Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

26 de setembro de 2024*

«Reenvio prejudicial — Artigo 56.º TFUE — Livre prestação de serviços — Setor da construção — Destacamento de trabalhadores — Benefícios fiscais e sociais concedidos aos trabalhadores e às empresas de construção — Isenção do imposto sobre o rendimento — Isenção de contribuições para o seguro de doença — Redução das contribuições para a segurança social — Legislação nacional que permite unicamente a concessão desses benefícios às prestações de serviços de construção efetuadas no território nacional — Legislação que visa manter a mão de obra no território nacional e evitar o trabalho não declarado por razões salariais — Comparabilidade das situações — Razões imperiosas de interesse geral — Proteção social dos trabalhadores — Luta contra a fraude fiscal — Proporcionalidade»

No processo C-387/22,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunalul Satu Mare (Tribunal Regional de Satu Mare, Roménia), por Decisão de 2 de junho de 2022, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 10 de junho de 2022, no processo

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

contra

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Arabadjiev, presidente de secção, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (relator), A. Kumin e I. Ziemele, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: R. Şereş, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 6 de julho de 2023,

* Língua do processo: romeno.

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Governo Romeno, por M. Chicu, E. Gane e A. Wellman, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por T. Isacu de Groot e W. Roels, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 9 de novembro de 2023,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 26.º e 56.º TFUE, bem como do artigo 20.º da Diretiva 2006/123/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de dezembro de 2006, relativa aos serviços no mercado interno (JO 2006, L 376, p. 36).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Nord Vest Pro Sani Pro SRL (a seguir «Nord Vest Pro») à Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare (Administração Distrital de Finanças Públicas de Satu Mare, Roménia) e à Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Direção-Geral Regional de Finanças Públicas de Cluj-Napoca, Roménia) (a seguir, em conjunto, «autoridades tributárias»), que tem por objeto a recusa dessas autoridades em reconhecer aos trabalhadores do setor da construção que exerçam as suas atividades noutros Estados-Membros os benefícios fiscais e sociais de que dispõem os trabalhadores desse mesmo setor quando exerçam a sua atividade no território romeno.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 2006/123/CE

3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 3, da Diretiva 2006/123, esta não se aplica em matéria de fiscalidade.

4 O artigo 20.º desta diretiva, sob a epígrafe «Não discriminação», dispõe:

«1. Os Estados-Membros devem assegurar que o destinatário não seja submetido a requisitos discriminatórios em razão da sua nacionalidade ou do seu lugar de residência.

2. Os Estados-Membros devem assegurar que as condições gerais de acesso a um serviço que são postas à disposição do grande público pelo prestador não incluam condições discriminatórias baseadas na nacionalidade ou no lugar de residência do destinatário, sem que tal afete a possibilidade de se preverem diferenças no que diz respeito às condições de acesso e que sejam diretamente justificadas por critérios objetivos.»

Diretiva 96/71/CE

5 O artigo 1.º da Diretiva 96/71/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de dezembro de 1996, relativa ao destacamento de trabalhadores no âmbito de uma prestação de serviços (JO 1997, L 18, p. 1), sob a epígrafe «Âmbito de aplicação», dispõe:

«1. A presente diretiva é aplicável às empresas estabelecidas num Estado-Membro que, no âmbito de uma prestação transnacional de serviços e nos termos do n.º 3, destaquem trabalhadores para o território de um Estado-Membro.

[…]

3. A presente diretiva é aplicável sempre que as empresas mencionadas no n.º 1 tomem uma das seguintes medidas transnacionais:

a) Destacar um trabalhador para o território de um Estado-Membro, por sua conta e sob a sua direção, no âmbito de um contrato celebrado entre a empresa destacadora e o destinatário da prestação de serviços que trabalha nesse Estado-Membro, desde que durante o período de destacamento exista uma relação de trabalho entre a empresa destacadora e o trabalhador

[…]»

Regulamento n.º 883/2004

6 O artigo 12.º do Regulamento (CE) n.º 883/2004 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril de 2004, relativo à coordenação dos sistemas de segurança social (JO 2004, L 166, p. 1, e retificado no JO 2004, L 200, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (UE) n.º 465/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de maio de 2012 (JO 2012, L 149, p. 4) (a seguir «Regulamento n.º 883/2004»), enuncia, no seu n.º 1:

«A pessoa que exerça uma atividade por conta de outrem num Estado-Membro ao serviço de um empregador que normalmente exerce as suas atividades nesse Estado-Membro, e que seja destacada por esse empregador para realizar um trabalho por conta deste noutro Estado-Membro, continua sujeita à legislação do primeiro Estado-Membro, desde que a duração previsível do referido trabalho não exceda 24 meses e que essa pessoa não seja enviada em substituição de outra pessoa destacada.»

Direito romeno

Código Tributário

7 A Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Lei n.º 227/2015 que aprova o Código Tributário), de 8 de setembro de 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 688, de 10 de setembro de 2015), conforme alterada e completada posteriormente (a seguir «Código Tributário»), prevê, no seu artigo 60.º:

«Os seguintes sujeitos passivos estão isentos de imposto sobre o rendimento: […]

[…]

5. Pessoas singulares, em relação aos rendimentos do trabalho dependente e equiparados referidos no artigo 76.º, n.os 1 a 3, no período compreendido entre 1 de janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2028, inclusive, relativamente às quais estejam preenchidas cumulativamente as seguintes condições:

a) os empregadores exerçam atividades no setor da construção que incluam:

[…]

b) os empregadores realizem um volume de negócios proveniente das atividades referidas na alínea a), e de outras atividades específicas do setor da construção correspondente, pelo menos, a 80 % do volume de negócios total. […]

c) os rendimentos brutos de trabalho dependente e equiparados referidos no artigo 76.º, n.os 1 a 3, obtidos pelas pessoas singulares às quais se aplica a isenção são calculados com base numa remuneração bruta do trabalho por 8 horas diárias de, pelo menos, 3 000 RON mensais [leus romenos (RON) (cerca de 610 euros)]. A isenção aplica-se aos montantes do rendimento mensal bruto até ao máximo de 30 000 RON [(cerca de 6 100 euros)]provenientes das remunerações de trabalho dependente referidas no artigo 76.º, n.os 1 a 3, bem como das remunerações equiparadas, obtidos por pessoas singulares. A parte do rendimento mensal bruto superior a 30 000 RON não é abrangida pelos benefícios fiscais;

[…]»

8 Segundo o artigo 78.º do Código Tributário:

«(1) Os beneficiários de rendimentos salariais são devedores de um imposto mensal, definitivo, que é calculado e retido na fonte pelos ordenantes desses rendimentos.

(2) O imposto mensal referido no n.º 1 é determinado do seguinte modo:

a) no local de afetação, aplicando uma taxa de 10 % à base de cálculo correspondente à diferença entre o rendimento salarial líquido, calculado deduzindo do rendimento bruto as contribuições sociais obrigatórias para um mês, devidas nos termos da lei romena ou dos instrumentos jurídicos internacionais dos quais a Roménia é parte, bem como, se for caso disso, a contribuição individual para os cofres do Estado devida nos termos da lei, e dos elementos seguintes:
   (i) o abatimento pessoal concedido para o mês em questão;
   (ii) a cotização sindical paga durante o mês em questão, nos termos da lei;
   (iii) as contribuições para os fundos de poupança-reforma […];
   (iv) os prémios do seguro de doença complementar, bem como os serviços médicos prestados em forma de subscrições, cujos custos sejam suportados pelos trabalhadores […];

[…]»

9 Nos termos do artigo 80.º, n.º 1, desse código:

«Os ordenantes de salários e de rendimentos equiparados são obrigados a calcular e a reter o imposto sobre o rendimento por cada mês na data de pagamento desses rendimentos e entregá-lo nos cofres do Estado o mais tardar no dia 25 inclusive do mês seguinte àquele em relação ao qual esses rendimentos são pagos.»

10 Em conformidade com o artigo 138.º, alínea a), do referido código:

«As taxas das contribuições para a segurança social são as seguintes:

25 % para as pessoas singulares que tenham a qualidade de trabalhador ou que estejam sujeitas à contribuição para a segurança social nos termos da presente lei.»

11 O artigo 138[1] do mesmo código enuncia, no seu n.º 1:

«Durante o período compreendido entre 1 de janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2028, inclusive, para as pessoas singulares que auferem rendimentos salariais e equiparados provenientes de contratos de trabalho celebrados com empregadores que exerçam atividades no setor da construção e que reúnam as condições previstas no n.º 5 do artigo 60.º, a taxa de contribuição para a segurança social prevista na alínea a) do artigo 138.º é reduzida em 3,75 pontos percentuais.»

12 O artigo 139.º do Código Tributário dispõe, no seu n.º 1, alínea a):

«Para as pessoas singulares que aufiram rendimentos salariais ou equiparados, a base mensal de cálculo da contribuição para a segurança social é o rendimento bruto dos salários e dos rendimentos equiparados auferido no território nacional e no estrangeiro, em conformidade com as disposições da legislação europeia aplicável no domínio da segurança social, bem como os acordos relativos aos sistemas de segurança social dos quais a Roménia é parte, e inclui:

a) os rendimentos dos salários e vencimentos, em dinheiro e/ou em espécie, obtidos no âmbito de um contrato de trabalho, de uma relação de trabalho ou de um estatuto especial previsto na lei. […]»

13 Segundo o artigo 146.º, n.º 1, deste código:

«As pessoas singulares e coletivas que tenham a qualidade de empregador ou equiparadas são obrigadas a calcular e a reter na fonte as contribuições para a segurança social devidas pelas pessoas singulares que auferem rendimentos salariais ou equiparados. As instituições referidas no artigo 136.º, alíneas d) a f), bem como as pessoas singulares e coletivas que sejam empregadores, ou equiparados, são obrigadas a calcular as contribuições para a segurança social de que são devedoras ao abrigo da lei, consoante o caso.»

14 Nos termos do artigo 154.º, n.º 1, alínea r), do referido código:

«Estão isentas do pagamento das contribuições para o seguro de doença as seguintes categorias de pessoas singulares:

[…]

r) as pessoas singulares, no que respeita aos rendimentos salariais e aos rendimentos equiparados, com base em contratos de trabalho celebrados com empregadores que exerçam a sua atividade no setor da construção e que reúnam as condições previstas no artigo 60.º, ponto 5, durante o período [compreendido entre] 1 de janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2028, inclusive.»

15 Em conformidade com o artigo 156.º do mesmo código:

«A taxa de contribuição para o seguro de doença devida pelas pessoas singulares que tenham a qualidade de trabalhador ou que tenham a obrigação de pagar contribuições para o seguro de doença ao abrigo da presente lei é fixada em 10 %.»

16 O artigo 168.º do Código Tributário dispõe, no seu n.º 1:

«As pessoas singulares e coletivas que tenham a qualidade de empregador ou equiparadas são obrigadas a calcular e a reter na fonte a contribuição para o seguro de doença devida pelas pessoas singulares que auferem rendimentos salariais ou equiparados.»

Decreto n.º 611/2019 e Decreto n.º 2165/2019

17 O Ordinul nr. 611/138/127/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a «Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe Venit și evidența nominală a persoanelor asigurate» (Decreto n.º 611/138/127/2019 que aprova o Modelo, o Conteúdo, as Modalidades de Apresentação e de Gestão da «Declaração relativa às Obrigações de Pagamento das Contribuições para a Segurança Social, do Imposto sobre o Rendimento e ao Registo Nominal das Pessoas Seguradas»), de 31 de janeiro e 1 de fevereiro de 2019 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 123, de 15 de fevereiro de 2019, a seguir «Decreto n.º 611/2019»), e o Ordinul nr. 2165/837/743/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului 112 «Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe Venit și evidența nominală a persoanelor asigurate» (Decreto n.º 2165/837/743/2019 que aprova o Modelo, o Conteúdo, as Modalidades de Apresentação e de Gestão do Modelo 112 «Declaração relativa às Obrigações de Pagamento das Contribuições para a Segurança Social, do Imposto sobre o Rendimento e ao Registo Nominal das Pessoas Seguradas»), de 10, 15 e 17 de maio de 2019 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 404, de 23 de maio de 2019, a seguir «Decreto n.º 2165/2019»), dispõem, no seu anexo 6, n.º 8:

«Os benefícios fiscais referidos no artigo 60.º, n.º 5, no artigo 138[1], no artigo 154.º, n.º 1, alínea r), e no artigo 220[3], n.º 2, do Código Tributário não são concedidos para os rendimentos do trabalho dependente e equiparados obtidos por trabalhadores destacados.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

18 A Nord Vest Pro é uma sociedade de direito romeno que opera no setor da construção. No âmbito das suas atividades, presta serviços, designadamente, na Alemanha e na Áustria, na forma de destacamento de trabalhadores, para efetuar trabalhos de construção no território destes dois Estados-Membros.

19 Na sequência de uma inspeção a esta sociedade por parte das autoridades tributárias foi emitida uma nota de liquidação em 10 de maio de 2021. Segundo essas autoridades, a referida sociedade tinha considerado erradamente que os seus trabalhadores que efetuavam trabalhos de construção na Alemanha e na Áustria eram beneficiários da isenção prevista no artigo 60.º, n.º 5, do Código dos Impostos, relativo ao imposto sobre o rendimento. Segundo as referidas autoridades, ao abrigo do artigo 78.º, n.º 2, alínea a), deste código, a taxa aplicável a esses trabalhadores era de 10 % do rendimento. Essas mesmas autoridades também consideraram que a Nord Vest Pro

tinha considerado erradamente que a redução da taxa de contribuição para a segurança social e a isenção do pagamento das contribuições para o seguro de doença, conforme previstas, respetivamente, no artigo 138[1] e no artigo 154.º, n.º 1, alínea r), do referido código, eram aplicáveis aos trabalhadores destacados no estrangeiro, ao passo que, para este tipo de trabalhadores, as taxas aplicáveis eram as previstas no artigo 138.º, alínea a), e no artigo 156.º do mesmo código, ou seja, uma taxa de 25 % para as contribuições para a segurança social e de 10 % para as contribuições para o seguro de doença.

20 Tendo em conta os elementos precedentes, a nota de liquidação estabeleceu as correções financeiras que deviam ser efetuadas a título do imposto sobre o rendimento e das contribuições mencionadas no número anterior do presente acórdão num montante total de 331 906 RON (cerca de 67 255 euros).

21 A reclamação apresentada pela Nord Vest Pro contra essa nota de liquidação foi indeferida pela Direção-Geral Regional de Finanças Públicas de Cluj-Napoca, por Decisão de 18 de outubro de 2021.

22 Esta sociedade interpôs recurso desta decisão de indeferimento para o Tribunalul Satu Mare (Tribunal Regional de Satu Mare, Roménia), que é o órgão jurisdicional de reenvio.

23 Este órgão jurisdicional salienta que a referida nota de liquidação foi emitida pelas autoridades tributárias com base no artigo 60.º, n.º 5, do Código Tributário, lido em conjugação com os Decretos n.ºs 611/2019 e 2165/2019, do qual resulta que os benefícios em causa no processo principal não são concedidos para os rendimentos salariais e equiparados recebidos pelos trabalhadores destacados. Além disso, o órgão jurisdicional salienta que as correções financeiras que se tornaram necessárias em virtude da adoção do Ordonanță de urgență a Guvernului nr. 114/2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene (Decreto-Lei n.º 114/2018, relativo à Adoção de Determinadas Medidas em Matéria de Investimento Público e de Determinadas Medidas Fiscais e Orçamentais, que altera e completa Determinados Atos Legislativos e que prorroga Alguns Prazos), de 28 de dezembro de 2018 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 1116, de 29 de dezembro de 2018), que visa, em substância, tal como resulta da sua exposição de motivos, apoiar a atividade do setor da construção na Roménia mediante a concessão de determinados benefícios aos trabalhadores deste setor que exerçam as suas atividades no território nacional.

24 Segundo o referido órgão jurisdicional, ao limitar a concessão destes benefícios a esses trabalhadores, o legislador romeno reservou um tratamento fiscal mais favorável às empresas do setor da construção que exerçam a sua atividade na Roménia do que às que exerçam a sua atividade no território de outros Estados-Membros. Ora, tal abordagem legislativa seria contrária a um dos principais objetivos da União Europeia, a saber, a criação de um mercado interno. Com efeito, tal tratamento fiscal, visto que implica que as empresas do setor da construção que exerçam as suas atividades fora do território romeno sejam mais tributadas do que as que operam no território nacional e sejam, por conseguinte, desencorajadas de prestar serviços de construção fora da Roménia, constitui, na prática, um obstáculo importante à realização de um mercado interno.

25 Foi nestas circunstâncias que o Tribunalul Satu Mare (Tribunal Regional de Satu Mare) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem as disposições [dos artigos 26.º e 56.º TFUE, bem como do artigo 20.º da Diretiva 2006/123] ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma regulamentação como a que está em causa no presente processo, nos termos da qual o legislador romeno pode tratar de maneira diferente, do ponto de vista fiscal, as sociedades comerciais romenas que exercem atividades com fins lucrativos no território do Estado romeno e as que exercem essas atividades no território de outros Estados[-Membros da União], de modo que a sociedade recorrente, que prestou serviços principalmente no território da [República da] Áustria e da [República Federal da] Alemanha, não beneficia das isenções fiscais de que beneficiam outras sociedades do setor da construção que exercem a sua atividade no território do Estado romeno?»

Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial

26 O Governo Romeno estima que o pedido de decisão prejudicial é inadmissível uma vez que o órgão jurisdicional de reenvio violou o artigo 94.º, alínea c) do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça ao não precisar as razões que o conduziram a interrogar-se sobre a interpretação dos artigos 26.º e 56.º TFUE, bem como do artigo 20.º da Diretiva 2006/123, nem a relação entre essas disposições e essa legislação nem as consequências que pretendia retirar, para a resolução do litígio no processo principal, da interpretação pretendida das referidas disposições.

27 A este respeito, importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, no âmbito da cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais, a necessidade de obter uma interpretação do direito da União que seja útil ao juiz nacional exige que este respeite escrupulosamente as exigências de conteúdo de um pedido de decisão prejudicial e que figuram expressamente no artigo 94.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, presumindo-se que o órgão jurisdicional de reenvio delas tem conhecimento (Acórdão de 6 de outubro de 2021, Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, n.º 68 e jurisprudência referida). Estes requisitos são, aliás, recordados nas Recomendações do Tribunal de Justiça da União Europeia à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais (JO 2019, C 380, p. 1).

28 Assim, é indispensável, como enuncia o artigo 94.º, alínea c), do Regulamento de Processo, que a decisão de reenvio contenha a exposição das razões que conduziram o órgão jurisdicional de reenvio a interrogar-se sobre a interpretação ou a validade de certas disposições do direito da União, bem como o nexo que este órgão estabelece entre estas disposições e a legislação nacional aplicável ao litígio no processo principal (v., neste sentido, Acórdão de 6 de outubro de 2021, Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, n.º 69 e jurisprudência referida).

29 No caso vertente, há que constatar que, uma vez que a questão prejudicial visa o artigo 20.º da Diretiva 2006/123, o órgão jurisdicional de reenvio não forneceu nenhuma indicação em apoio da menção desta disposição, pelo que o Tribunal de Justiça não conhece as razões que levaram este órgão jurisdicional a interrogar-se sobre a interpretação da referida disposição nem o nexo que estabelece entre esta última e a legislação em causa no processo principal, contrariamente às exigências fixadas no artigo 94.º, alínea c), do Regulamento de Processo. Por conseguinte, a questão submetida é, nesta medida, inadmissível.

30 Em contrapartida, no que respeita aos artigos 26.º e 56.º TFUE, o órgão jurisdicional de reenvio considera que as empresas do setor da construção que exerçam as suas atividades fora do território romeno beneficiam de um tratamento menos favorável do que o reservado às empresas que operam no território nacional e são, por conseguinte, desencorajadas de prestar serviços de construção fora da Roménia. Nestas condições, há que considerar que a decisão de reenvio contém a exposição das razões que conduziram o órgão jurisdicional de reenvio a interrogar-se sobre a interpretação dessas disposições e o nexo que estabelece, no âmbito específico do processo principal, entre as referidas disposições e a legislação em causa no processo principal. Por conseguinte, há que considerar que, nesta medida, o pedido de decisão prejudicial é admissível e responder-lhe quanto ao mérito.

Quanto à questão prejudicial

31 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 26.º e 56.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que permite unicamente aos trabalhadores das empresas do setor da construção que exerçam as suas atividades no território desse Estado-Membro tirar proveito dos benefícios fiscais e sociais.

32 A título preliminar, importa salientar que, por um lado, dado que a questão submetida se refere ao artigo 26.º TFUE, esta disposição só deve ser aplicada autonomamente a situações regidas pelo direito da União em relação às quais o Tratado não preveja regras específicas. Ora, uma vez que a referida disposição prevê que o mercado interno compreende um espaço sem fronteiras internas no qual, nomeadamente, a livre circulação dos trabalhadores e a livre prestação de serviços são asseguradas de acordo com as disposições dos Tratados e que estas liberdades foram implementadas pelos artigos 45.º e 56.º TFUE, não há que proceder à interpretação do artigo 26.º TFUE (v., neste sentido, Acórdãos de 3 de março de 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140 n.ºs 55 e 56, e jurisprudência referida, e de 16 de dezembro de 2021, Prefettura di Massa Carrara, C-274/20, EU:C:2021:1022, n.º 22).

33 Por outro lado, quanto às dúvidas da Comissão Europeia relativamente à compatibilidade da legislação em causa no processo principal com as regras em matéria de auxílios de Estado, basta salientar que, uma vez que, no caso vertente, este aspeto suscitado pela Comissão se situa fora do objeto da questão prejudicial, não há que conhecer do mérito da causa.

34 Com efeito, cabe exclusivamente ao órgão jurisdicional nacional definir o objeto das questões que pretende submeter ao Tribunal de Justiça. Assim, se o próprio pedido não permitir determinar a necessidade dessa reformulação, o Tribunal não pode, a pedido de um dos interessados mencionados no artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, examinar questões que não lhe foram submetidas pelo órgão jurisdicional nacional. Se este último, perante a evolução do litígio, considerar necessário obter elementos suplementares de interpretação do direito da União, deverá consultar de novo o Tribunal de Justiça (Acórdão de 19 de dezembro de 2019, Airbnb Ireland, C-390/18, EU:C:2019:1112, n.º 37).

35 No que respeita ao artigo 56.º TFUE, objeto da questão submetida, o pedido de decisão prejudicial não revela a necessidade de uma reformulação. Com efeito, esse pedido refere-se a uma situação em que a sociedade em causa no processo principal não tirava proveito dos benefícios fiscais e sociais em apreço no processo principal «relativamente aos trabalhadores que efetuam prestações de serviços na Alemanha e na Áustria».

36 A este respeito, há que recordar que uma legislação nacional que regula a deslocação temporária de trabalhadores que são enviados para outro Estado-Membro para aí efetuarem trabalhos de construção no âmbito de uma prestação de serviços do seu empregador e que regressam ao seu país de origem após a realização do seu trabalho, sem entrarem, em qualquer momento, no mercado de emprego do Estado-Membro de acolhimento, está abrangida pela livre prestação de serviços (Acórdãos de 27 de março de 1990, Rush Portuguesa, C-113/89, EU:C:1990:142, n.º 15; de 9 de agosto de 1994, Vander Elst, C-43/93, EU:C:1994:310, n.º 21; e de 25 de outubro de 2001, Finalarte e o., C-49/98, C-50/98, C-52/98 a C-54/98 e C-68/98 a C-71/98, EU:C:2001:564, n.ºs 22 e 23, e de 3 de abril de 2008, Rüffert, C-346/06, EU:C:2008:189, n.º 37).

37 Daqui resulta que o presente pedido de decisão prejudicial deve ser analisado apenas à luz do artigo 56.º TFUE.

Quanto à existência de uma restrição à livre prestação de serviços

38 Importa recordar, antes de mais, que os Estados-Membros devem exercer a sua competência em matéria de fiscalidade direta com observância do direito da União, nomeadamente das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado FUE (Acórdão de 27 de abril de 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, n.º 41 e jurisprudência referida).

39 Deve salientar-se que o artigo 56.º TFUE se opõe à aplicação de qualquer legislação nacional que tenha por efeito tornar a prestação de serviços entre Estados-Membros mais difícil do que a prestação de serviços puramente interna a um Estado-Membro (Acórdão de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 20 e jurisprudência referida).

40 Constituem restrições à livre prestação de serviços as medidas nacionais que proíbam, perturbem ou tornem menos atrativo o exercício dessa liberdade (Acórdão de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 22 e jurisprudência referida).

41 No caso vertente, resulta da decisão de reenvio e dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que, em conformidade com a legislação aplicável, as autoridades tributárias recusaram, no que respeita aos trabalhadores da sociedade recorrente no processo principal, que estavam destacados no território da República Federal da Alemanha e da República da Áustria, conceder os benefícios previstos no artigo 60.º, n.º 5, no artigo 138[1] e no artigo 154.º, n.º 1, alínea r), do Código Tributário que, em contrapartida, são concedidos aos trabalhadores que exerçam as suas atividades no território romeno. Esses benefícios consistem, primeiro, na isenção do imposto sobre o rendimento desses trabalhadores; segundo, na redução das suas contribuições para a segurança social; e, terceiro, na isenção das suas contribuições para o seguro de doença.

42 Há que observar que a legislação em causa no processo principal se aplica de forma não discriminatória a todas as empresas, tanto romenas como estrangeiras, do setor da construção, desde que os seus trabalhadores exerçam as suas funções no território da Roménia.

43 Todavia, tal legislação que instaura um regime fiscal e social diferente consoante os trabalhadores em causa desempenhem as suas tarefas no Estado-Membro em causa ou noutros Estados-Membros, embora indistintamente aplicável às empresas do setor da construção tanto romenas como estrangeiras que operam no território romeno, é, no entanto, suscetível de dissuadir as empresas romenas de prestarem os serviços de construção noutro Estado-Membro procedendo ao destacamento de trabalhadores para o território desse Estado-Membro.

44 Com efeito, tais medidas a favor dos trabalhadores são também suscetíveis, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, de reduzir o custo da mão de obra e de conferir, assim, um benefício às empresas, desde que as suas atividades sejam efetuadas no território romeno, tornando menos atrativa a prestação de serviços noutro Estado-Membro.

45 Para determinar se a legislação em causa no processo principal pode, apesar do seu efeito restritivo, ser considerada compatível com a livre prestação de serviços, na aceção do artigo 56.º TFUE, há que examinar se a diferença de tratamento que institui diz respeito a situações que não sejam objetivamente comparáveis, ou se justifique por uma razão imperiosa de interesse geral (v., por analogia, Acórdão de 16 de dezembro de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 e C-479/19, EU:C:2021:1015, n.º 46 e jurisprudência referida).

Quanto à existência de situações objetivamente comparáveis

46 A comparabilidade de uma situação transfronteiriça com uma situação interna do Estado-Membro deve ser examinada tendo em conta o objetivo prosseguido pelas disposições nacionais controvertidas, bem como o objeto e o conteúdo destas últimas (Acórdão de 16 de dezembro de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 e C-479/19, EU:C:2021:1015, n.º 47 e jurisprudência referida).

47 Por outro lado, apenas os critérios de distinção pertinentes estabelecidos pela legislação em causa devem ser tidos em conta para apreciar se a diferença de tratamento resultante dessa legislação reflete uma diferença objetiva entre as situações (Acórdão de 16 de dezembro de 2021, UBS Real Estate, C-478/19 e C-479/19, EU:C:2021:1015, n.º 48 e jurisprudência referida).

48 No caso vertente, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, que tem competência exclusiva para interpretar o direito nacional, proceder à sua interpretação para verificar a eventual existência de situações objetivamente comparáveis.

49 No entanto, importa salientar que, como a Comissão alegou, em substância, nas suas observações escritas, afigura-se que, tendo em conta o objeto e o conteúdo da legislação em causa no processo principal, as empresas constituídas na Roménia que prestam serviços de construção nesse Estado-Membro e as empresas constituídas na Roménia que prestam serviços de construção destacando trabalhadores para outro Estado-Membro se encontram numa situação comparável, uma vez que exercem as mesmas atividades e estão sujeitas ao regime de direito romeno no que respeita às suas obrigações tanto no que respeita ao imposto sobre o rendimento como às contribuições para o seguro de doença e para a segurança social.

50 Assim sendo, para examinar se existe uma diferença objetiva entre a situação das empresas do setor da construção cujos trabalhadores exerçam a sua atividade no território romeno e as sociedades que efetuem prestações de serviços de construção noutros Estados-Membros, a dificuldade reside no facto de o órgão jurisdicional de reenvio não expor de nenhum modo o objetivo prosseguido pelos benefícios fiscais e sociais em causa no processo principal.

51 O órgão jurisdicional de reenvio poderia ser levado a considerar que, como alega o Governo Romeno, a legislação nacional em causa no processo principal visa aumentar o salário líquido dos trabalhadores que operam no setor da construção na Roménia, com o objetivo de contribuir para a proteção social desses trabalhadores e responder, assim, às dificuldades em termos de mão de obra que caracterizam esse setor, suscetíveis de pôr em causa a própria viabilidade do mesmo.

52 A este respeito, embora este Governo tenha salientado que as estatísticas públicas comprovam que, mesmo com os benefícios concedidos, os trabalhadores que exerçam atividade na Roménia recebem salários claramente inferiores aos salários mínimos previstos noutros Estados-Membros, tais como na República Federal da Alemanha e na República da Áustria, importa salientar que essas estatísticas não excluem que, em certos casos, esses trabalhadores possam receber os mesmos salários que aqueles que efetuam prestações de serviços de construção noutros Estados-Membros, uma vez que, segundo as indicações que figuram nos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça, a isenção do imposto sobre o rendimento se aplica aos rendimentos mensais brutos até 30 000 RON.

53 Nestas condições, afigura-se que a diferença de tratamento operada pela legislação em causa no processo principal não reflete uma diferença de situações objetiva, o que cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Quanto à existência de razões imperiosas de interesse geral

54 Há que recordar que, segundo jurisprudência constante, uma restrição à livre prestação de serviços só pode ser admitida se prosseguir um objetivo legítimo compatível com o Tratado FUE, se se justificar por razões imperiosas de interesse geral e se respeitar o princípio da proporcionalidade, o que implica que a sua aplicação seja adequada a garantir, de forma coerente e sistemática, a realização do objetivo em causa e não ultrapasse o que é necessário para atingir esse objetivo (v., neste sentido, Acórdãos de 18 de junho de 2019, Áustria/Alemanha, C-591/17, EU:C:2019:504, n.º 139 e jurisprudência referida, e de 7 de setembro de 2022, Cilevičs e o., C-391/20, EU:C:2022:638, n.º 65 e jurisprudência referida).

55 No caso vertente, embora o órgão jurisdicional de reenvio não precise o objetivo prosseguido pela legislação nacional em causa no processo principal, o Governo Romeno alega, em substância, que esta é justificada por razões imperiosas de interesse geral relacionadas, antes de mais, com a necessidade de assegurar a proteção social dos trabalhadores do setor da construção civil e para garantir condições de trabalho equitativas no âmbito do mercado interno, reduzindo as diferenças salariais existentes ao nível da União, em seguida, com o objetivo de lutar contra o trabalho não declarado e, da mesma forma, contra a fraude fiscal e, por último, contra as problemáticas específicas do setor romeno da construção ligadas à escassez de mão de obra que este setor enfrenta devido à migração alarmante dos trabalhadores qualificados neste domínio para o estrangeiro por razões salariais.

56 No que respeita, em primeiro lugar, à necessidade de assegurar a proteção social dos trabalhadores do referido setor e de garantir condições de trabalho equitativas, há que recordar que figuram entre as razões imperiosas de interesse geral reconhecidas pelo Tribunal de Justiça tanto a proteção dos trabalhadores como a manutenção e a promoção do emprego enquanto objetivos legítimos de política social (v., neste sentido, Acórdão de 21 de dezembro de 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, n.ºs 73 a 75 e jurisprudência referida).

57 O Tribunal de Justiça também reconheceu como razões imperiosas de interesse geral a luta contra a fraude, nomeadamente social, e a prevenção dos abusos (v., neste sentido, Acórdão de 12 de setembro de 2019, Maksimovic e o., C-64/18, C-140/18, C-146/18 e C-148/18, EU:C:2019:723, n.º 37 e jurisprudência referida), bem como a preocupação de evitar perturbações no mercado de trabalho (Acórdão de 14 de novembro de 2018, Danieli & C. Officine Meccaniche e o., C-18/17, EU:C:2018:904, n.º 48 e jurisprudência referida).

58 Além disso, o Tribunal de Justiça declarou que, uma vez que a União tem uma finalidade económica e social, os direitos que resultam das disposições do Tratado FUE relativas à livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais devem ser ajustados aos objetivos prosseguidos pela política social, entre os quais figuram, nomeadamente, como resulta do artigo 151.º, primeiro parágrafo, TFUE, a melhoria das condições de vida e de trabalho e uma proteção social adequada (v., neste sentido, Acórdão de 21 de dezembro de 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, n.º 77 e jurisprudência referida).

59 No caso vertente, é verdade que a legislação em causa no processo principal permite, em princípio, conferir aos trabalhadores do setor da construção que trabalham na Roménia um aumento do salário líquido na proporção das quantias correspondentes aos benefícios fiscais e sociais em causa no processo principal. Todavia, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se essa legislação é apta a assegurar, de forma coerente e sistemática, a proteção social dos trabalhadores do setor da construção, reduzindo a diferença salarial existente ao nível da União, assegurando, nomeadamente, que as empresas repercutam, na prática, os benefícios fiscais e sociais auferidos nos salários pagos aos trabalhadores que conduzem a um aumento desses salários.

60 Na hipótese de a referida legislação dever ser considerada apta a garantir, de forma coerente e sistemática, a realização do objetivo prosseguido, é ainda necessário que não vá além do necessário para alcançar esse objetivo.

61 No que respeita, em segundo lugar, à luta contra o trabalho não declarado e a fraude fiscal, é jurisprudência constante que constituem também razões imperiosas de interesse geral, suscetíveis de justificar restrições ao exercício das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado FUE, tanto a luta contra o trabalho não declarado (v., neste sentido, Acórdão de 15 de junho de 2006, Comissão/França, C-255/04, EU:C:2006:401, n.os 43, 46 e 52), como a necessidade de garantir a eficácia da cobrança do imposto (v., neste sentido, Acórdão de 22 de dezembro de 2022, Airbnb Ireland e Airbnb Payments UK, C-83/21, EU:C:2022:1018, n.º 63 e jurisprudência referida), bem como a luta contra a fraude fiscal (v., neste sentido, Acórdão de 24 de fevereiro de 2022, Pharmacie populaire — La Sauvegarde e Pharma Santé — Réseau Solidaris, C-52/21 e C-53/21, EU:C:2022:127, n.º 48 e jurisprudência referida).

62 A este respeito, basta salientar que a luta contra o trabalho não declarado e a fraude fiscal não pode justificar que se privem, exclusivamente, as empresas cujos trabalhadores efetuam as suas prestações de trabalho noutro Estado-Membro dos benefícios fiscais e sociais em causa no processo principal. Com efeito, não se pode presumir que o exercício da livre prestação de serviços resulta em casos de fraude.

63 No que se refere, em terceiro lugar, às problemáticas específicas do setor romeno da construção relacionadas com a escassez de mão de obra devida à migração de trabalhadores qualificados neste domínio para o estrangeiro por razões salariais, é jurisprudência constante que motivos de natureza puramente económica, como, nomeadamente, a promoção da economia nacional ou o seu bom funcionamento, não podem servir de justificação a entraves proibidos pelo Tratado (Acórdão de 21 de dezembro de 2016, AGET Iraklis, C-201/15, EU:C:2016:972, n.º 72 e jurisprudência referida).

64 Assim sendo, como a advogada-geral alega, em substância, nos n.os 45, 46 e 48 das suas conclusões, as considerações relacionadas com o objetivo de combater os riscos sistémicos com que um Estado-Membro se confronta num setor com certa importância para o seu desenvolvimento, como, no caso vertente, o setor da construção, para assegurar o funcionamento, ou mesmo a

viabilidade, desse setor, assemelham-se a razões imperiosas de interesse geral suscetíveis de justificar uma restrição às liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado FUE. Ora, a legislação nacional que concede benefícios fiscais e sociais apenas às empresas cujos trabalhadores efetuam as suas prestações de trabalho nesse Estado-Membro deve ser adequada para garantir, de forma coerente e sistemática, a realização do objetivo prosseguido e não ir além do que é necessário para alcançar o mesmo, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar (v., por analogia, Acórdão de 16 de dezembro de 2021, UBS Holdings UBS Real Estate, C-478/19 e C-479/19, EU:C:2021:1015, n.º 73).

65 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que permite unicamente aos trabalhadores das empresas do setor da construção que exerçam as suas atividades no território desse Estado-Membro e que se encontrem numa situação comparável à das empresas do setor da construção cujos trabalhadores estão destacados noutros Estados-Membros tirar proveito dos benefícios fiscais e sociais, desde que essa legislação nacional seja justificada por razões imperiosas de interesse geral e respeite o princípio da proporcionalidade, o que implica que a sua aplicação seja adequada a garantir, de forma coerente e sistemática, a realização do objetivo prosseguido e não vá além do que é necessário para atingir esse objetivo.

Quanto às despesas

66 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 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que permite unicamente aos trabalhadores das empresas do setor da construção que exerçam as suas atividades no território desse Estado-Membro e que se encontrem numa situação comparável à das empresas do setor da construção cujos trabalhadores estão destacados noutros Estados-Membros tirar proveito dos benefícios fiscais e sociais, desde que essa legislação nacional seja justificada por razões imperiosas de interesse geral e respeite o princípio da proporcionalidade, o que implica que a sua aplicação seja adequada a garantir, de forma coerente e sistemática, a realização do objetivo prosseguido e não vá além do que é necessário para atingir esse objetivo.

Assinaturas