto de 1995, Wielockx (C-80/94, Colect., p. I-2493), nomeadamente, o artigo 21.º, n.º 1, do modelo de convenção de dupla tributação da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económicos (OCDE) relativo ao rendimento e à fortuna (relatório do Comité para os Assuntos Fiscais da OCDE, 1977), a Comissão considera que o argumento da República Federal da Alemanha relativo à coerência fiscal não é pertinente. Um Estado-Membro não pode invocar esse argumento no caso em que ele próprio concluiu uma convenção contra a dupla tributação num sentido que lhe permite tributar as pensões provenientes do estrangeiro auferidas por pessoas que residam no seu território nacional, mas que não lhe permite tributar as pensões nacionais auferidas por pessoas que residam no estrangeiro.

23 Além disso, a Comissão defende que, nos termos do § 85 da EStG, o prémio concedido por filhos constitui uma vantagem social que deve igualmente ser concedida sem

discriminação, pelo que, condicionar o direito a esta vantagem ao cumprimento da obrigação de sujeição integral ao imposto do contribuinte constitui igualmente uma violação do artigo 39.º, n.º 2, CE e do artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68.

24 Por fim, fazendo referência a jurisprudência assente, nomeadamente aos acórdãos de 30 de Setembro de 1975, Cristini (32/75, Colect., p. 359), de 26 de Fevereiro de 1992, Bernini (C-3/90, Colect., p. I-1071), e de 8 de Junho de 1999, Meeusen (C-337/97, Colect., p. I-3289), a Comissão alega que o prémio de poupança-reforma derivado atribuído ao cônjuge de um beneficiário nos termos do § 79 da EStG viola igualmente o artigo 39.º, n.º 2, CE e o artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68. Com efeito, o requisito relativo à residência em território nacional, imposto ao cônjuge, conduz a uma restrição dissimulada baseada na nacionalidade, na medida em que, no caso dos trabalhadores transfronteiriços, que não são geralmente nacionais do Estado no qual exercem a actividade profissional, os membros da família residem habitualmente no Estado de residência do trabalhador.

25 A República Federal da Alemanha contesta o facto de que o requisito relativo à sujeição integral ao imposto alemão, previsto no § 79 da EStG, constitua uma violação do artigo 39.º CE e do artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68.

26 Este Estado-Membro considera que o prémio de poupança-reforma constitui, não uma vantagem social na acepção do artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68, mas uma vantagem fiscal.

27 Com efeito, a concessão do prémio em causa não está associada à qualidade objectiva de trabalhador do beneficiário. Resulta do § 10a, n.º 1, da EStG, para o qual remete o § 79 da EStG, em primeiro lugar, que o direito ao prémio não depende exclusivamente do facto de o interessado ser um trabalhador na acepção do direito comunitário, em segundo lugar, que esta vantagem é também extensível aos independentes e, em terceiro lugar, que um grupo não despiciente de trabalhadores é forçado a aderir a um sistema de

previdência profissional específico à sua profissão, tal como os médicos, e não tem a possibilidade de beneficiar da dedução, a título de despesas especiais, prevista no § 10a da EStG.

28 Do mesmo modo, a concessão do prémio não depende da residência em território nacional. A sujeição ao seguro obrigatório referida no § 10a da EStG está associada ao local do trabalho e não à residência, tal como decorre do artigo 13.º, n.º 2, alínea a), do Regulamento n.º 1408/71.

29 Ao contrário dos sistemas legais de segurança social, caracterizados pela obrigação de pagamento de quotizações, para se poder beneficiar do prémio em causa, o requisito necessário é a celebração, a título voluntário, de um contrato de poupança-reforma com um prestador privado.

30 A República Federal da Alemanha acrescenta que, contrariamente às alegações da Comissão, a motivação do legislador não permite tirar conclusões peremptórias sobre a qualificação jurídica da medida adoptada. A fim de encorajar a constituição de uma reforma privada complementar, o legislador alemão, com efeito, optou claramente por uma solução fiscal, não obstante ter sido movido por considerações de ordem social.

31 Segundo a República Federal da Alemanha, o prémio de poupança-reforma constitui uma vantagem fiscal na acepção do artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68. Este Estado-Membro explica que, por um lado, no que se refere ao direito ao prémio, o § 79 da EStG remete para o § 10a, n.º 1, da EStG e que, por outro, o direito ao referido prémio depende da possibilidade de proceder à dedução a título de despesas especiais previstas no § 10a da EStG, o qual constitui a disposição central deste mecanismo clássico do direito fiscal. A relação estreita entre a dedução a título de despesas especiais e o prémio de poupança-reforma resulta não apenas das remissões constantes do texto legal, mas também do facto de que este prémio constitui um adiantamento por conta da redução do imposto.

32 A República Federal da Alemanha, invocando o acórdão Schumacker, já referido, considera que não existe diferença de tratamento proibida pelo direito comunitário, visto que a situação dos residentes e a dos não residentes não é, regra geral, comparável em matéria de impostos directos na medida em que o rendimento auferido no território de um Estado por um não residente constitui, o mais frequentemente, apenas uma parte do seu rendimento global, centralizado no seu local de residência, e que a capacidade contributiva pessoal do não residente pode ser mais facilmente apreciada no local em que detém o centro de interesses pessoais e patrimoniais, o que corresponde, em geral, ao local da sua residência habitual.

33 Nestes termos, a República Federal da Alemanha defende que incumbe, em princípio, ao Estado de residência e não ao Estado do local de trabalho, ter em conta a situação pessoal do trabalhador não residente. A este respeito, fazendo referência ao acórdão de 14 de Setembro de 1999, Gschwind (C-391/97, Colect., p. I-5451), observa que, no caso de um trabalhador transfronteiriço auferir mais de 90% dos seus rendimentos na Alemanha, este pode, nos termos do § 1, n.º 3, da EStG, pedir para beneficiar, na Alemanha, de tratamento equiparado ao reservado ao contribuinte integralmente sujeito ao imposto neste Estado e tem, consequentemente, o direito de proceder à dedução a título de despesas especiais. Não tendo poder tributário, a República Federal da Alemanha não pode ser obrigada a conceder aos trabalhadores transfronteiriços, cujos rendimentos são tributados exclusivamente no Estado de residência, uma vantagem fiscal destinada a incentivar a constituição de uma reforma complementar.

34 A República Federal da Alemanha alega igualmente que as disposições nacionais controvertidas não contêm nenhuma discriminação proibida, mesmo tendo em conta os critérios estabelecidos pelo Tribunal de Justiça em matéria de concessão de vantagens sociais. Com efeito, o legislador alemão pretende que sejam beneficiados com um incentivo à constituição de uma poupança-reforma individual as pessoas que apresentem uma relação de conexão suficientemente estreita com a sociedade alemã, na acepção do acórdão de 18 de Julho de 2007, Geven (C-213/05, Colect., p. I-6347, n.º 28), sem subordinar de forma estrita o direito às vantagens em causa ao requisito da residência em território nacional. A República Federal da Alemanha considera que os trabalhadores transfronteiriços cuja situação é regulada pelas convenções bilaterais contra a dupla tributação não apresentam essa relação de conexão e que se encontram, pelo contrário, integralmente vinculados, no plano jurídico, ao seu Estado de residência.

35 De seguida, no que se refere ao prémio concedido aos cônjuges, a República Federal da Alemanha contesta igualmente que esse prémio constitua uma situação proibida de tratamento desigual visto que o cônjuge que não reside na Alemanha tem também a possibilidade de pedir para beneficiar do tratamento reservado aos contribuintes integralmente sujeitos ao imposto na Alemanha desde que 90% dos rendimentos comuns ao casal sejam auferidos neste Estado ou que os rendimentos do casal auferidos no estrangeiro não excedam 12 272 euros.

36 Por fim, a título subsidiário, a República Federal da Alemanha apresenta, como meio de justificação, razões de coerência fiscal. A vantagem facultada pelo prémio de poupança-reforma ao abrigo do § 79 da EStG e pela dedução a título de despesas especiais nos termos do § 10a da referida lei é compensada pela tributação posterior das prestações pagas ao abrigo de contratos de poupança-reforma, nos termos do § 22, n.º 5, da EStG.

Apreciação do Tribunal de Justiça

37 Assinale-se, antes de mais, que a presente acusação diz apenas respeito à situação dos trabalhadores transfronteiriços cujo rendimento é exclusivamente tributável no Estado de residência por força de uma convenção contra a dupla tributação concluída entre a República Federal da Alemanha e outros Estados-Membros. De seguida, há que salientar que a Comissão pede ao Tribunal de Justiça que declare a existência de um incumprimento no que se refere à concessão, pelo Estado alemão, do incentivo pecuniário à poupança-reforma previsto no § 79 da EStG e não no que se refere à possibilidade de dedução fiscal, ao abrigo do § 10a, n.º 1, da EStG, das quotizações de poupança-reforma. Cumpre, finalmente, recordar que, através da presente acusação, a Comissão tem em mente, não apenas a concessão do prémio controvertido ao trabalhador mas também o complemento de prémio por filhos, bem como o prémio derivado, concedido ao cônjuge do beneficiário.

38 No que se refere, em primeiro lugar, à concessão do prémio de poupança-reforma ao trabalhador, a Comissão e a República Federal da Alemanha têm posições opostas sobre

a qualificação deste como vantagem social ou, pelo contrário, como vantagem fiscal, na acepção do artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68.

39 O conceito de vantagem social abrange, segundo jurisprudência assente, todas as vantagens que, estando ou não ligadas a um contrato de trabalho, são geralmente reconhecidas aos trabalhadores nacionais em razão, principalmente, da sua qualidade objectiva de trabalhadores ou do simples facto de terem a sua residência habitual no território nacional, e cuja extensão aos trabalhadores de outros Estados-Membros permite, portanto, facilitar a sua mobilidade no interior da Comunidade (acórdãos, de 12 de Maio de 1998, Martínez Sala, C-85/96, Colect., p. I-2691, n.º 25 e de 11 de Setembro de 2007, Hendrix, C 287/05, Colect., p. I-6909, n.º 48). Refira-se a este respeito que o Tribunal de Justiça já decidiu que o conceito de «vantagem social», na acepção do artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68, abrange o rendimento garantido às pessoas idosas pela legislação de um Estado-Membro (v. acórdãos de 12 de Julho de 1984, Castelli, 261/83, Recueil, p. 3199, n.º 11, e de 6 de Junho de 1985, Frascogna, 157/84, Colect., p. 1739, n.º 22).

40 A fim de poder qualificar o prémio de poupança-reforma como vantagem social ou fiscal, há que examinar, tal como o advogado-geral refere no n.º 40 das suas conclusões, o objectivo e os requisitos segundo os quais este é concedido.

41 Decorre dos autos que a origem do prémio de poupança-reforma foi motivada por considerações sociais. Este prémio foi, com efeito, criado para compensar a diminuição futura do nível de reforma legal e, com este propósito, constitui um auxílio financeiro destinado a incentivar os interessados a constituírem uma pensão complementar ao longo da sua vida profissional.

42 O referido prémio é concedido, por força do § 10a da EStG, para o qual remete o § 79 da EStG, principalmente aos trabalhadores assalariados que se encontrem inscritos no regime legal do seguro de reforma, porque estes são os primeiros a ser atingidos pela diminuição do nível de reforma legal. Cumpre ainda assinalar que este prémio é concedido independentemente dos rendimentos do beneficiário e que o seu montante depende das quotizações pagas nos termos do contrato de poupança-reforma e do

número de filhos pelos quais o beneficiário recebe abonos de família. Além disso, o direito ao prémio vence-se no termo do ano civil durante o qual as quotizações foram pagas.

43 A concessão do prémio de poupança-reforma constitui, por conseguinte, uma vantagem social geralmente atribuída aos trabalhadores em razão da sua qualidade objectiva de trabalhador.

44 Nenhum dos argumentos apresentados pela República Federal da Alemanha põe em causa esta afirmação.

45 A circunstância, não contestada, de que, em conformidade com o § 10a da EStG, o prémio beneficia igualmente outras pessoas que não têm a qualidade de trabalhador na acepção do direito comunitário não é pertinente para efeitos de recusar a esta vantagem o seu carácter social, dado que o conceito de vantagem social não exige um vínculo a um contrato de trabalho, tal como decorre do n.º 39 do presente acórdão.

46 Cumpre precisar que o facto de existirem outras categorias de pessoas que têm direito ao prémio, não sendo trabalhadores, demonstra que o objectivo social prosseguido em relação aos assalariados foi alargado a outras categorias de pessoas que se encontram numa situação similar no que se refere ao regime legal de reforma.

47 O facto de que, referido pela República Federal da Alemanha, a celebração do contrato de poupança-reforma com um fornecedor privado e o pagamento consecutivo das quotizações respectivas sejam voluntários por natureza não é susceptível de pôr em causa a qualificação do prémio controvertido como vantagem social, na medida em que essa qualificação não está subordinada ao carácter obrigatório do regime que concede tal vantagem.

48 A argumentação da República Federal da Alemanha destinada a demonstrar que o prémio de poupança-reforma constitui uma vantagem fiscal pelo facto de se tratar de um adiantamento sobre a poupança fiscal que resulta da aplicação do § 10a da EStG, não pode ser acolhida.

49 Com efeito, o objecto da presente acusação refere-se, não à possibilidade de dedução das quotizações de poupança-reforma acrescidas do prémio a título de despesas especiais, deduções previstas no § 10a da EStG, mas ao prémio de poupança-reforma previsto no § 79 da EStG, que é uma prestação positiva concedida pelo Estado alemão, independentemente de qualquer possibilidade de dedução. O referido prémio constitui um auxílio de valor mínimo que se destina a incentivar a constituição de uma reforma complementar independentemente dos rendimentos do beneficiário e que se integra no capital da poupança-reforma.

50 A possibilidade de dedução das quotizações de poupança-reforma constitui, por sua vez, uma vantagem distinta que, em determinadas circunstâncias, permite realizar uma poupança suplementar que corresponde à diferença entre o montante do prémio e o da poupança que resulta da dedução efectuada ao abrigo do § 10a da EStG. Esta possibilidade de dedução das quotizações ao abrigo do § 10a da EStG não é, por conseguinte, susceptível de modificar a natureza social do prémio de poupança-reforma.

51 Cumpre agora determinar se a sujeição da concessão do prémio de poupança-reforma, considerado uma vantagem social na acepção do artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68, ao requisito de que o trabalhador se encontre integralmente sujeito ao imposto alemão constitui uma discriminação na acepção do direito comunitário.

52 A este respeito, recorde-se que o artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68 prevê que o trabalhador nacional de um Estado-Membro beneficie, no território de outros Estados-Membros, das mesmas vantagens sociais que os trabalhadores nacionais. Segundo jurisprudência assente, os trabalhadores transfronteiriços podem invocar as

disposições do referido artigo 7.º nos mesmos termos que qualquer outro trabalhador abrangido por esta disposição (acórdão Geven, já referido, n.º 15).

53 Segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, a regra da igualdade de tratamento inscrita tanto no artigo 39.º CE como no artigo 7.º do Regulamento n.º 1612/68 proíbe não apenas as discriminações manifestas, baseadas na nacionalidade, mas também todas as formas dissimuladas de discriminação que, por aplicação de outros critérios de diferenciação, conduzem, de facto, ao mesmo resultado (v., nomeadamente, acórdãos de 27 de Novembro de 1997, Meints, C-57/96, Colect., p. I-6689, n.º 44, e de 24 de Setembro de 1998, Comissão/França, C-35/97, Colect., p. I-5325, n.º 37).

54 A menos que seja objectivamente justificada e proporcional ao objectivo prosseguido, uma disposição de direito nacional deve ser considerada como indirectamente discriminatória quando, devido à própria natureza, possa afectar os trabalhadores migrantes em maior medida do que os trabalhadores nacionais, e consequentemente, apresente o risco de desfavorecer mais particularmente os primeiros (v., acórdãos já referidos Meints, n.º 45, e Comissão/França, n.º 38).

55 Impõe-se concluir que, neste caso, por força do § 79 da EStG, o direito ao prémio de poupança-reforma depende da sujeição integral ao imposto alemão. Encontram-se integralmente sujeitas ao imposto alemão as pessoas singulares que, nos termos do § 1, n.º 1, da EStG, tenham o seu domicilio ou residência habitual em território nacional ou que, nos termos do n.º 3 do mesmo § 1, apresentem um pedido neste sentido e respeitem os requisitos estritos previstos no referido n.º 3.

56 Ora, no caso em apreço, os trabalhadores abrangidos pela presente acusação são os trabalhadores transfronteiriços cujo rendimento está exclusivamente sujeito à tributação no seu Estado de residência por força de convenções bilaterais concluídas pela República Federal da Alemanha contra a dupla tributação. Por conseguinte, os referidos trabalhadores não têm a possibilidade de ser equiparados a contribuintes integralmente sujeitos ao imposto alemão, em conformidade com o § 1, n.º 3, da EStG, o

que, de resto, o Estado demandado reconhece. Nestas circunstâncias, o requisito da sujeição integral ao imposto alemão equivale a um requisito de residência.

57 Por conseguinte, os trabalhadores transfronteiriços em causa que, por definição, tenham a sua residência num outro Estado-Membro, estão excluídos do direito ao prémio de poupança-reforma.

58 Além disso, observe-se que estes trabalhadores transfronteiriços são, o mais frequentemente, não nacionais, de forma que os trabalhadores de nacionalidade alemã preenchem o requisito da sujeição integral ao imposto alemão mais facilmente do que os trabalhadores transfronteiriços em causa, o que a República Federal da Alemanha, de resto, não contesta.

59 Assim, a sujeição da concessão do prémio de poupança-reforma a um requisito equivalente ao de residência constitui uma violação do artigo 39.º CE e do artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68.

60 Esta afirmação não pode ser posta em causa pelo argumento da República Federal da Alemanha relativo ao acórdão Geven, já referido, segundo o qual a falta de um vínculo suficientemente estreito à sociedade alemã é susceptível de justificar a recusa da concessão de uma vantagem social. Com efeito, resulta dos §§ 10a, n.º 1, e 79 da EStG que, para ter direito ao prémio de poupança-reforma, o trabalhador deve, nomeadamente, estar inscrito no regime legal de pensões da segurança social alemã. Esta inscrição obrigatória no sistema de segurança social alemã, uma vez que garante que os trabalhadores pagam as quotizações sociais para o referido sistema, constitui um vínculo suficientemente estreito à sociedade alemã para permitir aos trabalhadores transfronteiriços beneficiar da vantagem social em causa.

61 Além disso, o Estado-Membro demandado não pode invocar utilmente, a fim de demonstrar a inexistência de discriminação, da possibilidade de os trabalhadores transfronteiriços beneficiarem de incentivos pecuniários semelhantes, ou mesmo mais vantajosos, no seu Estado-Membro de residência. Com efeito, o prémio de poupança-reforma em causa não é uma vantagem sob a forma de dedução fiscal associada à tributação dos rendimentos na Alemanha, mas um auxílio financeiro de valor mínimo atribuído pelo Estado alemão, destinado a incentivar os trabalhadores a constituir uma pensão complementar privada a fim de compensar a redução do nível da reforma legal. O facto de que os trabalhadores transfronteiriços possam eventualmente ter direito a reduções fiscais no seu Estado de residência não põe termo à discriminação da qual são objecto no que se refere à concessão do prémio de poupança-reforma.

62 A República Federal da Alemanha alega, a título subsidiário, que a desigualdade de tratamento se justifica por razões de coerência do sistema fiscal.

63 A este respeito, basta assinalar que, mesmo supondo que tal discriminação na concessão de uma vantagem social se possa justificar por razões de coerência fiscal, esta justificação não pode ser acolhida no caso em apreço dado que a coerência fiscal é assegurada por via de convenções bilaterais contra a dupla tributação concluídas entre a República Federal da Alemanha e outros Estados-Membros (v., por analogia, acórdão Wielockx, já referido, n.º 25).

64 Em segundo lugar, no que se refere ao complemento do prémio por filhos, em conformidade com o § 85 da EStG, há que considerar, igualmente, com base em argumentos idênticos, que fazer depender a concessão desse complemento do requisito da sujeição integral ao imposto alemão, em conformidade com o § 85 da EStG, viola o artigo 39.º, n.º 2, e o artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68.

65 Em terceiro lugar, no que se refere à concessão, ao cônjuge do beneficiário, do prémio de poupança-reforma derivado, nos termos do § 79 da EStG, recorde-se que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o cônjuge de um trabalhador abrangido pelo âmbito de aplicação do Regulamento n.º 1612/68 é um beneficiário indirecto da igualdade de tratamento concedida ao trabalhador migrante no artigo 7.º, n.º 2, deste

regulamento e pode, por conseguinte, pedir para beneficiar do prémio de poupança-reforma derivado se este constituir para este trabalhador migrante uma vantagem social (v., neste sentido, acórdão de 18 de Julho de 2007, Hartmann, C-212/05, Colect., p. I-6303, n.º 25).

66 Esta é a situação no caso em apreço. Uma prestação como o prémio de poupança-reforma derivado, que proporciona um apoio financeiro à constituição de uma reforma complementar para o cônjuge do trabalhador, permite melhorar a situação dos casais relativamente às suas futuras pensões de reforma e beneficia o trabalhador na medida em que contribui para a criação de condições que visam assegurar uma cobertura dos riscos da velhice no seio das suas famílias. Este prémio constitui, portanto, uma vantagem social na acepção do artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68 que beneficia os trabalhadores transfronteiriços em causa.

67 Ora, decorre da leitura conjugada dos §§ 79 e 26, n.º 1, da EStG que o cônjuge do trabalhador deve também estar integralmente sujeito ao imposto alemão para poder beneficiar do prémio derivado. Dado que, no caso em apreço, o requisito da sujeição integral ao imposto alemão equivale a um requisito de residência por força do § 1 da EStG, esse requisito desfavorece em particular os trabalhadores transfronteiriços que, por definição, têm a sua residência noutro Estado-Membro, onde em geral também residem os membros da sua família (acórdão Meeusen, já referido, n.º 24).

68 Daqui decorre que, ao fazer depender a concessão do prémio de poupança-reforma aos cônjuges do requisito de estes estarem integralmente sujeitos ao imposto alemão, o § 79 da EStG constitui uma discriminação indirecta baseada na nacionalidade, contrária ao artigo 39.º CE e ao artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68.

69 Resulta do exposto que a primeira acusação é procedente e que, ao adoptar e manter as disposições sobre pensões de reforma complementares que figuram nos §§ 79 a 99 da EStG, a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 39.º CE e do artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68, na medida em que estas disposições recusam aos trabalhadores transfronteiriços e aos seus

cônjuges o direito ao prémio de poupança-reforma se estes não estiverem integralmente sujeitos ao imposto neste Estado-Membro.

Quanto à segunda acusação

Argumentação das partes

70 A Comissão alega que fazer depender a utilização, dentro de certos limites, do capital subvencionado na aquisição ou construção de uma habitação para uso pessoal, do requisito de que o bem imóvel se encontre em território nacional, como previsto no § 92a da EStG, impede que os trabalhadores transfronteiriços utilizem o capital que economizaram tendo em vista a aquisição ou a construção dessa habitação situada numa região transfronteiriça da República Federal da Alemanha. Esse tratamento desfavorável dos trabalhadores transfronteiriços constitui uma discriminação indirecta baseada na nacionalidade e viola, por conseguinte, o artigo 39.º, n.º 2, CE e o artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68. A Comissão precisa que a proibição da discriminação no domínio da liberdade de circulação de trabalhadores não prevê qualquer excepção em relação aos casos *de minimis*.

71 A Comissão contesta o argumento da República Federal da Alemanha segundo o qual as disposições controvertidas não são discriminatórias para os trabalhadores não nacionais, uma vez que a medida produz os mesmos efeitos em relação aos trabalhadores migrantes e aos trabalhadores alemães. Com efeito, o simples facto de que os trabalhadores transfronteiriços formem um grupo importante de pessoas que, na maior parte dos casos, não mudam a sua residência para a Alemanha, onde se situa o seu local de trabalho, demonstra que estes têm tendência para adquirir habitação no seu Estado de residência, ao contrário dos trabalhadores alemães que só excepcionalmente se sentem inclinados a adquirir uma habitação fora do seu país. Com base nos dados concretos relativos ao fluxo transfronteiriço e na jurisprudência, nomeadamente no acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Colect., p. I-1711, n.º 36),

a Comissão considera que, geralmente, os não residentes são mais frequentemente proprietários de uma residência situada fora do território alemão que os residentes.

72 A República Federal da Alemanha contesta o facto de que a utilização de capital subvencionado na aquisição de uma habitação própria situada na Alemanha constitua uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade. Nem os trabalhadores alemães nem os trabalhadores nacionais de outros Estados-Membros que tenham o seu domicílio fora do território da República Federal da Alemanha podem utilizar o prémio de poupança-reforma na aquisição ou construção de uma habitação própria fora deste Estado-Membro.

73 A República Federal da Alemanha defende que a liberdade de circulação de trabalhadores não é restringida pelo § 92a da EStG porque a referida disposição não produz qualquer influência sobre a escolha do local de trabalho. Uma apreciação diferente implicaria que todas as vantagens concedidas unicamente no Estado de emprego, e não no Estado de residência, constituiriam possíveis restrições à liberdade de circulação de trabalhadores.

74 A título subsidiário, a República Federal da Alemanha alega que, de qualquer forma, tanto uma desigualdade de tratamento como uma restrição à liberdade de circulação de trabalhadores se podem justificar por imperativos de interesse geral, como o reconhecimento do auxílio à construção de habitações ou a garantia de um parque imobiliário e a protecção do sistema de segurança social nacional.

Apreciação do Tribunal de Justiça

75 Saliente-se, a título preliminar, que, na audiência, a Comissão precisou que a presente acusação não se refere unicamente aos trabalhadores transfronteiriços cujo rendimento

é exclusivamente tributado no Estado de residência, mas diz respeito a todos os trabalhadores transfronteiriços.

76 No âmbito desta acusação, deve examinar-se, como defende a Comissão, se o § 92a da EStG restringe a possibilidade de beneficiar de uma vantagem social e constitui uma discriminação indirecta contrária ao artigo 39.º CE e ao artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68, na medida em que faz depender a utilização do capital subvencionado na aquisição ou na construção de uma habitação para uso pessoal do requisito de que o bem imobiliário se situe em território alemão.

77 Por força do § 92a da EStG, o beneficiário do prémio pode utilizar, até ao limite máximo de 50 000 euros, para a aquisição ou a construção de uma habitação própria para uso pessoal situada em território nacional, o capital constituído ao abrigo de um contrato de poupança-reforma e que tenha sido subvencionado.

78 Impõe-se reconhecer que o capital subvencionado em causa não pode ser utilizado para a aquisição ou a construção de uma habitação situada numa região fronteiriça fora do território alemão.

79 Embora seja exacto, como defende a República Federal da Alemanha, que nem os trabalhadores alemães nem os trabalhadores transfronteiriços podem utilizar o referido capital para adquirir ou mandar construir uma habitação fora do território alemão, e que o § 92a da EStG não abrange directamente os não residentes, também é verdade que estes estão interessados na compra de uma habitação situada fora do referido território mais frequentemente do que os residentes (v., neste sentido, acórdão Ritter-Coulais, já referido, n.º 36).

80 Daqui decorre que o § 92a da EstG reserva aos trabalhadores transfronteiriços um tratamento menos vantajoso do que o reservado aos trabalhadores que residem na Alemanha e que, consequentemente, constitui uma discriminação indirecta baseada na nacionalidade.

81 Cumpre agora examinar se o tratamento desfavorável dos trabalhadores transfronteiriços é justificado pelo objectivo de garantir uma oferta adequada de habitações e de preservar o regime de segurança social nacional, tal como alega a República Federal da Alemanha.

82 No que diz respeito, em primeiro lugar, ao objectivo destinado a garantir uma oferta suficiente de habitações, refira-se que, mesmo supondo que tal objectivo constitui uma razão imperiosa de interesse geral, o requisito, imposto no § 92a da EStG, segundo a qual a habitação a adquirir ou a construir deve estar situada em território alemão, excede, de qualquer forma, o necessário para atingir o objectivo pretendido, uma vez que este objectivo pode ser igualmente atingido se os trabalhadores transfronteiriços continuarem a estabelecer a sua residência no território de outro Estado-Membro e não no território alemão (v., neste sentido, acórdão de 17 de Janeiro de 2008, Comissão/ /Alemanha, C-152/05, Colect., p. I-39, n.os 27 e 28).

83 Além disso, o argumento do Estado demandado relativo ao risco de conflito com a política habitacional de outros Estados-Membros não pode ser acolhido, dado que esse risco não foi demonstrado no caso vertente, uma vez que a República Federal da Alemanha se limitou a indicar, em termos gerais, que a extensão da possibilidade de utilizar o capital da poupança-reforma na aquisição ou construção de uma habitação no território de outros Estados-Membros era susceptível de perturbar a política de habitação destes últimos.

84 No que diz respeito, em segundo lugar, à protecção do sistema de segurança social nacional, resulta do acórdão de 11 de Janeiro de 2007, ITC (C-208/05, Colect., p. I-181, n.º 43) que o risco de grave atentado ao equilíbrio financeiro do sistema de segurança social pode constituir uma razão imperiosa de interesse geral. Contudo, no caso em apreço, não foi demonstrada a existência de tal risco. A República Federal da Alemanha limitou-se, com efeito, a indicar que, caso os beneficiários disponham de uma habitação da qual são proprietários, não correm o risco de ter de suportar os encargos relativos à habitação quando se encontrarem na reforma e não terão de recorrer às prestações da segurança social. Além disso, este objectivo pode ser igualmente atingido se o capital da poupança-reforma puder ser utilizado na aquisição de uma habitação fora do território alemão.

85 Resulta do exposto que a presente acusação é procedente e que a República Federal da Alemanha violou as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 39.º CE e do artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68 ao recusar aos trabalhadores transfronteiriços o direito de utilizar o capital subvencionado na aquisição ou construção de uma habitação para uso pessoal caso esta habitação não se situe na Alemanha.

Quanto à terceira acusação

Argumentação das partes

86 A Comissão considera que a obrigação de reembolso do prémio de poupança-reforma em caso de cessação da sujeição integral ao imposto, ao abrigo da aplicação conjugada dos §§ 93 a 95 da EStG, viola o artigo 39.º CE e o artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68, bem como os artigos 12.º e 18.º CE.

87 Com efeito, no que diz respeito, em primeiro lugar, à liberdade de circulação de trabalhadores, a regulamentação em causa constitui uma discriminação indirecta na medida em que esta abrange todos os trabalhadores transfronteiriços e aos outros trabalhadores migrantes, sendo certo, porém, que são estas duas categorias de trabalhadores que, diversamente dos trabalhadores alemães, correm o risco, mais frequentemente, nomeadamente quando abandonam o seu emprego para trabalhar num outro Estado-Membro, de nunca mais ficarem sujeitos integralmente ao imposto na Alemanha. Além disso, a regulamentação em causa é susceptível de reduzir de imediato o valor do prémio para os trabalhadores migrantes, uma vez que estes podem renunciar, desde o início, a pedir o pagamento deste prémio, a fim de evitar o seu reembolso ulterior.

88 A Comissão alega igualmente que as disposições em causa constituem um entrave à liberdade de circulação de trabalhadores. Referindo-se, a título comparativo, ao acórdão de 11 de Março de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Colect., p. I-2409),

alega que os trabalhadores que exercem a sua actividade na Alemanha, mas residam fora deste Estado-Membro, se encontram numa situação menos favorável do que os que continuam a residir no território nacional, dado que, quando os primeiros optam por residir fora da República Federal da Alemanha, este Estado-Membro apropria-se, nessa altura, de alguns dos seus activos.

89 A diferença entre as duas situações, uma vez que, para as pessoas que saem da Alemanha, consiste em reembolsar o prémio de poupança-reforma no momento da cessação da sujeição integral ao imposto neste Estado e, para aquelas que permanecem em território alemão, em ser tributadas ulteriormente sobre os pagamentos das prestações, não altera a apreciação da Comissão, visto que essa diferença só se manifesta decorridas várias décadas e não tem qualquer incidência sobre o efeito dissuasivo da obrigação de reembolso.

90 A Comissão acrescenta que, mesmo que as modalidades de reembolso possam atenuar o rigor da regulamentação em causa, elas não põe em causa o princípio propriamente dito do reembolso do prémio.

91 Além disso, segundo a Comissão, o facto de a República Federal da Alemanha não ter competência para tributar as prestações futuras pagas às pessoas que saem do território nacional não pode ser invocado como justificação baseada na coerência fiscal, dado que esta é já assegurada pelas convenções bilaterais contra a dupla tributação.

92 Em segundo lugar, no que se refere ao artigo 12.º CE, por um lado, a Comissão considera que a obrigação de reembolso constitui uma discriminação dissimulada contrária ao referido artigo, uma vez que esta afecta principalmente os não nacionais. Tal apreciação baseia-se na constatação de que, quando da cessação da sua actividade na Alemanha, são principalmente os trabalhadores não nacionais que abandonarão o Estado-Membro, geralmente para regressar ao seu Estado de origem, ao passo que é pouco frequente que os trabalhadores nacionais decidam viver no estrangeiro durante a reforma. Por outro lado, o artigo 18.º CE foi igualmente violado. A obrigação de

reembolso dissuade os cidadãos da União Europeia, independentemente da sua nacionalidade, incluindo os nacionais alemães, de transferir a sua residência para um outro Estado-Membro.

93 A República Federal da Alemanha contesta que o § 95 da EStG viole o princípio da liberdade de circulação de trabalhadores e os artigos 12.º CE e 18.º CE.

94 Defende, em primeiro lugar, que a obrigação de reembolso em caso de cessação da sujeição integral não constitui um verdadeiro entrave à liberdade de circulação de trabalhadores ou de cidadãos visto que esta não é, por natureza, susceptível de desencorajar os interessados de proceder à transferência do local de trabalho ou do domicílio para o estrangeiro. Com efeito, o beneficiário do prémio deve proceder apenas ao reembolso do prémio previsto nos §§ 79 e seguintes da EStG, assim como as reduções do montante do imposto que resulta da dedução a título de despesas especiais referidas no § 10a da EStG. Nenhuma outra «tributação de saída» se encontra prevista, ao contrário da que foi objecto dos acórdãos de Lasteyrie du Saillant, já referido, e de 7 de Setembro de 2006, N (C-470/04, Colect., p. I-7409).

95 A República Federal da Alemanha acrescenta que, nos termos do § 95, n.º 2, da EStG, o reembolso pode, a pedido do contribuinte, ser diferido até à data do início do pagamento das prestações que decorrem do contrato de poupança-reforma e pode ser efectuado em prestações de um máximo de 15% das pensões pagas por força do referido contrato, o que dá ao contribuinte a possibilidade de transferir o seu local de trabalho e o seu domicilio sem encargo financeiro directo. Além disso, cessa a obrigação de reembolso caso o interessado venha a encontrar-se de novo sujeito integralmente ao imposto alemão. O Estado demandado infere do acórdão N, já referido, que uma suspensão de pagamento sem constituição de garantia pode eliminar o carácter restritivo de uma obrigação de pagamento ligada ao facto de sair do seu território.

96 De seguida, a República Federal da Alemanha alega, com base em diversos exemplos, que a perda da qualidade de contribuinte integralmente sujeito não implica para o trabalhador transfronteiriço nem para o cidadão desvantagens financeiras susceptíveis

de justificar a existência de uma discriminação dissimulada. Com efeito, se é verdade que os beneficiários cuja sujeição integral ao imposto alemão cessa devem reembolsar o incentivo fiscal concedido, estes não são, porém, tributados *a posteriori* relativamente às prestações recebidas ao abrigo do contrato de poupança-reforma, às quais têm direito em virtude dos pagamentos efectuados até ao termo da sua sujeição integral ao imposto. A obrigação de reembolso é compensada por vantagens financeiras, pelo menos, equivalentes.

97 Por fim, a título subsidiário, o § 95 da EStG, justifica-se igualmente por razões de coerência fiscal.

Apreciação do Tribunal de Justiça

98 Em primeiro lugar, no que se refere à parte da acusação relativa ao carácter discriminatório da obrigação de reembolso em caso de cessação da sujeição integral ao imposto, recorde-se que, segundo a jurisprudência, o artigo 12.º CE, que estabelece um princípio geral de proibição de qualquer discriminação em razão da nacionalidade, só deve ser aplicado autonomamente a situações reguladas pelo direito comunitário para as quais o Tratado CE não preveja regras específicas de não discriminação (v., nomeadamente, acórdãos de 30 de Maio de 1989, Comissão/Grécia, 305/87, Colect., p. 1461, n.os 12 e 13, e de 11 de Outubro de 2007, Hollmann, C-443/06, Colect., p. I-8491, n.º 28).

99 Ora, o princípio de não-discriminação foi instituído, no âmbito da liberdade de circulação de trabalhadores, pelo artigo 39.º CE e pelo artigo 7.º do Regulamento n.º 1612/68 (v., neste sentido, acórdão de 17 de Julho de 2008, Raccanelli, C-94/07, Colect., p. I-5939, n.º 45).

100 Por conseguinte, é tendo em conta estas duas últimas disposições que deve ser comparado o tratamento reservado aos trabalhadores que, no momento da cessação da sujeição integral ao imposto alemão, permanecem em território alemão com o tratamento concedido aos trabalhadores que saem do referido território.

101 Por força da aplicação conjugada dos §§ 93 a 95 da EStG, o beneficiário do prémio que deixa o seu domicílio ou a sua residência habitual em território nacional, e que, portanto, deixa de estar sujeito integralmente a imposto, deve reembolsar os prémios de poupança-reforma obtidos e, se for caso disso, as deduções a título de despesas especiais que resultam do § 10a da EStG.

102 Ora, refira-se que, no caso em apreço, os trabalhadores migrantes, que, regra geral, são nacionais estrangeiros, abandonam com mais facilidade o território alemão para irem trabalhar e estabelecer a sua residência noutro Estado-Membro e, portanto, é mais fácil deixarem de estar integralmente sujeitos ao imposto alemão. Os trabalhadores estrangeiros podem, por conseguinte, ser objecto mais facilmente de tratamento desfavorável do que os trabalhadores alemães.

103 Além disso, as disposições controvertidas podem reduzir o valor do prémio unicamente em relação aos trabalhadores migrantes. Com efeito, não se pode excluir que os trabalhadores migrantes que queiram evitar o reembolso posterior do prémio de poupança-reforma no termo da sua sujeição integral ao imposto alemão renunciem de imediato à concessão deste prémio. Nesse caso, qualquer compensação da diminuição futura do nível da reforma legal alemã é, desde logo, excluída.

104 Daqui decorre que as disposições controvertidas constituem uma discriminação indirecta em relação aos trabalhadores migrantes.

105 Esta conclusão não é posta em causa pela circunstância, invocada pela República Federal da Alemanha, de que as prestações pagas posteriormente ao abrigo do contrato

de poupança-reforma não são objecto de tributação na Alemanha quando os trabalhadores deixam o território alemão. Com efeito, esta circunstância não tem pertinência, uma vez que a competência para tributar estas prestações foi atribuída a outros Estados-Membros por força de convenções bilaterais contra a dupla tributação concluídas entre esses Estados-Membros e a República Federal da Alemanha, tal como esta, de resto, reconhece. Além disso, o facto de, para os trabalhadores que permanecem em território alemão, a tributação das prestações só ter lugar, sendo caso disso, decorridas várias décadas não é comparável com a obrigação de reembolso em caso de cessação da sujeição integral ao imposto alemão que impende sobre os que deixam o referido território.

106 Em segundo lugar, no que se refere à parte da acusação relativa ao carácter dissuasivo da obrigação de reembolso em caso de cessação da sujeição integral ao imposto alemão, recorde-se que, segundo jurisprudência assente, o artigo 18.º CE, que prevê, em termos gerais, o direito de qualquer cidadão da União de circular e de permanecer livremente no território dos Estados-Membros, encontra uma expressão específica no artigo 39.º CE no que respeita à liberdade de circulação de trabalhadores (acórdão Hendrix, C-287/05, já referido, n.º 61 e jurisprudência referida).

107 De seguida, as disposições que impedem ou dissuadem um cidadão de um Estado-Membro de sair do seu país de origem para exercer o seu direito de livre circulação constituem, assim, entraves a essa liberdade, mesmo que se apliquem independentemente da nacionalidade dos trabalhadores em causa (v. acórdãos ITC, já referido, n.º 33, e de 26 de Outubro de 2006, Comissão/Portugal C-345/05, Colect., p. I-10633, n.º 16).

108 Com efeito, seria incompatível com o direito à liberdade de circulação aplicar a um trabalhador ou a uma pessoa que procura emprego, no Estado-Membro de que é nacional, um tratamento menos favorável do que o de que beneficiaria se não tivesse feito uso das facilidades permitidas pelo Tratado em matéria de circulação (acórdão ITC, já referido, n.º 34).

109 Uma vez que as disposições controvertidas impõem aos beneficiários o reembolso, quando da cessação da sujeição integral ao imposto alemão, do prémio de poupança-reforma recebido neste Estado, qualquer trabalhador alemão que pretenda exercer o seu direito à liberdade de circulação nos termos do artigo 39.º CE, nomeadamente, instalar-se noutro Estado-Membro, encontra-se, por conseguinte, numa situação menos favorável do que um trabalhador que mantém a sua residência em território nacional e continua a ser sujeito integralmente ao imposto alemão. Esta diferença de tratamento é susceptível de desencorajar os trabalhadores de nacionalidade alemã de exercer uma actividade profissional fora do território nacional.

110 O exame das modalidades de reembolso previstas nas disposições controvertidas confirma esta conclusão, e isto contrariamente às alegações do Estado demandado. Por um lado, embora estas modalidades possam efectivamente atenuar o rigor da regulamentação, estas continuam, porém, a afectar os trabalhadores que deixam de estar sujeitos integralmente ao imposto alemão unicamente pelo facto de terem transferido a sua residência para outro Estado-Membro. Por outro lado, mesmo que seja possível obter a suspensão do pagamento, sem juros, até ao início da fase de pagamento das prestações, a obtenção dessa suspensão não é automática, mas dependente de um pedido do beneficiário. Além disso, embora a moratória possa ser prorrogada após o início da fase de pagamento, essa prorrogação está sujeita ao requisito de que um montante mínimo de 15% das prestações pagas ao abrigo do contrato de poupança-reforma seja reembolsado. Estas modalidades de reembolso têm um efeito restritivo, na medida em que privam o beneficiário do prémio de poupança-reforma do gozo de uma vantagem social (v., neste sentido, acórdão N, já referido, n.º 36).

111 Do mesmo modo, a circunstância invocada pela República Federal da Alemanha segundo a qual, por força do § 95, n.º 3, da EStG, um montante a reembolsar que tenha sido objecto de suspensão de pagamento é liberado caso o interessado readquira a qualidade de contribuinte integralmente sujeito ao imposto, corrobora o efeito dissuasivo das disposições controvertidas. Com efeito, o referido § 95, n.º 3, não elimina o efeito dissuasivo que afecta os trabalhadores que têm residência permanente noutro Estado-Membro visto que, mesmo que o montante a reembolsar seja disponibilizado caso readquiram a qualidade de contribuintes integralmente sujeitos a imposto, eles perderam definitivamente os montantes do prémio já reembolsados.

112 Nestas condições, a obrigação de reembolso que resulta da aplicação conjugada dos §§ 93 a 95 da EStG é susceptível de entravar a liberdade de circulação de trabalhadores.

113 A República Federal da Alemanha refere ainda que a obrigação de reembolso se justifica tendo em conta a coerência do seu sistema fiscal. Ora, uma vez que a coerência fiscal é assegurada pelas convenções bilaterais contra a dupla tributação concluídas por este Estado com outros Estados-Membros, a República Federal da Alemanha não pode invocar utilmente tal justificação (v., neste sentido, acórdão, Wielockx, já referido, n.º 25).

114 Daqui resulta que as disposições controvertidas são contrárias ao artigo 39.º CE e ao artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68.

115 Tratando-se de pessoas que não são economicamente activas, esta mesma conclusão se impõe, por razões idênticas, quanto à acusação relativa à violação do artigo 18.º CE.

116 Resulta das considerações precedentes que a terceira acusação é procedente e que, por conseguinte, a República Federal da Alemanha violou as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.º e 39.º CE, assim como do artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68 ao exigir, em conformidade com os §§ 93 a 95 da EStG, que o prémio seja reembolsado em caso de cessação da sujeição integral ao imposto alemão.

Quanto às despesas

117 Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação da República Federal da Alemanha e tendo esta sido vencida, há que condená-la nas despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) decide:

1) Ao adoptar e manter as disposições sobre pensões de reforma complementar que figuram nos §§ 79 e 99 da Lei Federal relativa ao Imposto sobre o Rendimento (Einkommensteuergesetz), a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 39.º CE e do artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1612/68 do Conselho, de 15 de Outubro de 1968, relativo à livre circulação de trabalhadores na Comunidade, assim como do artigo 18.º CE, na medida em que estas disposições:

— **recusam aos trabalhadores transfronteiriços e aos seus cônjuges o direito ao prémio de poupança-reforma se não estiverem integralmente sujeitos ao imposto neste Estado-Membro;**

— **não permitem aos trabalhadores transfronteiriços que utilizem o capital subvencionado na aquisição ou construção de uma habitação destinada ao uso pessoal, no caso de essa habitação não se situar na Alemanha, e**

— **prevêem o reembolso do referido prémio em caso de cessação da sujeição integral ao imposto neste mesmo Estado-Membro.**

2) A República Federal da Alemanha é condenada nas despesas.

Assinaturas