ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

18 de Dezembro de 2007 *

No processo C-281/06,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 1 de Março de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 28 de Junho de 2006, no processo

Hans-Dieter Jundt,

Hedwig Jundt

contra

Finanzamt Offenburg,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas (relator), presidente de secção, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh e A. Arabadjiev, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: M. Poiares Maduro,
secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de H.-D. Jundt e H. Jundt, por H.-D. Jundt, Rechtsanwalt,

— em representação do Governo alemão, por M. Lumma, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e W. Mölls, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 10 de Outubro de 2007,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 59.º do Tratado CEE (que passou a artigo 59.º do Tratado CE, o qual passou, após alteração, a artigo 49.º CE) e 128.º do Tratado CEE (que passou, após alteração, a artigo 126.º do Tratado CE, o qual passou a artigo 149.º CE).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe H.-D. Jundt e H. Jundt (a seguir «casal Jundt»), que residem na Alemanha, ao Finanzamt Offenburg, a respeito da recusa de este último tomar em conta, a título de receitas isentas de imposto sobre o rendimento no exercício fiscal de 1991, a compensação pelas despesas recebida no âmbito de uma actividade docente exercida a título de actividade secundária numa Universidade estabelecida noutro Estado-Membro, dado que a legislação nacional em matéria de imposto sobre o rendimento reserva a aplicação desta isenção às remunerações provenientes de organismos de direito público alemães.

Quadro jurídico nacional

3 O § 1, n.º 1, primeiro período, da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, na versão aplicável à data dos factos do processo principal (Einkommensteuergesetz, a seguir «EStG»), dispõe que as pessoas singulares que tenham o seu domicílio ou residência habitual na Alemanha estão integralmente sujeitas ao imposto sobre o rendimento.

4 Nos termos do § 2, n.º 2, da EStG, os rendimentos são constituídos pelo lucro ou pelo excedente das receitas sobre os encargos profissionais.

5 O § 3, n.º 26, da EStG, que figura na secção desta lei consagrada às «receitas isentas», tem a seguinte redacção:

«Estão isentos:

[...]

26. compensações pelas despesas incorridas no exercício das actividades docentes secundárias de monitor, formador e educador ou de uma actividade secundária análoga, de actividades secundárias de natureza artística ou de assistência a pessoas idosas, doentes e deficientes, ao serviço ou por conta de uma pessoa colectiva de direito público nacional ou de uma entidade abrangida pelo § 5, n.º 1, ponto 9, da Lei do imposto sobre as sociedades (Körperschaftssteuergesetz) que prossiga fins de utilidade pública, caritativos ou religiosos [§§ 52 a 54 da Lei geral tributária (Abgabenordnung)]. Constituem compensação pelas despesas os rendimentos auferidos pelas actividades referidas no primeiro período, até ao montante total de 2 400 DEM por ano [...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

6 O casal Jundt é tributado conjuntamente a título do imposto sobre o rendimento na Alemanha. Exercendo a título principal a profissão de advogado na Alemanha, onde reside, H.-D. Jundt leccionou, em 1991, 16 horas na Universidade de Estrasburgo, pelas quais recebeu o montante ilíquido de 5 760 FRF (que correspondia a 1 612 DEM).

7 No aviso de liquidação do imposto referente ao exercício fiscal de 1991, o Finanzamt Offenburg sujeitou este montante ilíquido ao imposto sobre o rendimento.

8 O casal Jundt sustentou que este montante devia ser isento do imposto sobre o rendimento em conformidade com o § 3, n.º 26, da EStG. Entende que é contrário ao direito comunitário restringir a aplicação desta isenção às remunerações pagas pelos organismos de direito público alemães.

9 Não tendo sido bem sucedido na reclamação apresentada da decisão do Finanzamt Offenburg e no recurso interposto para o Finanzgericht, o casal Jundt interpôs recurso de «Revision» para o Bundesfinanzhof.

10 O Bundesfinanzhof observa que H.-D. Jundt teria podido beneficiar da isenção prevista no § 3, n.º 26, da EStG se tivesse exercido a sua actividade numa Universidade, pessoa colectiva de direito público, alemã e não numa de outro Estado-Membro. Para determinar se tal regulamentação é ou não compatível com as disposições do direito comunitário relativas à livre prestação de serviços, entende necessário submeter três questões prejudiciais.

11 Em primeiro lugar, interroga-se se uma actividade exercida a título secundário enquanto docente ao serviço de uma Universidade se insere no âmbito de aplicação das disposições em matéria de livre prestação de serviços, na medida em que não é certo que as quantias que podem ser isentas ao abrigo do § 3, n.º 26, da EStG constituam uma verdadeira remuneração. Nos termos desta disposição, as receitas isentas têm o carácter de «compensação pelas despesas», o que parece implicar que se trata de uma simples indemnização das despesas relacionadas com o exercício da actividade visada.

12 Seguidamente, o Bundesfinanzhof interroga-se se, eventualmente, a restrição à livre prestação de serviços resultante do § 3, n.º 26, da EStG poderá ser justificada. Entende que poderá existir um interesse legítimo em limitar o benefício fiscal unicamente às actividades exercidas ao serviço ou por conta de pessoas colectivas de direito público alemãs.

13 Segundo o Bundesfinanzhof, esta justificação poderá ser encontrada na coerência do sistema fiscal nacional, como o Tribunal de Justiça reconheceu nos acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann (C-204/90, Colect., p. I-249), e Comissão/Bélgica

(C-300/90, Colect., p. I-305). Entende que, no processo principal, existe uma relação directa entre, por um lado, a actividade docente a favor de uma pessoa colectiva de direito público alemã e, por outro, a isenção do imposto sobre o rendimento. Este benefício fiscal só é concedido atendendo ao facto de o contribuinte prestar um determinado serviço de quase voluntariado a favor da comunidade que cobra o imposto, exonerando-a deste modo de certas tarefas. Se o contribuinte não prestasse esse serviço, a Administração Fiscal deveria teoricamente aumentar o imposto a fim de financiar as despesas relacionadas com o ensino que seriam então mais elevadas. Segundo o Bundesfinanzhof, o § 3, n.º 26, da EStG tem por base uma relação de reciprocidade que consiste na renúncia ao imposto em contrapartida pela prestação de um serviço.

14 Por último, na medida em que estão em causa actividades docentes, o Bundesfinanzhof interroga-se se uma regulamentação como a que está em causa no processo principal não se inscreve no quadro de uma liberdade que foi explicitamente deixada aos Estados-Membros pelo Tratado CE, concretamente a liberdade de organizar o sistema educativo sob a sua própria responsabilidade. Abrangendo esta liberdade, em seu entender, não só o dever de prever o financiamento do sistema nacional de ensino mas também a possibilidade de restringir às actividades «nacionais» as medidas fiscais destinadas a fomentar o ensino, está inclinado a concluir pela inexistência de uma restrição à livre prestação de serviços. A sua terceira questão respeita à incidência do artigo 126.º do Tratado CE sobre a verificação de uma restrição não justificada à livre prestação de serviços.

15 Nestas condições, o Bundesfinanzhof suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 59.º do Tratado CE [...] deve ser interpretado no sentido de que o seu âmbito de protecção também abrange uma actividade profissional secundária de docente ao serviço ou por conta de uma pessoa colectiva de direito público (Universidade) quando essa actividade, exercida em regime de quase voluntariado, tenha apenas como contrapartida a compensação pelas despesas efectuadas por força dessa actividade?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: a restrição à livre prestação de serviços que consiste em apenas conceder benefícios fiscais às compensações pelas despesas efectuadas por pessoas colectivas de direito público nacionais (no presente caso, prevista no § 3, n.º 26, da EStG), é justificada pelo facto de o benefício fiscal nacional só ser legítimo quando esteja em causa uma actividade a favor de uma pessoa colectiva de direito público nacional?

3) Em caso de resposta negativa à segunda questão: o artigo 126.º do Tratado CE [...] deve ser interpretado no sentido de que uma regulamentação fiscal que contribui a título complementar para a organização do sistema educativo (como, no presente caso, o § 3, n.º 26, da EStG) é admissível, tendo em conta a responsabilidade que os Estados-Membros continuam a ter nesta matéria?»

Quanto às questões prejudiciais

16 Há que observar, a título preliminar, que, tendo em conta a circunstância de os factos que estão na origem do litígio no processo principal se terem desenrolado antes de 1 de Novembro de 1993, ou seja, em data anterior à da entrada em vigor do Tratado da União Europeia, assinado em Maastricht, em 7 de Novembro de 1992, a interpretação pedida pelo órgão jurisdicional de reenvio tem na realidade por objecto os artigos 59.º e 128.º do Tratado CEE e não os artigos 59.º e 126.º do Tratado CE.

17 Como correctamente indicou a Comissão das Comunidades Europeias nas suas observações escritas, esta circunstância não é determinante para a resposta a fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio.

18 Efectivamente, por um lado, o teor do princípio da livre prestação de serviços não foi, em substância, alterado pelos Tratados de Maastricht e de Amesterdão.

19 Por outro lado, o artigo 128.º do Tratado CEE respeita à formação profissional, na qual se insere o ensino universitário (v. acórdãos de 2 de Fevereiro de 1988, Blaizot e o., 24/86, Colect., p. 379, n.os 15 a 20; de 30 de Maio de 1989, Comissão/Conselho, 242/87, Colect., p. 1425, n.º 25; de 7 de Julho de 2005, Comissão/Áustria, C-147/03, Colect., p. I-5969, n.º 33; e de 11 de Janeiro de 2007, Lyyski, C-40/05, Colect., p. I-99, n.º 29). Na medida em que o artigo 126.º do Tratado CE foi invocado essencialmente em razão da competência de que dispõem os Estados-Membros no tocante ao conteúdo do ensino e à organização do sistema educativo, bem como dos objectivos da política comunitária no sector do ensino, há que salientar que, à data dos factos do processo principal, os Estados-Membros eram competentes para a organização da educação e da política de ensino, como resulta do acórdão de 13 de Fevereiro de 1985, Gravier (293/83, Recueil, p. 593, n.º 19), e que a política comunitária no sector do ensino já visava facilitar a mobilidade dos docentes.

20 Isto esclarecido, as disposições pertinentes do Tratado serão adiante designadas na sua versão em vigor após 1 de Maio de 1999.

Quanto à primeira questão

21 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se uma actividade docente exercida por um contribuinte de um Estado-Membro ao serviço de uma pessoa colectiva de direito público, concretamente uma Universidade, situada noutro Estado-Membro, se insere no âmbito de aplicação do artigo 49.º CE mesmo quando seja exercida a título de actividade secundária e de quase voluntariado.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

22 O casal Jundt, o Governo alemão e a Comissão consideram que as actividades exercidas, a título secundário, como docente numa Universidade constituem uma prestação de serviços, na acepção do artigo 50.º CE, a saber, uma actividade económica exercida normalmente mediante remuneração.

23 O casal Jundt refere que o próprio § 3, n.º 26, da EStG define as «compensações pelas despesas» como «receitas» e que, na versão actual desta disposição, já não figura a qualificação de «compensações pelas despesas», mas sim a de «receitas por actividades profissionais secundárias».

24 Segundo o Governo alemão, o âmbito de aplicação do artigo 49.º CE visa também as actividades exercidas a título secundário e de quase voluntariado como docente ao serviço ou por conta de uma pessoa colectiva de direito público como uma Universidade, mediante compensações pelas despesas. Estas actividades económicas têm a particularidade de ter por objectivo, não a obtenção de lucros, mas a simples compensação das despesas suportadas.

25 A Comissão observa que as dúvidas do Bundesfinanzhof a respeito da existência de uma remuneração assentam na utilização, pela disposição nacional em causa no processo principal, da expressão «compensações pelas despesas», que sugere um pagamento que não exceda o montante das despesas suportadas e a ausência de um lucro. Ora, segundo a Comissão, um pagamento não perde o seu carácter de «remuneração» unicamente por não permitir obter um lucro. Os termos do artigo 50.º CE exigem unicamente, para atestar a presença de uma actividade económica, o pagamento de uma remuneração e não a existência de um lucro.

26 A Comissão sustenta que, em todo o caso, o processo principal e a regulamentação neste em causa não dizem respeito a uma remuneração que se limite à cobertura das despesas suportadas. Efectivamente, se o pagamento efectuado pela Universidade de Estrasburgo se tivesse limitado à cobertura das despesas suportadas por H.-D. Jundt para o bom desempenho das suas actividades docentes, este último não teria invocado o § 3, n.º 26, da EStG para pedir a isenção das quantias recebidas, visto que a aplicação das regras habituais da EStG já teria conduzido à não tributação da sua actividade.

27 Segundo a Comissão, o § 3, n.º 26, da EStG confere precisamente um benefício fiscal ao contribuinte quando as receitas sejam superiores às despesas e lhe acresça um rendimento líquido, isto é, um «lucro».

Resposta do Tribunal de Justiça

28 A fim de determinar se uma actividade como a que está em causa no processo principal se insere no âmbito de aplicação do artigo 49.º CE, importa, em primeiro lugar, recordar que o conceito de «serviços», na acepção do artigo 50.º, primeiro parágrafo, CE, implica que se trate de «prestações realizadas normalmente mediante remuneração» (acórdão de 22 de Maio de 2003, Freskot, C-355/00, Colect., p. I-5263, n.º 54).

29 A este propósito, já foi decidido que, na acepção desta última disposição, a característica essencial da remuneração reside no facto de esta constituir a contrapartida económica da prestação em causa (v., designadamente, acórdãos de 27 de Setembro de 1988, Humbel, 263/86, Colect., p. 5365, n.º 17; de 26 de Junho de 2003, Skandia e Ramstedt, C-422/01, Colect., p. I-6817, n.º 23; de 11 de Setembro de 2007, Schwarz e Gootjes-Schwarz, C-76/05, Colect., p. I-6849, n.º 38; e Comissão/ /Alemanha, C-318/05, Colect., p. I-6957, n.º 67).

30 Em segundo lugar, há que referir que o Tribunal de Justiça excluiu do conceito de «serviços», na acepção do artigo 50.º CE, o ensino ministrado em certos estabelecimentos que fazem parte de um sistema de ensino público e que são inteira ou principalmente financiados por fundos públicos (v., neste sentido, acórdão Humbel, já referido, n.º 18, e acórdão de 7 de Dezembro de 1993, Wirth, C-109/92, Colect., p. I-6447, n.os 15 e 16). O Tribunal de Justiça precisou assim que, ao estabelecer e ao manter esse sistema de ensino público financiado, em regra, pelo orçamento público e não pelos alunos ou pelos seus pais, o Estado não pretendia envolver-se em actividades remuneradas, mas cumprir a sua missão nos domínios social, cultural e educativo perante a sua população (v. acórdão Schwarz e Gootjes-Schwarz, já referido, n.º 39).

31 Porém, o processo principal não respeita à actividade docente das próprias Universidades, financiadas pelo orçamento público. Pelo contrário, o referido processo, tal como a regulamentação nacional em causa no processo principal, diz respeito às prestações fornecidas a título de actividade secundária por pessoas singulares às quais as Universidades recorrem para desempenhar a respectiva missão. O pagamento destas prestações pode representar uma remuneração por parte da Universidade em questão.

32 Como referiu o advogado-geral no n.º 12 das suas conclusões, o factor decisivo para que uma actividade seja abrangida pelo âmbito de aplicação das disposições do Tratado sobre a livre prestação de serviços é o seu carácter económico, ou seja, que a actividade não possa ser exercida sem contrapartida.

33 Ao invés, contrariamente ao que parece entender o órgão jurisdicional de reenvio, não é necessário, a este respeito, que o prestador prossiga a finalidade de obter um lucro (v., designadamente, acórdão de 12 de Julho de 2001, Smits e Peerbooms, C-157/99, Colect., p. I-5473, n.os 50 e 52).

34 Daqui decorre que o processo principal, bem como o § 3, n.º 26, da EStG, diz respeito a serviços prestados contra «remuneração». A quantia que H.-D. Jundt recebeu da Universidade pela sua actividade docente, mesmo supondo que a tenha exercido a título de quase voluntariado, constitui uma remuneração, na acepção do artigo 50.º CE, isto é, uma contrapartida pelos serviços que prestou.

35 Em último lugar, o facto de a actividade docente ser exercida por conta de uma Universidade, pessoa colectiva de direito público, não tem por efeito subtrair o serviço prestado ao âmbito de aplicação do artigo 49.º CE.

36 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas a este propósito, questionando-se se as prestações realizadas ao serviço ou por conta de uma instituição de direito público e que se podem inserir no âmbito de aplicação do artigo 45.º CE, que importa tomar também em consideração no quadro da livre prestação de serviços, constituem prestações de serviços. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, estas prestações devem ser consideradas «semipúblicas» e devem ser imputadas ao domínio da actividade de direito público do Estado.

37 Importa, a este respeito, indicar que, embora, nos termos do artigo 45.º, primeiro parágrafo, CE, em conjugação com o artigo 50.º CE, a livre prestação de serviços não se estenda às actividades que, num Estado-Membro, estejam ligadas, mesmo ocasionalmente, ao exercício da autoridade pública, esta derrogação deve, porém, ser restringida às actividades que, consideradas em si mesmas, constituam uma participação directa e específica no exercício da autoridade pública (v., designadamente, acórdãos de 21 de Junho de 1974, Reyners, 2/74, Colect., p. 325, n.º 45; de 31 de Maio de 2001, Comissão/Itália, C-283/99, Colect., p. I-4363, n.º 20; e de 30 de Março de 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, C-451/03, Colect., p. I-2941, n.º 46).

38 Ora, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça a respeito do artigo 39.º, n.º 4, CE que as actividades civis de docência universitária não se inserem no âmbito de aplicação desta derrogação (v., neste sentido, acórdãos de 30 de Maio de 1989, Allué e Coonan, 33/88, Colect., p. 1591, n.º 7, e de 2 de Julho de 1996, Comissão/Grécia, C-290/94, Colect., p. I-3285, n.º 34).

39 Por conseguinte, há que responder à primeira questão submetida que uma actividade docente exercida por um contribuinte de um Estado-Membro ao serviço de uma pessoa colectiva de direito público, concretamente uma Universidade, situada noutro Estado-Membro se insere no âmbito de aplicação do artigo 49.º CE mesmo quando seja exercida a título de actividade secundária e de quase voluntariado.

Quanto à segunda questão

40 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se a restrição à livre prestação de serviços que reside no facto de uma regulamentação nacional reservar a aplicação de uma isenção do imposto sobre o rendimento às remunerações pagas em contrapartida de uma actividade docente exercida a título de actividade secundária, por Universidades, pessoas colectivas de direito público, estabelecidas no território nacional e a recusar quando estas remunerações sejam pagas por uma Universidade estabelecida noutro Estado-Membro se justifica por razões imperiosas de interesse geral. O órgão jurisdicional de reenvio visa particularmente a este respeito o facto de este benefício fiscal ter como único fundamento a circunstância de esta actividade ser exercida a favor de uma pessoa colectiva de direito público nacional.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

41 Segundo o casal Jundt e a Comissão, o facto de as referidas remunerações estarem unicamente isentas quando sejam pagas por Universidades públicas situadas no território nacional e de não beneficiarem desta isenção se forem pagas por Universidades públicas estabelecidas noutros Estados-Membros constitui uma restrição à livre prestação de serviços não justificada por um interesse público legítimo.

42 Em primeiro lugar, a restrição provocada pela regulamentação em causa no processo principal não pode ser justificada pelo seu objectivo, que é o de assegurar a disponibilidade dos docentes para exercerem a respectiva actividade a título de actividade secundária e, deste modo, incentivar o sector da formação ou do ensino.

43 O casal Jundt considera pertinente, a este respeito, o acórdão de 10 de Março de 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Colect., p. I-2057). No n.º 23 deste acórdão, o Tribunal de Justiça decidiu que a promoção da investigação e do desenvolvimento não pode justificar uma medida nacional que nega um benefício fiscal a qualquer operação de investigação não efectuada no Estado-Membro em causa. Efectivamente, tal medida seria directamente contrária ao objectivo da política comunitária no domínio da investigação e do desenvolvimento tecnológico, definida no artigo 163.º, n.º 2, CE.

44 De igual modo, será contrário aos objectivos da Comunidade Europeia em matéria de formação recusar a concessão, a um docente que exerce a sua actividade a título de actividade secundária, dos benefícios fiscais que poderiam promover a respectiva disponibilidade. Com efeito, nos termos do artigo 149.º CE, a cooperação entre os Estados-Membros relativamente à formação e à mobilidade dos estudantes e dos docentes deve ser incentivada. De um modo indirecto, a recusa da concessão da isenção fiscal em causa no processo principal incentivará um docente que exerça a sua actividade a título de actividade secundária a leccionar exclusivamente nas Universidades nacionais.

45 Em segundo lugar, uma regulamentação como a que está em causa no processo principal não poderá, contrariamente ao que parece entender o órgão jurisdicional de reenvio, ser justificada a título da coerência do sistema fiscal alemão, pelo facto de o benefício fiscal em causa produzir efeitos positivos na oferta de ensino das Universidades nacionais.

46 Efectivamente, a jurisprudência do Tribunal de Justiça confirma que a justificação que assenta na necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal nacional, que foi admitida nos acórdãos Bachmann e Comissão/Bélgica, já referidos, deve ser interpretada de forma estrita. Ora, as condições fixadas pela jurisprudência que resulta do referido acórdão Bachmann não estão preenchidas no caso em apreço, porquanto o benefício fiscal em causa no processo principal, a saber, a isenção das «compensações pelas despesas», não é contrabalançado por uma determinada imposição fiscal. A circunstância de a isenção das compensações pelas despesas poder conferir indirectamente vantagens ao Estado alemão não permite estabelecer uma coerência do sistema fiscal nacional e não pode, pois, justificar uma regulamentação como a que está em causa no processo principal.

47 Segundo o Governo alemão, é certo que pode resultar uma restrição à livre prestação de serviços do facto de um docente que exerça a sua actividade a título de actividade secundária numa Universidade estabelecida noutro Estado-Membro em contrapartida de compensações pelas despesas não gozar do benefício fiscal em causa no processo principal. Todavia, esta restrição está justificada por razões imperiosas de interesse geral relacionadas com a promoção do ensino, da investigação e do desenvolvimento.

48 O mesmo governo alega, a este propósito, que o § 3, n.º 26, da EStG incentiva os docentes que exerçam a respectiva actividade a título de actividade secundária a oferecer os seus serviços em termos de quase voluntariado às instituições que esta disposição menciona em contrapartida de uma remuneração módica que assume a forma de compensações pelas despesas.

49 A referida disposição tem, pois, por objectivo apoiar, através de isenções fiscais a favor dos cidadãos que exerçam actividades extraprofissionais, as pessoas colectivas de direito público que enumera, concretamente, as Universidades. Tem por objectivo e efeito pôr à disposição das Universidades docentes a um preço vantajoso. Está justificada por uma razão imperiosa de interesse geral, a saber, a promoção do ensino, da investigação e do desenvolvimento. É adequada e necessária para atingir a finalidade prosseguida.

50 Em todo o caso, o Governo alemão considera que não existe, para a República Federal da Alemanha, qualquer dever de apoio das Universidades dos outros Estados-Membros. Continuando a organização do ensino, tal como a fiscalidade directa, a ser da competência dos Estados-Membros, deverá ser possível a cada Estado-Membro conservar, nestes domínios, um poder de apreciação quanto ao conteúdo das suas regras nacionais.

51 O artigo 149.º, n.º 1, CE expressa claramente o facto de que a Comunidade exerce a sua acção no domínio da educação «respeitando integralmente a responsabilidade dos Estados-Membros pelo conteúdo do ensino e pela organização do sistema educativo». De onde deduz o Governo alemão que os Estados-Membros podem regular de forma autónoma no respectivo território a organização do seu sistema educativo e, portanto, a organização das actividades docentes nas suas Universidades. Tendo a República Federal da Alemanha pouca influência sobre a organização das instituições de ensino que pertencem a outros Estados-Membros, não poderá ser obrigada a subsidiar o seu funcionamento através da renúncia ao dinheiro do contribuinte que tem o direito de arrecadar.

Resposta do Tribunal de Justiça

52 Segundo jurisprudência assente, o artigo 49.º CE opõe-se à aplicação de qualquer legislação nacional que tenha como efeito tornar a prestação de serviços entre os

Estados-Membros mais difícil do que a prestação de serviços puramente interna a um Estado-Membro (acórdãos de 5 de Outubro de 1994, Comissão/França, C-381/93, Colect., p. I-5145, n.º 17; de 28 de Abril de 1998, Kohll, C-158/96, Colect., p. I-1931, n.º 33; Smits e Peerbooms, já referido, n.º 61; de 3 de Outubro de 2002, Danner, C-136/00, Colect., p. I-8147, n.º 29; e de 8 de Setembro de 2005, Mobistar e Belgacom Mobile, C-544/03 e C-545/03, Colect., p. I-7723, n.º 30).

53 A este respeito, não foi contestado neste Tribunal que, se uma actividade docente exercida a título secundário, como a que está em causa no processo principal, se insere no âmbito de aplicação das disposições do Tratado relativas à livre prestação de serviços, uma regulamentação nacional como a do § 3, n.º 26, da EStG restringe a liberdade de H.-D. Jundt, garantida pelo artigo 49.º CE, de prestar os seus serviços noutro Estado-Membro, na medida em que o priva de um benefício fiscal de que gozaria se oferecesse os mesmos serviços no seu próprio Estado-Membro.

54 De resto, o próprio órgão jurisdicional de reenvio expõe que a regulamentação nacional em causa no processo principal, que se aplica de igual modo aos cidadãos nacionais e estrangeiros que exercem as respectivas actividades junto de pessoas colectivas de direito público nacionais, institui um tratamento menos favorável dos serviços prestados a destinatários situados noutros Estados-Membros em comparação com o tratamento reservado aos prestados no território nacional e constitui uma restrição à livre prestação de serviços.

55 Há que examinar se esta restrição à livre prestação de serviços pode ser objectivamente justificada.

56 Neste contexto, importa, em primeiro lugar, verificar se, como sustenta o Governo alemão, a restrição prevista na regulamentação nacional é justificada pela razão imperiosa de interesse geral que constitui a promoção do ensino, da investigação e do desenvolvimento.

57 Esta argumentação não pode ser acolhida.

58 Mesmo supondo que o objectivo de promoção do ensino constitui uma razão imperiosa de interesse geral, o certo é que, para que uma medida restritiva seja justificada, a mesma deve respeitar o princípio da proporcionalidade, no sentido de que deve ser adequada para garantir a realização do objectivo que prossegue e não ultrapassar o necessário para atingir esse objectivo (acórdãos de 26 de Setembro de 2000, Comissão/Bélgica, C-478/98, Colect., p. I-7587, n.º 41, e de 4 de Março de 2004, Comissão/França, C-334/02, Colect., p. I-2229, n.º 28).

59 É certo que, no n.º 23 do acórdão Laboratoires Fournier, já referido, o Tribunal de Justiça decidiu que não se podia excluir que a promoção da investigação e do desenvolvimento constitui uma razão imperiosa de interesse geral. Porém, não acolheu o argumento segundo o qual um Estado-Membro não pode estar obrigado a promover a investigação noutro Estado-Membro e considerou que uma regulamentação nacional que reserva o benefício de um crédito fiscal unicamente às operações de investigação realizadas no Estado-Membro em causa constitui uma restrição à livre prestação de serviços. O Tribunal concluiu que essa regulamentação era directamente contrária ao objectivo da política comunitária no domínio da investigação e do desenvolvimento tecnológico, a qual, nos termos do artigo 163.º, n.º 2, CE, tem especialmente por objectivo a eliminação dos obstáculos fiscais no domínio da investigação.

60 Importa, no quadro do processo principal, recordar que o artigo 149.º, n.º 1, CE prevê que «[a] Comunidade contribuirá para o desenvolvimento de uma educação de qualidade, incentivando a cooperação entre Estados-Membros e, se necessário, apoiando e completando a sua acção», ao passo que o artigo 149.º, n.º 2, CE enuncia que «[a] acção da Comunidade tem por objectivo [...] incentivar a mobilidade dos estudantes e dos professores».

61 Uma regulamentação de um Estado-Membro como a que está em causa no processo principal é contrária a estes objectivos, na medida em que desincentiva os docentes que exerçam a respectiva actividade a título secundário de fazerem uso das suas liberdades fundamentais para oferecer os seus serviços noutro Estado-Membro, negando-lhes um benefício fiscal de que usufruiriam se tivessem prestado os mesmos serviços no território nacional.

62 O Tribunal de Justiça já salientou a importância destes objectivos, no contexto do artigo 18.º CE. Efectivamente, o Tribunal, após ter recordado que as facilidades concedidas pelo Tratado em matéria de circulação dos cidadãos da União não poderiam produzir a plenitude dos seus efeitos se um nacional de um Estado-Membro pudesse ser dissuadido de as exercer em virtude dos obstáculos colocados à sua permanência noutro Estado-Membro por uma regulamentação do seu Estado de origem que o penalizasse pelo simples facto de as ter exercido, indicou que esta consideração é particularmente importante no domínio da educação, tendo em conta os objectivos prosseguidos pelos artigos 3.º, n.º 1, alínea q), CE e 149.º, n.º 2, segundo travessão, CE, isto é, nomeadamente, incentivar a mobilidade dos estudantes e dos professores (v. acórdão de 23 de Outubro de 2007, Morgan e Bucher, C-11/06 e C-12/06, Colect., p. I-9161, n.os 26, 27 e jurisprudência aí referida).

63 Uma regulamentação como a que está em causa no processo principal, ao exercer uma influência semelhante à da legislação nacional em causa no processo que deu origem ao acórdão Laboratoires Fournier, já referido, atenta contra a liberdade dos docentes que exerçam a respectiva actividade a título secundário de escolher o lugar das suas prestações de serviços no interior da Comunidade sem que tenha sido demonstrado que, para atingir o alegado objectivo de promoção do ensino, seja necessário reservar o benefício da isenção fiscal em causa no processo principal unicamente aos contribuintes que exerçam uma actividade docente secundária nas Universidades situadas no território nacional.

64 Com efeito, impõe-se concluir que o Governo alemão não forneceu qualquer argumento que permitisse demonstrar que o objectivo mencionado no número anterior não poderia ser atingido sem a regulamentação controvertida e que não o

poderia ser através de meios alternativos que não afectassem a opção, pelos docentes que exercem a respectiva actividade a título secundário, quanto ao lugar em que poderão oferecer os seus serviços.

65 Em segundo lugar, importa verificar se a restrição em causa no processo principal pode ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal alemão, como a encarou o órgão jurisdicional de reenvio.

66 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o § 3, n.º 26, da EStG tem por objectivo libertar o Estado alemão de determinadas responsabilidades que lhe incumbem através de uma medida fiscal, na medida em que, por um lado, os docentes que exerçam a respectiva actividade a título secundário beneficiam de uma isenção fiscal se ensinarem nas Universidades públicas nacionais e, por outro, o Estado alemão retira daí um benefício correspondente, porque pode prover às necessidades de docência e de investigação dessas Universidades a um custo moderado. Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se se não existe, no processo principal, um nexo directo entre a isenção fiscal concedida ao contribuinte a título da sua actividade docente secundária e o facto de esta actividade docente ser exercida a favor de uma pessoa colectiva de direito público nacional. Nesta perspectiva, supõe-se, por um lado, que a prestação do contribuinte, encorajada pelo benefício fiscal, serve o interesse comum e, por outro, que este «benefício» de que usufruirá o interesse comum compensará a desvantagem que representará a renúncia ao imposto.

67 A este respeito, recorde-se que é certo que, nos n.os 28 e 21, respectivamente, dos acórdãos, já referidos, Bachmann e de 28 de Janeiro de 1992, Comissão/Bélgica, o Tribunal de Justiça admitiu que a necessidade de preservar a coerência de um sistema fiscal pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado.

68 Porém, constitui jurisprudência assente que, para que um argumento baseado numa justificação dessa natureza possa vingar, é necessário que se demonstre a existência

de uma relação directa entre o benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício através de determinada imposição fiscal (v., neste sentido, acórdãos de 23 de Fevereiro de 2006, Keller Holding, C-471/04, Colect., p. I-2107, n.º 40; de 29 de Março de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Colect., p. I-2647, n.º 62; e de 11 de Outubro de 2007, Hollmann, C-443/06, Colect., p. I-8491, n.º 56).

69 Ora, não existe uma relação directa, do ponto de vista do regime fiscal, entre a isenção fiscal das compensações pelas despesas pagas pelas Universidades alemãs e uma compensação desse benefício através de determinada imposição fiscal.

70 Como salientou o advogado-geral no n.º 23 das suas conclusões, no presente caso, é simplesmente sugerido que a isenção do imposto sobre o rendimento é compensada pelo benefício obtido pelo Estado alemão devido ao facto de as actividade de docência e de investigação serem exercidas por docentes a título secundário. A existência de um nexo tão genérico e indirecto entre o benefício fiscal para o contribuinte e o alegado benefício para o Estado-Membro não basta, tendo em conta os requisitos da doutrina estabelecida no acórdão Bachmann, já referido.

71 Assim sendo, não pode ser acolhido o argumento que visa justificar a restrição ao princípio da livre prestação de serviços pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal alemão.

72 Vistas as precedentes considerações, o facto de o benefício fiscal nacional se aplicar apenas quando a actividade é exercida em benefício de uma pessoa colectiva de direito público nacional não pode justificar a restrição à livre prestação de serviços.

73 Importa, por conseguinte, responder à segunda questão submetida que a restrição à livre prestação de serviços que reside no facto de uma regulamentação nacional reservar a aplicação de uma isenção do imposto sobre o rendimento às remunerações pagas, em contrapartida de uma actividade docente exercida a título de actividade secundária, por Universidades, pessoas colectivas de direito público, estabelecidas no território nacional e a recusar quando estas remunerações sejam pagas por uma Universidade estabelecida noutro Estado-Membro não é justificada por razões imperiosas de interesse geral.

Quanto à terceira questão

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

74 Na medida em que o órgão jurisdicional de reenvio submeteu a terceira questão para a hipótese de resposta negativa à segunda questão e que esta, em seu entender, deve ser respondida pela afirmativa, o Governo alemão entende que não há que responder à terceira questão.

75 Segundo o casal Jundt, não se pode sustentar que uma restrição não justificada à livre prestação de serviços é, no entanto, compatível com o direito comunitário devido à responsabilidade que conservam os Estados-Membros em matéria de organização do sistema educativo por força do artigo 149.º CE. O Estado alemão está obrigado a promover a cooperação entre os Estados-Membros e não a impedi-la através de regulamentações adoptadas em seu benefício.

76 Para a Comissão, o § 3, n.º 26, da EStG não se situa fora do âmbito de aplicação da livre circulação dos serviços em razão da competência que conservam os Estados-Membros para organização dos respectivos sistemas educativos. O artigo 149.º CE não exclui tal regime fiscal, aplicado à actividade docente universitária, do âmbito de aplicação da livre prestação de serviços.

77 De resto, a Comissão considera que o § 3, n.º 26, da EStG não versa sobre a organização da educação nem sobre a política de ensino. Institui simplesmente uma derrogação fiscal destinada a favorecer, de um modo geral, as actividades profissionais secundárias no interesse comum, sem ter uma relação específica com o sistema educativo.

78 Para a Comissão, o artigo 128.º do Tratado CEE e as disposições de direito derivado adoptadas com base neste refutam indirectamente a opinião do Bundesfinanzhof segundo a qual no processo principal está em causa uma derrogação às regras da livre prestação de serviços justificada pelo aspecto «político do ensino». Efectivamente, estas disposições demonstram que os obstáculos artificiais à mobilidade dos docentes são contrários aos objectivos da política comunitária no domínio do ensino profissional e tal já acontecia à época do litígio no processo principal. Aliás, «incentivar a mobilidade dos estudantes e dos professores» faz hoje explicitamente parte dos objectivos da Comunidade firmados no Tratado, como resulta do artigo 149.º CE.

Resposta do Tribunal de Justiça

79 Com a terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se o facto de os Estados-Membros serem competentes para decidirem eles próprios da organização do respectivo sistema educativo é susceptível de tornar

compatível com o direito comunitário uma regulamentação nacional que reserva o benefício de uma isenção fiscal aos contribuintes que exerçam actividades ao serviço ou por conta de Universidades públicas nacionais.

80 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o § 3, n.º 26, da EStG pode ser entendido como uma expressão da competência dos Estados-Membros para decidirem eles próprios do modo como deve ser organizado o seu sistema educativo e este poder comporta a liberdade de limitar o benefício de uma isenção fiscal aos contribuintes que exerçam actividades prestadas ao serviço ou por conta de uma Universidade pública nacional.

81 A este propósito, cabe salientar que, é certo que resulta do artigo 149.º, n.º 1, CE que «[a] Comunidade contribuirá para o desenvolvimento de uma educação de qualidade, incentivando a cooperação entre Estados-Membros e, se necessário, apoiando e completando a sua acção, respeitando integralmente a responsabilidade dos Estados-Membros pelo conteúdo do ensino e pela organização do sistema educativo, bem como a sua diversidade cultural e linguística».

82 Embora a competência e a responsabilidade dos Estados-Membros nestes domínios não sejam mencionadas no artigo 128.º do Tratado CEE, que era a disposição pertinente no momento dos factos do processo principal, resulta do n.º 19 do acórdão Gravier, já referido, que, à época dos factos do processo principal, a organização da educação e a política de ensino não faziam, enquanto tais, parte dos domínios que o Tratado CEE tinha sujeito à competência das instituições comunitárias.

83 Deste modo, como a Comissão sustenta correctamente, uma regulamentação como o § 3, n.º 26, da EStG não é uma medida que verse sobre o conteúdo do ensino ou relativa à organização do sistema educativo. Trata-se de uma medida fiscal de natureza geral que confere um benefício fiscal quando um particular se consagre a actividades em proveito da colectividade.

84 Efectivamente, inserem-se no âmbito de aplicação da regulamentação em causa no processo principal não apenas as compensações pelas despesas que são pagas pelas actividades docentes pelas instituições públicas de ensino e de investigação mas ainda as que são pagas a título de outras actividades e por outras instituições. Consequentemente, essa regulamentação não constitui, enquanto tal, a expressão do poder de um Estado-Membro para organizar o respectivo sistema educativo.

85 Em todo o caso e independentemente das suas efectivas ou alegadas conexões com os domínios das competências reservadas dos Estados-Membros, uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal não escapa à aplicação do princípio da livre prestação de serviços.

86 Com efeito, os Estados-Membros estão obrigados a exercer as competências que lhes foram reservadas no respeito do direito comunitário e, nomeadamente, das disposições relativas à livre prestação de serviços. O Tribunal já decidiu nesse sentido em vários domínios, entre os quais, a fiscalidade directa e o ensino (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Schwarz e Gootjes-Schwarz, n.os 69 e 70, e Comissão/Alemanha, n.os 85 e 86).

87 Por conseguinte, a competência e a responsabilidade de que dispõem os Estados-Membros para a organização do seu sistema educativo não podem ter por efeito subtrair uma regulamentação fiscal como a que está em causa no processo principal ao âmbito de aplicação das disposições do Tratado relativas à livre prestação de serviços nem tornar compatível com o direito comunitário a recusa de conceder os benefícios fiscais correspondentes aos docentes que ofereçam os respectivos serviços nas Universidades de outros Estados-Membros.

88 Como decorre dos n.os 61 a 63 do presente acórdão no tocante à ausência de justificação de uma regulamentação como a que está em causa no processo principal

por uma razão imperiosa de interesse geral, ainda que tal regulamentação constituísse uma medida relacionada com a organização do sistema educativo, a mesma não deixaria de ser incompatível com o Tratado, na medida em que afecta a escolha dos docentes que exercem a respectiva actividade a título secundário no que respeita ao lugar das suas prestações de serviços.

89 Consequentemente, deve responder-se à terceira questão submetida que o facto de os Estados-Membros serem competentes para decidirem eles próprios da organização do respectivo sistema educativo não é susceptível de tornar compatível com o direito comunitário uma regulamentação nacional que reserva o benefício de uma isenção fiscal aos contribuintes que exerçam actividades ao serviço ou por conta de Universidades públicas nacionais.

Quanto às despesas

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

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

1) **Uma actividade docente exercida por um contribuinte de um Estado-Membro ao serviço de uma pessoa colectiva de direito público, concretamente uma Universidade, situada noutro Estado-Membro insere-se no âmbito de aplicação do artigo 49.º CE mesmo quando seja exercida a título de actividade secundária e de quase voluntariado.**

2) **A restrição à livre prestação de serviços que reside no facto de uma regulamentação nacional reservar a aplicação de uma isenção do imposto sobre o rendimento às remunerações pagas, em contrapartida de uma actividade docente exercida a título de actividade secundária, por Universidades, pessoas colectivas de direito público, estabelecidas no território nacional e a recusar quando estas remunerações sejam pagas por uma Universidade estabelecida noutro Estado-Membro não é justificada por razões imperiosas de interesse geral.**

3) **O facto de os Estados-Membros serem competentes para decidirem eles próprios da organização do respectivo sistema educativo não é susceptível de tornar compatível com o direito comunitário uma regulamentação nacional que reserva o benefício de uma isenção fiscal aos contribuintes que exerçam actividades ao serviço ou por conta de Universidades públicas nacionais.**

Assinaturas