Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
LAILA MEDINA
apresentadas em 9 de fevereiro de 2023 [1]

Processo C-15/22

RF
contra
Finanzamt G

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha)]

«Reenvio prejudicial — Fundo Europeu de Desenvolvimento (FED) — Imposto sobre o rendimento — Isenção concedida a salários no âmbito de projetos relacionados com a ajuda ao desenvolvimento financiados por recursos provenientes dos orçamentos nacionais — Diferença de tratamento do salário auferido no âmbito de um projeto financiado pelo FED — Artigo 63.º TFUE — Livre circulação de capitais — Artigo 4.º, n.º 4, TFUE — Exercício de competências paralelas — Artigos 208.º e 210.º do TFUE — Cooperação para o desenvolvimento — Obrigação de promover as políticas em matéria de cooperação para o desenvolvimento —Princípio da cooperação leal — Facilitação da missão da UE — Realização dos objetivos da UE — Efeito direto»

1. Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, podem os Estados-Membros tratar o salário das pessoas que trabalham em projetos de cooperação para o desenvolvimento executados em países terceiros [2] e financiados pelo Fundo Europeu de Desenvolvimento (a seguir «FED») de forma diferente do salário auferido no âmbito de projetos semelhantes que, pelo contrário, são financiados por recursos provenientes dos orçamentos nacionais?

2. O presente processo diz respeito a uma prática administrativa nacional alemã (a seguir «regra fiscal nacional em questão»). A regra concede uma isenção do imposto sobre o rendimento aos salários pagos por trabalho prestado em projetos estrangeiros de ajuda ao desenvolvimento financiados em pelo menos 75 % por um Ministério federal responsável pela cooperação para o desenvolvimento ou por uma sociedade privada do Estado de ajuda ao desenvolvimento [3] (a seguir, conjuntamente, «recursos provenientes do orçamento nacional»). No entanto, o salário de um empregado que trabalha num projeto de ajuda financiado pelo FED não beneficia de tal isenção.

1 Língua original: inglês.

2 A cooperação pode assumir muitas formas, mas «cooperação para o desenvolvimento» é geralmente entendida como sinónimo de ajuda oficial ao desenvolvimento.

3 Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

3. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça, no essencial, se o princípio da cooperação leal estabelecido no artigo 4.º, n.º 3, TUE, lido em conjugação com os artigos 208.º e 210.º TFUE relativos à matéria da cooperação para o desenvolvimento, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que os Estados-Membros tributem salários auferidos no âmbito de projetos de ajuda financiados pelo FED, quando tal isenção é concedida para um salário auferido no âmbito de um projeto financiado por recursos provenientes do orçamento nacional. Além disso, a diferença de tratamento resultante dessa regra fiscal suscita igualmente a questão de saber se as disposições do Tratado relativas às liberdades fundamentais devem ser aplicadas ao caso em apreço.

4. Assim, o Tribunal de Justiça é confrontado com a delicada tarefa de determinar se as liberdades fundamentais e/ou o princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE são aplicáveis no domínio da cooperação para o desenvolvimento e, caso sejam, de que forma. Esta não é, de modo algum, uma questão simples, uma vez que a União Europeia e os Estados-Membros podem exercer competências paralelas neste domínio [4]. O caso em apreço também alude a um debate global mais amplo que diz respeito ao tratamento fiscal da ajuda ao desenvolvimento e à sua eficácia [5].

I. Quadro jurídico

A. Direito internacional

1. Convenção de Lomé IV

5. A Quarta convenção ACP-CEE assinada em Lomé em 15 de dezembro de 1989 foi celebrada entre o Grupo de Estados de África, Caraíbas e Pacífico (a seguir «Estados ACP») e a Comunidade Económica Europeia (CEE) (a seguir «Convenção de Lomé IV») [6]. Essa convenção foi aprovada por uma decisão do Conselho e da Comissão, de 25 de fevereiro de 1991 [7].

6. O artigo 2.º da Convenção de Lomé IV estabelece que a cooperação ACP-CEE, «assente num sistema [juridicamente vinculativo] e na existência de instituições conjuntas», deve ser exercida com base nos princípios de igualdade entre parceiros, respeito pela sua soberania, interesse mútuo e interdependência, e o direito de cada Estado a determinar as suas próprias opções políticas, sociais, culturais e económicas.

4 Nos termos do artigo 4.º, n.º 4, TFUE, nos domínios da cooperação para o desenvolvimento e da ajuda humanitária, a União dispõe de competência para desenvolver ações e uma política comum; no entanto, o exercício dessa competência não deve ter como resultado impedir os Estados-Membros de exercer a sua.

5 V., por exemplo, mais recentemente, *Tax Treatment of Official Development Assistance Hub* (Tratamento fiscal do centro da assistência oficial ao desenvolvimento) lançado em janeiro de 2022 pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE) (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). V. também Declaração de Paris sobre a Eficácia da Ajuda ao Desenvolvimento adotada em 2005 e reafirmada em Acra em 2008, em fóruns a nível ministerial convocados pela OCDE (disponível em https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

6 JO 1991, L 229, p. 1.

7 91/400/CECA, CEE, JO 1991, L 229, p. 3.

7. O artigo 9.º da referida Convenção estabelece:

«Tendo em vista aumentar a eficácia dos instrumentos da [presente] Convenção, as partes contratantes adotarão, no âmbito das suas competências respetivas, orientações, prioridades e medidas que propiciem a realização dos objetivos fixados na presente Convenção […]»

2. Acordo de Cotonu

8. O Acordo de Parceria entre os [Estados ACP], por um lado, e a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por outro, assinado em Cotonu, em 23 de junho de 2000 (a seguir «Acordo de Cotonu»)[8] foi aprovado pela Decisão 2003/159/CE do Conselho, de 19 de dezembro de 2002[9]. Entrou em vigor em 1 de abril de 2003 e substituiu as Convenções de Lomé existentes.

9. O artigo 2.º do Acordo de Cotonu estabelece os princípios fundamentais da cooperação ACP-CE, que assenta «num regime juridicamente vinculativo e na existência de instituições conjuntas».

10. O artigo 3.º do Acordo de Cotonu estipula que «as Partes devem tomar […] todas as medidas gerais ou especiais necessárias para assegurar a execução das obrigações decorrentes do presente Acordo e facilitar a consecução dos seus objetivos. […]».

11. O artigo 70.º, alínea a), do Acordo de Cotonu refere que a cooperação deve apoiar «[m]icroprojetos a executar a nível local que tenham um impacto económico e social sobre a vida das populações, respondam a uma necessidade prioritária manifestada e constatada e sejam executados por iniciativa e com a participação ativa da comunidade local beneficiária».

12. O artigo 71.º desse acordo prevê:

«1. Os microprojetos e as ações de cooperação descentralizada podem ser financiados pelos recursos financeiros do presente Acordo. […]

2. O Fundo contribui para o financiamento de microprojetos e da cooperação descentralizada, não podendo a sua contribuição ultrapassar, em princípio, três quartos do custo total de cada projeto nem ser superior aos limites fixados no programa indicativo. O saldo restante é financiado da seguinte forma:

a) Pela comunidade local interessada, no caso dos microprojetos (sob forma de contribuições em espécie, prestações de serviços ou em numerário, em função das suas possibilidades);

[…]

c) A título excecional, pelo Estado ACP em questão, quer sob a forma de uma contribuição financeira, quer através da utilização de equipamentos públicos ou da prestação de serviços.

[…]»

8 JO 2000, L 317, p. 3.

9 JO 2003, L 65, p. 27.

B. Direito da União Europeia

13. Os FED foram criados para financiar a cooperação com os Estados ACP e os países e territórios ultramarinos, inicialmente através de um anexo ao Tratado CEE e posteriormente através de acordos internos entre os Estados-Membros reunidos no Conselho. Um FED financia qualquer projeto ou programa que contribua para o desenvolvimento económico, social ou cultural dos países em questão. Cada FED é celebrado por um período de vários anos, frequentemente cinco anos, correspondente ao período de validade dos vários acordos e convenções através dos quais a União e os seus Estados-Membros estabeleceram a parceria especial com os Estados ACP. Historicamente, os FED não se enquadravam no orçamento geral da União. Por conseguinte, foram adotados regulamentos financeiros específicos para executar as obrigações decorrentes dos acordos internacionais e para instituir, em particular, o financiamento do FED [10].

1. Sétimo FED [11]

14. Os representantes dos governos dos Estados-Membros da Comunidade Económica Europeia, reunidos no Conselho, em 16 de julho de 1990, adotaram o Acordo Interno 91/401/CEE relativo ao financiamento e gestão das ajudas da Comunidade no âmbito da IV Convenção de Lomé [12]. Com esse Acordo, os Estados-Membros instituíram o 7.º FED. As disposições de aplicação desse acordo interno são objeto do Regulamento Financeiro 91/491/CEE, de 29 de julho de 1991, aplicável à Cooperação para o Financiamento do Desenvolvimento no âmbito da Quarta Convenção ACP-CEE [13].

15. O gestor orçamental decidiu encerrar o 7.º FED em 31 de agosto de 2008. Na ausência de uma base jurídica para o encerramento dos FED, os saldos remanescentes e os respetivos contratos e decisões foram transferidos para o nono FED, de acordo com as disposições da parte 3 do Regulamento Financeiro aplicável ao nono FED [14].

2. Nono FED

16. Após o Acordo de Cotonu, o Acordo Interno 2000/770/CE entre representantes dos governos dos Estados-Membros, reunidos no Conselho, relativo ao financiamento e à gestão da ajuda concedida pela Comunidade no âmbito do protocolo financeiro do [Acordo de Cotonu] e à atribuição de assistência financeira aos países e territórios ultramarinos aos quais se aplica a parte IV do Tratado CE [15]. As disposições de aplicação desse acordo interno são objeto do Regulamento Financeiro de 27 de março de 2003.

10 A partir de 2021, os programas do FED foram incluídos no quadro financeiro plurianual da União e, por conseguinte, sujeitos aos regulamentos financeiros da União da mesma forma que outros programas de financiamento da União. V., https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en.

11 O pedido de decisão prejudicial refere-se aos 7.º e 9.º FED. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se ambos são aplicáveis no caso em apreço.

12 JO 1991, L 229, p. 288.

13 JO 1991, L 266, p. 1.

14 V. as contas finais do exercício de 2008 dos 7.º, 8.º, 9.º e 10.º FED (JO 2009, C 274, p. 1).

15 JO 2000, L 317, p. 355.

C. Direito alemão

17. O § 1, n.º 1, primeira frase, da Einkommensteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Rendimento, a seguir «EStG»), na versão aplicável aos factos no processo principal, prevê que as pessoas singulares com domicílio ou residência permanente ou habitual na Alemanha estão sujeitas nesse país ao imposto sobre a totalidade dos seus rendimentos.

18. Nos termos do § 2, n.º 1 da EStG, os rendimentos do trabalho por conta de outrem que o sujeito tributável recebe enquanto sujeito à obrigação fiscal ilimitada estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento.

19. O § 34, alínea c), da EStG prevê:

«(1) Quando as pessoas sujeitas à obrigação fiscal ilimitada pagam imposto sobre os rendimentos de origem estrangeira no Estado de origem equivalente ao imposto alemão sobre o rendimento, o imposto estrangeiro que foi calculado, pago e deduzido pelo montante de um direito a dedução, deve ser imputado ao montante do imposto alemão sobre o rendimento que são obrigadas a pagar relativamente aos rendimentos recebidos nesse Estado;

[…]

(5) As autoridades fiscais superiores dos *Länder* ou as autoridades fiscais por elas designadas podem, com o acordo do Ministério das Finanças Federal, conceder uma redução parcial ou total do imposto sobre os rendimentos estrangeiros, ou fixar um montante fixo quando se considerar adequado por razões económicas ou se a aplicação do n.º 1 do presente artigo se revelar particularmente difícil.»

20. Em 31 de outubro de 1983, o Bundesministerium der Finanzen (Ministério das Finanças Federal, Alemanha) publicou uma Instrução relativa ao tratamento fiscal dos rendimentos dos trabalhadores por conta de outrem para o trabalho no estrangeiro [16] (a seguir «Instrução do Ministério das Finanças»), que é dirigida às autoridades fiscais superiores dos *Länder*. Prevê, no ponto 4 da secção I. que, *inter alia*, as atividades realizadas no estrangeiro por um contratante nacional relacionadas com a ajuda pública alemã ao desenvolvimento no âmbito da cooperação técnica ou financeira devem ser isentas de imposto sobre o rendimento.

21. De acordo com o pedido de decisão prejudicial, as autoridades fiscais alemãs interpretaram a expressão «ajuda pública alemã ao desenvolvimento» no sentido de abranger apenas as medidas de ajuda ao desenvolvimento que são financiadas diretamente pelo orçamento alemão, quer pelo Ministério Federal responsável pela cooperação para o desenvolvimento, quer pela GIZ.

[16] Bundessteuerblatt (boletim de informação fiscal «BStBl.») 1983 I, p. 470.

II. Litígio no processo principal e a questão prejudicial

22. No período de 12 de abril de 2009 a 31 de outubro de 2012, RF trabalhou como gestora de projeto para uma sociedade de ajuda ao desenvolvimento estabelecida na Alemanha. Trabalhou no Programa de Microprojetos (PMP) (a seguir «programa em questão») em África com contrato de trabalho a termo certo [17]. O programa foi financiado, no todo ou em parte, pelos recursos da União e dos seus Estados-Membros, nomeadamente ao abrigo dos sétimo e nono FED [18].

23. Durante esse período, o local de residência e centro de interesses de RF situava-se na Alemanha, onde estava, portanto, sujeita a uma obrigação fiscal ilimitada, enquanto o seu local de trabalho se situava em África.

24. Uma vez que a empresa de ajuda ao desenvolvimento considerou que o salário de RF estava isento ao abrigo da Instrução do Ministério das Finanças, não procedeu à retenção na fonte do imposto sobre esse salário para os exercícios de 2011 e 2012 e não pagou esse imposto às autoridades fiscais competentes. De acordo com os autos no Tribunal de Justiça, foi inicialmente emitido um certificado de isenção à empresa, o qual foi condicionado ao cumprimento da Instrução do Ministério das Finanças. O salário de RF também não foi tributado em África no local de trabalho.

25. A empresa de ajuda ao desenvolvimento foi sujeita a uma auditoria relativa ao imposto sobre salários por parte das autoridades fiscais competentes. Estas autoridades declararam que o programa não tinha sido financiado pelo Ministério Federal responsável pela cooperação para o desenvolvimento ou pela GIZ, mas sim pelo FED. Por conseguinte, por avisos fiscais de 13 de fevereiro de 2014, estas autoridades decidiram que o salário de RF deveria ser sujeito ao imposto sobre o rendimento em relação a 2011 e 2012.

26. RF apresentou uma reclamação contra esta decisão às referidas autoridades, que a indeferiram. Em seguida, interpôs recurso junto do Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia, Alemanha), que não teve provimento. RF interpõe o seu recurso de cassação ao Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha) (a seguir «órgão jurisdicional de reenvio»).

27. No pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio afirma que, com base na lei nacional, o recurso não tem fundamento, uma vez que o salário de RF não foi diretamente financiado por quaisquer recursos orçamentais nacionais e a sua atividade no estrangeiro não estava, portanto, ligada à ajuda pública alemã ao desenvolvimento. Considera que a distinção feita pela administração também não é contrária ao princípio da igualdade de tratamento, uma vez que o benefício fiscal em questão é motivado pelo apoio a certos setores da economia alemã e, portanto, constitucionalmente justificado.

[17] O pedido de decisão prejudicial não contém quaisquer detalhes sobre o país em questão, mas RF menciona que foi a Nigéria (v. n.º 6 das alegações escritas).

[18] Como já foi mencionado, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se o trabalho realizado por RF estava relacionado simultaneamente com o 7.º e com o 9.º FED.

28. No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à compatibilidade da legislação em questão com o direito da União. Salienta que, ao contrário do processo Petersen, [19] a regra fiscal em causa não constitui uma restrição à livre circulação e, em particular, à livre circulação de trabalhadores, uma vez que nenhum trabalhador ou empregador é discriminado com base no facto de ser originário de outro Estado-Membro.

29. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a regra fiscal em questão pode ser contrária ao princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º, n.º 3 TUE. RF alega, a este respeito, que decorre desse princípio e da obrigação de os Estados-Membros coordenarem as suas políticas de desenvolvimento a existência do dever de incluir projetos financiados com recursos da União no âmbito da isenção fiscal em questão. No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio é de opinião que, à luz da competência própria dos Estados-Membros no âmbito da ajuda ao desenvolvimento, não é certo que estes possam ser proibidos de adotar medidas de política de ajuda ao desenvolvimento destinadas a promover o seu comércio externo. Tal obrigação também não decorre do Acordo de Cotonu.

30. Nestas circunstâncias, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem o artigo 4.º, n.º 3, do Tratado da União Europeia e o artigo 208.º, em conjugação com o artigo 210.º, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática administrativa nacional segundo a qual não é reconhecida uma isenção fiscal nos casos em que um projeto de cooperação para o desenvolvimento é financiado pelo Fundo Europeu de Desenvolvimento, ao passo que, em determinadas condições, não se procede à tributação do salário recebido pelo trabalhador ao abrigo de uma relação de trabalho atual por uma atividade no âmbito da ajuda pública alemã ao desenvolvimento no quadro de uma cooperação técnica ou financeira que seja financiada pelo menos em 75 % por um Ministério federal responsável pela cooperação para o desenvolvimento ou ainda por uma sociedade privada do Estado de ajuda ao desenvolvimento?»

31. Foram apresentadas observações escritas por RF, pelo Governo alemão e pela Comissão Europeia. Estas partes também apresentaram alegações orais na audiência de 23 de novembro de 2022.

III. Apreciação

A. Observações preliminares

32. Em primeiro lugar, o Governo alemão não levanta formalmente objeções à questão submetida a título prejudicial, no entanto exprime dúvidas quanto à sua admissibilidade. Nas suas observações escritas e na audiência, alegou, no essencial, que a isenção prevista pela regra fiscal nacional em questão exige necessariamente que o projeto seja financiado por recursos orçamentais nacionais em pelo menos 75 %. Por outras palavras, para que a regra fiscal seja aplicável, o salário que um trabalhador recebe deve resultar de uma atividade que receba pelo menos 75 % do seu financiamento a partir desses recursos. No entanto, isto não significa que tal atividade esteja totalmente isenta de impostos, uma vez que a proporção da atividade que não é financiada por esses recursos continuará sujeita a tributação (ou seja, até um máximo de 25 %).

[19] Acórdão de 28 de fevereiro de 2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124).

33. A este respeito, gostaria de salientar que, segundo jurisprudência assente, as questões relativas à interpretação do direito da União submetidas pelo juiz nacional no quadro regulamentar e factual que define sob sua responsabilidade, e cuja exatidão não cabe ao Tribunal de Justiça verificar, gozam de uma presunção de pertinência [20].

34. Na minha opinião, embora possa haver lacunas no quadro jurídico descrito no pedido de decisão prejudicial, o funcionamento da regra fiscal nacional em questão é claro. No essencial, o tribunal nacional explicou que a regra prevê que um salário auferido por uma atividade no domínio da ajuda ao desenvolvimento está isento de imposto sobre o rendimento, desde que essa atividade seja financiada com fundos provenientes de recursos orçamentais nacionais, ao passo que um salário auferido pela referida atividade financiada com fundos do FED está sujeito a tributação. Consequentemente, sou de opinião que o Tribunal de Justiça pode fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio elementos de interpretação do direito da União no contexto da avaliação da regra fiscal em questão.

35. Em segundo lugar, com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se o artigo 4.º, n.º 3 TUE, interpretado em conjugação com os artigos 208.º e 210.º TFUE, se opõe à regra fiscal nacional em questão. No entanto, a Comissão sugeriu nas suas observações escritas que fosse incluída na redação da questão uma referência expressa às liberdades fundamentais consagradas nos Tratados. Por conseguinte, através das suas perguntas escritas, o Tribunal de Justiça solicitou que as partes dessem uma resposta na audiência oral no que diz respeito às liberdades fundamentais. Na audiência, tanto RF como a Comissão alegaram que a regra fiscal em questão se enquadrava no âmbito das liberdades fundamentais, enquanto o Governo alemão sustentou que essas liberdades não se aplicavam no caso em apreço.

36. Recordo que o Tribunal de Justiça poderá ter de reformular a questão prejudicial que lhe foi submetida. O Tribunal de Justiça pode também entender necessário ter em consideração disposições do direito da União às quais o tribunal nacional não tenha feito referência no enunciado das suas questões [21].

37. A este respeito, convém observar, em primeiro lugar, que, no seu pedido de decisão prejudicial, embora mencionando a liberdade de circulação consagrada no artigo 45.º TFUE e as disposições do Acordo de Cotonu, o tribunal nacional chega à conclusão de que estas disposições não obstam à regra de direito nacional em causa, uma vez que RF não é uma trabalhadora de outro Estado-Membro [22].

38. É importante notar que o pedido de decisão prejudicial no processo Petersen [23] dizia respeito à mesma regra fiscal nacional visada na Instrução do Ministério das Finanças, como a que é objeto do processo em apreço. Contudo, o Tribunal de Justiça examinou um aspeto diferente desta regra, nomeadamente o local de estabelecimento do empregador. No Acórdão Petersen, o trabalhador em questão foi contratado por um empregador estabelecido na Dinamarca que realizou um projeto de ajuda ao desenvolvimento financiado pela Agência Dinamarquesa para o Desenvolvimento Internacional. O Tribunal de Justiça observou que a isenção do imposto sobre o rendimento exigia que o empregador tivesse a sua sede social na Alemanha e considerou que

20 V., *inter alia*, Acórdão de 8 de setembro de 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, n.º 36 e jurisprudência referida).

21 Acórdãos de 13 de outubro de 2016, M. e S. (C-303/15, EU:C:2016:771, n.º 16 e jurisprudência referida), e de 31 maio de 2018, Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, n.º 27).

22 Pedido de decisão prejudicial, n.ºs 29 e 30. Contudo, devo salientar que, apesar de residente na Alemanha, RF desempenhou as suas tarefas no país terceiro em questão no âmbito do programa de ajuda em apreço.

23 Acórdão de 28 de fevereiro de 2013, C-544/11, EU:C:2013:124.

tal exigência constituía uma restrição à livre circulação de trabalhadores proibida nos termos do artigo 45.º TFUE [24]. No caso em apreço, os factos no processo principal não dizem respeito a esse mesmo requisito (que está efetivamente cumprido), uma vez que tanto RF como a sociedade de ajuda ao desenvolvimento estão estabelecidas na Alemanha. Em qualquer caso, trata-se de uma situação puramente interna no que diz respeito à livre circulação dos trabalhadores.

39. No entanto, gostaria de salientar que a regra fiscal nacional em questão também trata de forma diferente os trabalhadores com base na *origem dos fundos* previstos para o projeto de ajuda. A isenção fiscal é concedida ou recusada ao trabalhador que trabalha nesse projeto, dependendo de um projeto de cooperação para o desenvolvimento ser financiado diretamente por recursos orçamentais nacionais ou por recursos do FED. Assim, é conveniente começar por determinar se e, em caso afirmativo, qual das outras liberdades fundamentais pode aplicar-se ao caso em apreço.

B. Relevância das outras liberdades fundamentais

40. A fim de determinar se uma medida nacional se enquadra no âmbito de uma liberdade fundamental, resulta de jurisprudência bem assente que o *objetivo* da legislação em causa deve ser tomado em consideração [25].

41. Pelas razões acima mencionadas [26], sou de opinião que o litígio no processo principal não pode ser examinado à luz do artigo 45.º TFUE. Contudo, o facto de este processo abordar o efeito da regra fiscal nacional em causa em trabalhadores transfronteiriços, e não a forma como esta afeta o financiamento de projetos de ajuda, não exclui a aplicação das outras liberdades fundamentais, a menos que essas outras liberdades fundamentais sejam consideradas acessórias em relação à livre circulação de trabalhadores [27]. Em certas situações específicas nas quais duas liberdades fundamentais são igualmente importantes para efeitos da legislação em questão, o Tribunal de Justiça declarou que essas situações se relacionam com ambas as liberdades fundamentais simultaneamente [28]. De acordo com a jurisprudência pertinente, tal situação específica pode surgir quando uma das liberdades fundamentais não se aplica ao caso em apreço, uma vez que a situação está, para efeitos dessa liberdade, confinada *em todos os aspetos* a um único Estado-Membro [29]. Contudo, tal pode não ser o caso para efeitos das outras liberdades fundamentais. Daqui decorre que a situação em questão pode limitar-se à livre circulação de trabalhadores dentro de um único Estado-Membro, mas ter um elemento transfronteiriço no que diz respeito a outras liberdades.

[24] *Ibidem*., n.os 39 a 43.

[25] V., nomeadamente, Acórdãos de 1 de julho de 2010, Dijkman e Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, n.º 26); de 13 de novembro de 2012; Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707; n.º 90), e de 21 de maio de 2015, Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, n.º 31).

[26] V. n.º 38, *supra*.

[27] O Tribunal de Justiça declarou que, quando uma medida nacional diz respeito a duas liberdades fundamentais ao mesmo tempo, é necessário, em princípio, examinar a medida em litígio em relação a apenas uma dessas duas liberdades se se verificar, nas circunstâncias do litígio no processo principal, que uma delas é inteiramente secundária em relação à outra e pode ser considerada em conjunto [(v., neste sentido, Acórdãos de 14 de outubro de 2004, Omega (C-36/02, EU:C:2004:614, n.º 26 e jurisprudência referida), e de 17 de setembro de 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, n.º 37)].

[28] V., por exemplo, Acórdão de 11 de junho de 2009, X e Passenheim-van Schoot (C-155/08 e C-157/08, EU:C:2009:368, n.º 40). Pode haver uma sobreposição entre a liberdade de estabelecimento e a livre circulação de capitais, especificamente no caso de participações e dividendos [v., neste sentido, Acórdão de 24 de maio de 2007, Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, n.os 23 e 24)].

[29] V., neste sentido, Acórdãos de 8 de maio de 2013, Libert e o. (C-197/11 e C-203/11, EU:C:2013:288, n.º 33 e jurisprudência referida), e de 15 de novembro de 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, n.º 47 e a jurisprudência referida).

42. No caso em apreço, observo que uma regra fiscal como a que está em causa no processo principal tem o efeito de criar uma diferença de tratamento em função da *origem dos fundos*. Como resulta claramente do pedido de decisão prejudicial, a isenção fiscal em questão é concedida relativamente a uma atividade de desenvolvimento de assistência estrangeira financiada por recursos orçamentais nacionais, mas é recusada quando o financiamento é concedido pelo FED. A este respeito, no seu recente Acórdão da Grande Secção no processo Comissão/Hungria [30], o Tribunal de Justiça decidiu que a legislação nacional que trata de forma diferente as associações e fundações estabelecidas na Hungria em função da origem nacional ou «estrangeira» da ajuda financeira que recebem está abrangida pelo artigo 63.º TFUE [31]. Por conseguinte, no caso em apreço, uma vez que a diferença de tratamento em causa reside na origem dos fundos, deve ser examinado se e, em caso afirmativo, em que medida, uma regra fiscal nacional como a que está em causa no processo principal é suscetível de afetar o exercício da livre circulação de capitais consagrada no artigo 63.º TFUE. A este respeito, devo salientar que, no que diz respeito ao artigo 63.º TFUE, decorre de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que esse artigo tem *efeito direto*, de modo que pode ser invocado perante o juiz nacional e conduzir à inaplicabilidade das regras nacionais que lhe são contrárias [32].

43. Tendo em conta este efeito direto e à luz dos argumentos orais apresentados por RF e pela Comissão, começarei por examinar se o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de obstar à aplicação de uma regra fiscal de um Estado-Membro que prevê uma isenção do imposto sobre o rendimento do salário auferido por um trabalhador afetado a atividades de ajuda ao desenvolvimento apenas quando tal atividade é financiada em pelo menos 75 % pelos recursos orçamentais nacionais, mas que tem o efeito de privar um trabalhador do benefício de tal isenção quando este seja afetado a uma atividade dessa natureza financiada na mesma medida por um dos FED.

C. C. A livre circulação de capitais consagrada no artigo 63.º TFUE

1. Âmbito de aplicação do artigo 63.º TFUE

a) Âmbito territorial

44. Em primeiro lugar, o artigo 63.º TFUE estabelece que são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais *entre* Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros. O órgão jurisdicional de reenvio afirma que o tratamento fiscal diferenciado em causa não é discriminatório na aceção dos Tratados, uma vez que a atividade de desenvolvimento da ajuda externa financiada diretamente a partir dos recursos da União não constitui um financiamento por parte de outro Estado-Membro [33].

45. A este respeito, observo que, no caso em apreço, o financiamento concedido à empresa de ajuda ao desenvolvimento para a realização de atividades de desenvolvimento de assistência externa é assegurado pelos FED. Como explicado nos n.ºs 13 e 16, *supra*, o financiamento dos FED foi adotado por acordo interno entre os representantes dos governos dos Estados-Membros, reunidos no Conselho, e está sujeito a regulamentos financeiros. Por conseguinte, embora o

30 Acórdão de 18 de junho de 2020, Comissão/Hungria (Transparência de associação) (C-78/18, EU:C:2020:476).

31 *Ibidem* n.ºs 61, 62 e 65.

32 V., neste sentido, Acórdão de 14 de setembro de 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, n.º 49).

33 N.º 30 do pedido de decisão prejudicial.

financiamento da empresa em questão não seja prestado diretamente por outro Estado-Membro, as despesas necessárias para a (então) assistência financeira comunitária foram assumidas diretamente pelos Estados-Membros [34], que concederam contribuições financeiras para os FED. Por exemplo, as contas finais do nono FED para o exercício de 2009 mostram que os recursos do FED são contribuições *ad hoc* dos Estados-Membros da UE [35]. Devo acrescentar que, de acordo com os regulamentos financeiros, a Comissão deve gerir o FED sob a sua própria responsabilidade e nomear, em particular, o gestor orçamental principal e o controlador financeiro do FED. [36] Em suma, no período em causa no processo principal, o FED era de natureza intergovernamental e permaneceu fora do orçamento da UE, apesar de que a maior parte dos seus recursos era gerida pela Comissão Europeia [37].

46. Na minha opinião, podem ser tiradas dessa constatação as seguintes conclusões. Em primeiro lugar, se o financiamento concedido à empresa em questão fosse assegurado por recursos orçamentais alemães, a situação podia considerar-se uma situação puramente interna. No entanto, na situação atual, o financiamento é assegurado por entidades externas, nomeadamente o FED, que tem as características acima referidas [38]. Em segundo lugar, o financiamento concedido pelo FED é composto pelas contribuições diretas dos Estados-Membros. Pode, portanto, ser equiparado a um movimento de capitais de *outros Estados-Membros*. O elemento transfronteiriço, que torna aplicáveis as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é constituído pelo movimento de circulação de capitais do FED para a empresa em questão.

47. À luz das considerações anteriores, considero que o âmbito territorial da livre circulação de capitais estabelecido no artigo 63.º TFUE deve incluir os movimentos de capitais entre um fundo comum estrangeiro criado pelos Estados-Membros, como o FED, e uma empresa localizada num dos Estados-Membros. Para o caso em apreço, isto significa que existe um elemento transfronteiriço.

b) Âmbito material

48. No que diz respeito ao âmbito material do artigo 63.º TFUE, embora o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia não defina o conceito de «movimentos de capitais», a verdade é que a jurisprudência tem proporcionado uma série de indicações sobre o seu âmbito. Na falta de tal definição, o Tribunal de Justiça baseou-se frequentemente na lista fornecida pelo

34 V. Acórdão de 2 de março de 1994, Parlamento/Conselho (C-316/91, EU:C:1994:76, n.º 4). O Tribunal de Justiça declarou nesse processo que as despesas necessárias para a assistência financeira da Comunidade não eram despesas comunitárias, mas que eram assumidas diretamente pelos Estados-Membros e, por conseguinte, não faziam parte do orçamento geral das Comunidades Europeias.

35 V. Contas finais dos 8.º, 9.º e 10.º Fundos Europeus de Desenvolvimento — Ano fiscal 2009 (JO 2010, C 310, p. 1). Esse documento acrescenta que, aproximadamente de cinco em cinco anos, os representantes dos Estados-Membros reúnem-se a nível intergovernamental para decidir sobre um montante global que será atribuído ao Fundo e para supervisionar a sua aplicação. Em 2009 e 2008, foram solicitadas contribuições relacionadas com o nono FED aos 15 Estados-Membros participantes.
No Tribunal de Justiça, a Comissão observou que o sétimo FED (1990-1995) ascendeu a 10 940 milhões de ECU em contribuições dos Estados-Membros (incluindo a Alemanha, até 2 840 milhões de ECU). Isto significa que 8 100 ECU (74 %) do financiamento foram concedidos por outros Estados que não a Alemanha. A Comissão acrescenta que o nono FED (2000-2007) representou até 13 800 milhões de euros em contribuições dos Estados-Membros e 1 700 milhões de euros do Banco Europeu de Investimento. A participação da Alemanha no nono FED não é pormenorizada nas observações da Comissão.

36 V. artigo 9.º, n.º 1, e artigos 11 e 13, do Regulamento Financeiro 91/491; artigo 1.º, n.º 2, e artigos 18.º e 27.º do Regulamento Financeiro de 27 de março de 2003 aplicável ao nono FED.

37 Além disso, gostaria de observar que, no que respeita ao PMP que parece estar em causa no caso em apreço, as contribuições podem também ser feitas pela comunidade local em questão e, excecionalmente, pelo Estado ACP em questão (v. alíneas a) e c) do artigo 71.º, n.º 2 do Acordo de Cotonu).

38 V. n.ºs 13 a 16 e 45, *supra*.

direito derivado, nomeadamente a nomenclatura dos movimentos de capitais [39]. No caso em apreço, esta nomenclatura não cobre expressamente o financiamento concedido pelo FED. [40] Contudo, esta nomenclatura tem um valor meramente indicativo para definir o conceito de movimentos de capitais [41], o que significa que o Tribunal de Justiça pode estender o conceito de capital além do significado económico «clássico» [42]. Por exemplo, o Tribunal de Justiça já declarou que as heranças e doações estão incluídas no conceito de movimentos de capitais [43]. Nestes termos, já aplicou a livre de circulação de capitais a um imposto sobre um legado recebido por uma associação religiosa, que era uma organização sem fins lucrativos [44]. Além disso, este conceito engloba também investimentos em bens imobiliários relacionados com a aquisição de um usufruto sobre terrenos [45].

49. Embora os significados económicos e jurídicos do termo «capital» nem sempre sejam idênticos [46], no caso em apreço, não deve ser de modo algum controverso afirmar que um financiamento pecuniário como o concedido por um fundo a uma empresa de ajuda ao desenvolvimento estabelecida na Alemanha se enquadra no conceito de capital, uma vez que, sem prejuízo dos controlos a efetuar pelo órgão jurisdicional de reenvio, envolve a transferência de uma quantia de dinheiro para uma empresa, destinada a um projeto de desenvolvimento realizado por essa sociedade.

50. Caso o Tribunal de Justiça decida que o termo «movimentos de capitais» engloba esse financiamento pecuniário, a questão seguinte é saber se abrange o salário pago por essa empresa a uma pessoa que trabalha num projeto de desenvolvimento de ajuda externa. A este respeito, o Tribunal de Justiça deve decidir se o «movimento» em questão implica um movimento entre o FED e a empresa do Estado-Membro ou entre o FED e o projeto beneficiário desenvolvido no Estado ACP em questão. Na minha opinião, o conceito de «movimento» deve aplicar-se a toda a «ajuda», ou seja, ao fluxo financeiro do financiador (o FED) para o beneficiário, isto é, ao programa em questão desenvolvido no Estado ACP em causa [47]. O compromisso do Estado-Membro é apenas um passo no financiamento desse programa, que tem de satisfazer as necessidades das comunidades locais dos Estados ACP. Por conseguinte, o termo «movimento» deve abranger

39 Nomenclatura constante do anexo I da Diretiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de junho de 1988, para a aplicação do artigo 67.º do Tratado [CE] (artigo revogado pelo Tratado de Amesterdão) (JO 1988, L 178, p. 5).

40 O Tribunal de Justiça pode considerar que se trata de uma transação financeira na aceção da referida nomenclatura. Por exemplo, no Acórdão de 31 de janeiro de 1984, Luisi e Carbone (286/82 e 26/83, EU:C:1984:35), o Tribunal de Justiça declarou que os movimentos de capitais são transações financeiras que consistem essencialmente no depósito ou investimento do montante em questão. Como tal, em princípio, são transações financeiras e distinguem-se dos pagamentos correntes, na medida em que se enquadram mais na natureza da criação de ativos.

41 Acórdão de 6 de março de 2018, SEGRO e Horváth (C-52/16 e C-113/16, EU:C:2018:157, n.º 56 e jurisprudência referida).

42 Hindelang, S., *Foreign Direct Investment and the Material Scope of Application of Article 56(1) EC, The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law*, Oxford, 2009; edição em linha, Oxford Academic, 1 de setembro de 2009, pp. 45-47.

43 V., neste sentido, Acórdãos de 26 de abril de 2012, van Putten (C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246, n.º 29), e de 16 de julho de 2015, Comissão/França (C-485/14, não publicado, EU:C:2015:506, n.º 22).

44 V. Acórdão de 10 de fevereiro de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, n.º 23).

45 Acórdão de 6 de março de 2018, SEGRO e Horváth (C-52/16 e C-113/16, EU:C:2018:157, n.º 57).

46 V. nota de rodapé n.º 42, *supra*.

47 A este respeito, devo também notar que os PMP, que estão aqui em causa, são instrumentos da cooperação para o desenvolvimento da UE e dos ACP. Por exemplo, houve vários PMP na Nigéria para os nove estados da região entre 1999 e 2012, como o PMP3 (2000-2004), o PMP6 (2004-2008) e o PMP9 (2008-2012), tendo sido despendidos 210 milhões de euros nesses programas. V. Nwaodu, N.O. & Odey, S.A., Emma-Egbumokei, N.S. *The European Union and UN Millennium Development Goals in Nigeria: A Study of the Micro Projects Programmes (MPPs) in the Niger Delta Region*, Africa's Public Service Delivery & Performance Review, AOSIS, 2016, pp. 459-481.

todos os elos da cadeia, do financiador ao beneficiário [48]. Uma vez que existem incentivos internacionais para reduzir a tributação em relação aos países em desenvolvimento, é evidente que o conceito de «ajuda» abrange *a totalidade dos fluxos financeiros* entre o FED e o beneficiário nos Estados ACP.

51. Consequentemente, sou de opinião que a regra fiscal em causa no processo principal, na medida em que diz respeito aos rendimentos financiados pelo FED e recebidos por uma empresa de um Estado-Membro, deve ser abrangida pelo conceito de «circulação de capitais», na aceção do artigo 63.º TFUE.

c) Âmbito pessoal

52. O âmbito pessoal do artigo 63.º TFUE implica a resolução de duas questões. Em primeiro lugar, o Tribunal de Justiça deve decidir se essa disposição se aplica *ratione personae* a um rendimento financiado pelo FED, que é um fundo público instituído pelos Estados-Membros ao abrigo de um regulamento financeiro adotado por esses Estados, e recebido por uma empresa de ajuda ao desenvolvimento estabelecida num Estado-Membro, e, em segundo lugar, se um trabalhador dessa empresa pode invocar essa liberdade fundamental.

53. O advogado-geral P. Mengozzi sublinhou a «própria natureza da livre circulação de capitais que é uma liberdade centrada no objeto das transações mais do que na qualidade das pessoas que a exercem» [49]. Na mesma linha, o Tribunal de Justiça já declarou, por exemplo, que a livre circulação de capitais se aplicava a operações efetuadas por uma fundação de direito privado de utilidade pública [50] e a um imposto sobre um legado recebido por uma associação religiosa, que era uma organização sem fins lucrativos [51]. Além disso, caso o Tribunal de Justiça qualifique o FED de fundo da CE ou da UE, aplicam-se outras liberdades fundamentais aos funcionários públicos da União [52], tornando essas liberdades aplicáveis a diferentes tipos de circulação — pessoal ou material — entre a União e o Estado-Membro.

54. Não há qualquer dúvida que uma empresa cujos projetos de ajuda ao desenvolvimento são financiados pelo FED pode, enquanto beneficiária desse capital, impugnar a compatibilidade da regra fiscal em questão com a livre circulação de capitais. Em geral, um trabalhador que contribui para o processo ou serviços de produção de uma empresa é considerado uma entrada ou um fator de produção [53]. Por outras palavras, a forma como o trabalhador é tratado afeta a empresa e o seu valor de entrada-saída. Por exemplo, os custos de mão de obra afetam o número e a qualidade dos trabalhadores que a empresa pode contratar. Portanto, uma vez que o termo «movimentos» deve

48 V., neste sentido, as diretrizes das Nações Unidas sobre o tratamento fiscal dos projetos de ajuda de governo para governo. Disponível em https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G %20PDF.pdf, n.ºs 10 e 37.

49 Conclusões do advogado-geral P. Mengozzi no processo Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, n.º 35), e v. também Conclusões do advogado-geral Stix-Hackl em Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, n.ºs 58 a 60).

50 Acórdão de 14 de setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568).

51 V. Acórdão de 10 de fevereiro de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65).

52 Uma vez que o Tribunal de Justiça decidiu que o tratamento dos rendimentos de um funcionário ou membro do pessoal contratual da União está abrangido por uma das liberdades fundamentais, como o artigo 45.º TFUE [(Acórdãos de 16 de fevereiro de 2006, Öberg (C-185/04, EU:C:2006:107, n.º 12 e jurisprudência referida), e de 6 de outubro de 2016, Adrien e o. (C-466/15, EU:C:2016:749, n.º 24 e jurisprudência referida)], então, um rendimento financiado pelo FED também deve ser abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 63.º TFUE. Se os rendimentos financiados diretamente pelo orçamento da União são suscetíveis de constituir uma restrição ao artigo 45.º TFUE, então, o financiamento efetuado pelo FED, que é um fundo criado pelos Estados-Membros da União, deve ser abrangido pelo âmbito das liberdades fundamentais.

53 https://www.financereference.com/factors-of-production/.

abranger todos os elementos da cadeia desde o FED até ao projeto no Estado ACP [54], deve também abranger o salário de um trabalhador que participa nesse projeto e constitui um contributo de uma empresa.

55. Além disso, é de notar que o litígio no processo principal foi, em certa medida, suscitado pela empresa em causa, à qual foi inicialmente concedido um certificado de isenção relativamente ao salário de RF e que não retém na fonte o imposto sobre esse salário. Em resultado desta omissão, as autoridades fiscais alemãs decidiram cobrar a RF o imposto sobre o rendimento que era devido em relação a 2011 e 2012. Parece-me que RF devia poder invocar essa liberdade fundamental para proteger o seu salário de impostos que possam ser incompatíveis com o direito da União. Tanto para efeitos do presente litígio como para os objetivos prosseguidos pela regra fiscal em questão, o salário recebido por RF deve ser considerado como parte do capital que a empresa recebeu do FED. Como tal, RF pode invocar essa liberdade fundamental.

56. Tendo em conta o exposto, e contrariamente à opinião assumida pelo Governo alemão na audiência, sou de opinião que a regra fiscal em questão está abrangida pelo âmbito da livre circulação de capitais estabelecida no artigo 63.º TFUE.

2. A existência de uma restrição à livre circulação de capitais

57. Importa recordar que o artigo 63.º TFUE proíbe todas as restrições à circulação de capitais entre os Estados-Membros, sem prejuízo das justificações previstas no artigo 65.º TFUE. Embora a tributação direta seja da competência dos Estados-Membros, é jurisprudência assente que estes devem, no entanto, exercer essa competência no respeito do direito da União, nomeadamente das liberdades fundamentais garantidas pelo referido Tratado [55]. Isto significa que os Estados-Membros devem abster-se de adotar medidas discriminatórias em detrimento de pessoas que tenham exercido os seus direitos de liberdade de circulação.

58. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as medidas proibidas pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE, enquanto restrições à circulação de capitais, incluem as que são suscetíveis de dissuadir os não residentes de investirem num Estado-Membro ou de dissuadir os residentes desse Estado-Membro de investirem noutros Estados [56].

59. No processo Comissão/Hungria [57], no contexto de uma ação por incumprimento, o Tribunal de Justiça analisou a compatibilidade com a livre circulação de capitais de disposições de legislação nacional que impunham obrigações de registo, de declaração e de publicidade a certas categorias de organizações da sociedade civil que beneficiam *direta ou indiretamente* de uma ajuda proveniente do estrangeiro que excede um determinado limite, e que preveem a possibilidade de serem aplicadas sanções às organizações que não respeitem estas obrigações. O Tribunal de Justiça considerou que essas disposições visavam as pessoas de outros Estados-Membros ou de países terceiros que concedessem apoio financeiro às associações ou fundações estabelecidas na Hungria, prevendo a divulgação pública de informações sobre essas pessoas e esse apoio financeiro, o que provavelmente dissuadia essas pessoas de prestarem tais ajudas. O Tribunal de Justiça prosseguiu sublinhando que, as disposições em causa, apreendidas como um todo, conferem um tratamento diferente não apenas às associações e às fundações

54 V. n.os 49 e 50, *supra*.

55 Acórdão de 11 de junho de 2015, Berlington Hungary e o. (C-98/14, EU:C:2015:386, n.º 34).

56 V., neste sentido, Acórdão de 30 de abril de 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, n.º 22 e jurisprudência referida).

57 Acórdão de 18 de junho de 2020, Comissão/Hungria (Transparência associativa), C-78/18, EU:C:2020:476, n.os 60 e 62.

estabelecidas na Hungria que recebem ajudas financeiras provenientes de outros Estados-Membros ou de países terceiros, relativamente às que recebem ajudas financeiras de fontes húngaras, mas também às pessoas que concedem ajudas financeiras a essas associações e fundações a partir de outro Estado-Membro ou de um país terceiro, face às que o fazem a partir de um local de residência ou de uma sede que se situe na Hungria [58].

60. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que as diferenças de tratamento em função da *proveniência* nacional ou *estrangeira* das ajudas financeiras em causa constituem uma discriminação indireta em razão da nacionalidade [59].

61. No caso em apreço, resulta claramente do pedido de decisão prejudicial que a isenção fiscal em causa só se aplica quando o projeto de ajuda ao desenvolvimento é financiado por recursos orçamentais nacionais. Tal financiamento tem lugar quando o projeto é financiado em pelo menos 75 % por um Ministério Federal responsável pela cooperação para o desenvolvimento ou por uma sociedade privada do Estado de ajuda ao desenvolvimento. Em contrapartida, um projeto de ajuda ao desenvolvimento financiado por financiamento estrangeiro [60], como o FED, é abrangido pela Instrução do Ministério das Finanças e, por conseguinte, os salários pagos ao abrigo desse projeto pela empresa em questão devem ser tributados.

62. Ao aplicar a regra fiscal em questão, o tratamento fiscal dos salários pagos por empresas financiadas por recursos orçamentais nacionais e os pagos por empresas financiadas por financiamento estrangeiro não é o mesmo. As empresas financiadas por capitais estrangeiros estão sujeitas a uma carga fiscal superior à aplicada às empresas financiadas por recursos orçamentais nacionais. As primeiras encontram-se, consequentemente, numa situação menos favorável do que as segundas [61].

63. Esta diferença de tratamento fiscal tem incidência na utilização do financiamento recebido pelas empresas de ajuda ao desenvolvimento [62], nomeadamente ao aumentar os custos laborais dos projetos de ajuda em questão e, consequentemente, reduzindo os recursos disponíveis relativamente a esses projetos e o capital posto à disposição das empresas. Essencialmente, por um lado, a empresa em questão deve decidir se, em primeiro lugar, solicita financiamento a partir de recursos orçamentais nacionais ou do FED, em segundo lugar, se contrata menos trabalhadores ou trabalhadores menos competitivos no setor em questão, e/ou, em terceiro lugar, se reduz outros custos. O trabalhador, por outro lado, poderá ser confrontado com a escolha de projetos de ajuda externa que sejam financeiramente menos vantajosos do que os projetos financiados com recursos orçamentais nacionais. Se o trabalhador escolher os projetos financiados pelo FED, o imposto é retido na fonte (ou, como no caso em apreço, pode ser exigido numa fase posterior) pela administração fiscal competente, o que significa que a carga fiscal dessa pessoa é muito mais elevada [63].

64. Consequentemente, considero que tal norma fiscal em questão constitui uma restrição à livre circulação de capitais proibida pelo artigo 63.º TFUE.

58 *Ibidem* n.os 60 e 61.

59 Ibid., n.º 62.

60 V. n.º 47, *supra*.

61 V., por analogia, Acórdão de 11 de outubro de 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, n.º 37).

62 V., por analogia, Acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, n.os 25 e 26 e jurisprudência referida).

63 No caso em apreço, argumentou-se na audiência que o montante pago em impostos constituía a poupança-reforma de RF.

3. A existência de uma justificação para a restrição à livre circulação de capitais ao abrigo do artigo 65.º TFUE

65. Decorre da jurisprudência relativa ao artigo 65.º, n.º,1 TFUE, interpretado em conjugação com o n.º 3 do mesmo artigo, que para que as regras fiscais nacionais sejam consideradas compatíveis com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, a diferença de tratamento deve dizer respeito a situações que não são objetivamente comparáveis ou deve ser justificável por uma razão imperiosa de interesse público [64].

66. Em primeiro lugar, no que diz respeito à comparabilidade das situações [65], o Governo alemão afirmou na audiência que a situação de um projeto de ajuda financiado por recursos orçamentais nacionais e um financiado pelo FED são objetivamente diferentes. Em particular, argumentou que os projetos FED podem ser mais bem financiados do que os projetos financiados a nível nacional, pelo que os salários relacionados com os projetos FED são mais elevados do que os relacionados com os projetos financiados a nível nacional.

67. A este respeito, é jurisprudência assente que a comparabilidade das situações deve ser examinada tendo em conta o objetivo prosseguido pelas disposições nacionais em causa [66]. A este respeito, apenas os critérios distintivos pertinentes estabelecidos pela regulamentação em causa devem ser tidos em conta para efeitos de apreciar se a diferença de tratamento resultante de tal regulamentação reflete uma diferença de situações objetiva [67].

68. No caso em apreço, saliento que a isenção fiscal em causa está ligada a um critério distintivo que se baseia, no essencial, na origem dos fundos. Quanto aos projetos financiados por recursos orçamentais nacionais, a recorrente alega que o objetivo da isenção prevista no §34, n.º 5, alínea c) da EStG é apoiar os organismos de ajuda ao desenvolvimento, ajudando-os a atrair os trabalhadores com melhor desempenho. Assim, afigura-se que o objetivo geral é o de apoiar projetos de desenvolvimento estrangeiros. O FED é o principal instrumento da União na área da cooperação para o desenvolvimento, que visa financiar projetos, em particular, nos Estados ACP. À luz destes objetivos, deve considerar-se que os projetos financiados pelo FED e os financiados pelos recursos orçamentais nacionais estão numa situação comparável. Mesmo que o Tribunal de Justiça venha a examinar a justificação do Governo alemão de que os salários dos projetos do FED são superiores aos pagos em relação aos projetos financiados a nível nacional, é de salientar que o referido Governo não fundamentou esse argumento, o qual, de qualquer modo, não se prende com o objetivo da regra fiscal em questão. Consequentemente, sou de opinião que a diferença de tratamento em causa no processo principal diz respeito a situações que são objetivamente comparáveis.

64 V., neste sentido, Acórdão de 30 de junho de 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, n.º 26 e jurisprudência referida).

65 Nas presentes conclusões, não examinarei a relevância do critério da comparabilidade, que não está em causa [v., a esse respeito, as Conclusões da advogada-geral J. Kokott no Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, n.º 22)].

66 V., neste sentido, Acórdãos de 18 de julho de 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, n.º 38); de 1 de abril de 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e o. (C-80/12, EU:C:2014:200, n.º 25), e de 12 de junho de 2018, Bevola e Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, n.º 32).

67 Acórdãos de 2 de junho de 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, n.º 49), e de 10 de maio de 2012, Santander Asset Management SGIIC e o. (C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, n.º 28).

69. Em segundo lugar, de acordo com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, uma restrição à livre circulação de capitais só é admissível se se justificar, em caso de discriminação direta, por um dos motivos expressamente previstos nos Tratados e, se for esse o caso, apenas se for adequada para garantir a realização do objetivo em questão e não for além do que é necessário para o alcançar [68].

70. No caso em apreço, cumpre referir que os autos no Tribunal de Justiça não especificam qual o objetivo que a autoridade fiscal nacional pretendia prosseguir quando fixou o critério de que a medida de ajuda ao desenvolvimento devia ser financiada em pelo menos 75 % por recursos orçamentais nacionais.

71. De acordo com as declarações feitas pelo Governo alemão na audiência, a regra fiscal em questão é da competência soberana da Alemanha. A este respeito, deve ser observado que, embora caiba a cada Estado-Membro organizar o seu sistema de tributação das receitas, é jurisprudência assente que os Estados-Membros devem, no entanto, exercer a sua autonomia fiscal no respeito das exigências que decorrem do direito da União, designadamente as que são impostas pelas disposições do TFUE relativas à livre circulação de capitais, o que exige que o sistema fiscal seja concebido de forma não discriminatória [69]. Por conseguinte, a justificação em questão deve ser rejeitada, sem que haja necessidade de examinar a sua proporcionalidade.

4. Conclusão provisória

72. Tendo em conta o exposto, proponho que a resposta do Tribunal de Justiça à questão submetida a título prejudicial seja a de que o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de excluir a aplicação de uma norma fiscal de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que prevê uma isenção do imposto sobre o rendimento para o salário auferido por um trabalhador afetado a atividades de ajuda ao desenvolvimento quando tal atividade é financiada em pelo menos 75 % por recursos orçamentais nacionais, mas que tem por efeito privar um trabalhador do benefício dessa isenção quando este é afetado a uma atividade dessa natureza financiada na mesma medida por um dos FED.

73. Contudo, no pedido de decisão prejudicial, o tribunal nacional solicitou ao Tribunal de Justiça que examinasse a compatibilidade da regra fiscal em questão com o princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE, em conjugação com os artigos 208.º e 210.º TFUE. Apenas para a eventualidade de o Tribunal de Justiça não concordar com a conclusão acima referida e decidir examinar a aplicação dessas disposições, irei abordar esta questão adiante.

74. Antes de passar à minha análise da questão prejudicial nos termos em que esta foi formulada pelo tribunal nacional, devo salientar que, como já foi explicado [70], decorre de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que o artigo 63.º TFUE tem *efeito direto*, pelo que pode ser invocado perante os tribunais nacionais e pode tornar inaplicáveis regras nacionais incompatíveis com o mesmo. No entanto, o princípio da cooperação leal não tem esse efeito [71]. Acresce que o Tribunal de Justiça aplicou esta disposição ao direito fiscal nacional em múltiplas ocasiões, o que

68 V., neste sentido, Acórdãos de 25 de abril de 2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, n.º 60); de 6 de março de 2018, SEGRO (C-52/16 e C-113/16, EU:C:2018:157, n.º 76 e seguintes), e de 18 de junho de 2020, Comissão/Hungria (Transparência associativa) (C-78/18, EU:C:2020:476, n.º 76 e jurisprudência referida).

69 V., neste sentido, Acórdão de 30 de janeiro de 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, n.ºs 42 e 45 e a jurisprudência referida).

70 V. n.º 42, *supra*.

71 V. Acórdãos de 24 de outubro de 1973, Schlüter (9/73, EU:C:1973:110), e de 15 de janeiro de 1986, Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

não é o caso do princípio da cooperação leal[72]. Por conseguinte, invocar as liberdades fundamentais do mercado interno, em especial a livre circulação de capitais, é menos intrusivo para as competências dos Estados-Membros do que invocar o disposto no artigo 4.º, n.º 3, TUE, em conjugação com os artigos 208.º e 210.º TFUE na área das competências paralelas, que irei discutir adiante.

D. O princípio da cooperação leal aplicado em conjunto com as regras sobre competências estabelecidas nos Tratados

75. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o princípio da cooperação leal, consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE, em conjugação com os artigos 208.º e 210.º TFUE, deve ser interpretado no sentido de impedir uma norma fiscal nacional como a que está em causa no processo principal.

76. A fim de responder a esta questão, começarei por considerar o exercício das competências da União e dos Estados-Membros no domínio da cooperação para o desenvolvimento. Em segundo lugar, examinarei se uma norma fiscal nacional como a que está em causa no processo principal constitui uma violação do artigo 4.º, n.º 3, TUE, em conjugação com os artigos 4.º, n.º 4, bem como dos artigos 208.º e 210.º TFUE. Em terceiro lugar, tratarei da questão do efeito direto dessas disposições.

1. O exercício de competências pela União Europeia e pelos Estados-Membros

a) As regras de competência no domínio da cooperação para o desenvolvimento e a obrigação de eficiência

77. Como ponto de partida, devo salientar que, dependendo da área, a União pode ter, respetivamente, competências exclusivas, partilhadas ou «de apoio»[73]. As áreas destas competências específicas estão enumeradas nos artigos 3.º a 6.º TFUE.

78. No domínio da cooperação para o desenvolvimento, o artigo 4.º, n.º 4, TFUE estabelece que a União «dispõe de competência para desenvolver ações e uma política comum», acrescentando «sem que o exercício dessa competência possa impedir os Estados-Membros de exercerem a sua». Esta última competência não está, portanto, incluída na lista de competências partilhadas «normais» estabelecida no artigo 4.º, n.º 2, TFUE, que enumera áreas como o mercado interno, agricultura e pescas, defesa dos consumidores e transportes[74]. No que diz respeito às competências partilhadas, o artigo 2.º, n.º 2, TFUE segue o princípio de preempção segundo o qual «[o]s Estados-Membros exercem a sua competência na medida em que a União não tenha exercido a sua». Pelo contrário, a regra de competência enunciada no artigo 4.º, n.º 4, TFUE[75]

[72] O Tribunal de Justiça já declarou que o princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE não pode ser interpretado no sentido de que dá origem a uma obrigação independente a cargo dos Estados-Membros, além das que lhes podem incumbir por força dos artigos 63.º e 65.º TFUE [v., neste sentido, Acórdão de 30 de junho de 2016, Riskin e Timmermans (C-176/15, EU:C:2016:488, n.º 36, e Despacho de 19 de setembro de 2012, Levy e Sebbag (C-540/11, não publicado, EU:C:2012:581, n.ºs 27 a 29)].

[73] V. o artigo 2.º, n.º 1, 2.º, n.ºs 2 e 5, TFUE. O termo «apoio» engloba as competências para realizar ações de apoio, coordenação ou complemento das ações dos Estados-Membros que a União tem, de acordo com o artigo 2.º, n.º 5, TFUE.

[74] O artigo 4.º, n.º 2, TFUE deve ser interpretado em conjugação com o artigo 2.º, n.º 2, TFUE. Em contrapartida, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, TFUE, as competências exclusivas inibem os Estados-Membros de agir, e, do mesmo modo, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, TFUE, as competências partilhadas impedem os Estados-Membros de agir, na medida em que a competência tenha sido exercida pela União.

[75] O artigo 4, n.º 3, TFUE contém uma redação amplamente semelhante em relação às competências nas áreas da investigação, do desenvolvimento tecnológico e do espaço.

refere que o exercício da competência da União não impede os Estados-Membros de exercerem a sua. «Trata-se de uma denominada "área não principal de competência partilhada"» [76], uma «competência de não preempção» [77] ou uma «competência paralela partilhada» [78]. Em suma, o artigo 4.º, n.º 4, TFUE tem a particularidade de permitir que tanto a União como os Estados-Membros exerçam as suas competências em paralelo [79].

79. Além disso, o artigo 4.º, n.º 4, TFUE deve ser interpretado em conjugação com os artigos 208.º e 210.º TFUE, que são disposições específicas do Tratado no domínio da cooperação para o desenvolvimento. Em especial, o artigo 208.º, n.º 1, TFUE refere que as competências da União e dos Estados-Membros «completam-se e reforçam-se mutuamente». O artigo 210.º, n.º 1, TFUE prevê ainda que, para fomentar a complementaridade e a *eficácia* das suas ações, a União e os Estados-Membros podem empreender ações conjuntas e que os Estados-Membros contribuirão, se necessário, para a execução dos programas de ajuda da União.

80. O que permite concluir, na minha opinião, que os artigos 4.º, n.º 4, 208.º, n.º 1, e 210.º, n.º 1, TFUE, enquanto disposições autónomas, impõem à União e aos Estados-Membros a obrigação de reforçarem mutuamente ações no domínio da cooperação para o desenvolvimento, a fim de tornarem essas ações *eficientes*. Além disso, o artigo 4.º, n.º 4, TFUE estabelece que o exercício da competência da União no domínio da cooperação para o desenvolvimento não pode «impedir os Estados-Membros de exercerem a sua». No entanto, essas disposições do Tratado são omissas quanto à existência de uma obrigação negativa semelhante em relação aos Estados-Membros, segundo a qual estes devem abster-se de dificultar ou entravar o exercício da competência da União no domínio da cooperação para o desenvolvimento. Por conseguinte, uma interpretação dos artigos 4.º, n.º 4, 208.º, n.º 1, e 210.º, n.º 1, TFUE, que incorpora a reciprocidade entre a União e os Estados-Membros exige, a meu ver, o recurso ao princípio da cooperação leal.

b) O princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE

81. Para efeitos do presente processo, a redação do artigo 4.º, n.º 3, terceiro parágrafo, TUE parece ser efetivamente pertinente. Este número impõe aos Estados-Membros a obrigação de facilitar «à União o cumprimento da sua missão» e de se absterem «de qualquer medida suscetível de pôr em perigo a realização dos objetivos da União» [80]. Por conseguinte, impõe um dever positivo de

[76] Cardwell, P. J., Jančić, D., «The European Parliament and development cooperation: democratic participation in the 'low politics' of EU external relations», *Journal of European Integration*, 2019, 41: 3, pp. 365-381, DOI: 10.1080/07036337.2019.1599369.

[77] V. Cremona, M., *Defining Competence in EU External Relations*: *Lessons from the Treaty Reform Process*, em Dashwood, A. e Maresceau, M. (eds), *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, p. 44.

[78] V. Conclusões da advogada-geral T. Ćapeta em ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, nota de rodapé n.º 59).

[79] A regra da preempção pode ser definida do seguinte modo: «após a União ter regulado uma determinada matéria, os Estados-Membros estão impedidos de legislar sobre a mesma por sua própria iniciativa enquanto a legislação da União estiver em vigor» [Conclusões da advogada-geral T. Ćapeta em ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, n.º 73)]. O artigo 4.º, n.º 4, TFUE parece constituir uma exceção aos artigos 2.º, n.º 2, e 4.º, n.º 2, TFUE, que enunciam as competências partilhadas e a regra de preempção, mas não parece estar abrangido pelo artigo 2.º, n.º 5, TFUE, que enuncia as competências da União para apoiar, coordenar ou completar a ação dos Estados-Membros.

[80] V., por exemplo, Acórdão de 27 de novembro de 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, n.º 148).

facilitar a realização das missões da União e uma proibição geral de os Estados-Membros adotarem qualquer medida deste tipo. Acrescentaria que esse parágrafo se refere às missões e objetivos da UE, e não ao direito da União [81].

82. No que respeita ao contexto, assinalo que, no domínio da cooperação para o desenvolvimento, o artigo 4.º, n.º 3, TUE deve ser interpretado em conjugação com os objetivos referidos no artigo 21.º TUE [82]. É precisamente neste contexto que os Estados-Membros são obrigados, em virtude do princípio da cooperação leal previsto no artigo 4.º, n.º 3, terceiro parágrafo, TUE, a abster-se de adotar qualquer medida que possa tornar a realização das missões da UE mais difícil ou pôr em risco a realização dos objetivos da União.

83. No que diz respeito ao âmbito do princípio da cooperação leal, este aplica-se independentemente de a competência em causa ser exclusiva ou partilhada [83]. Por exemplo, no processo Comissão/Suécia [84], o Tribunal de Justiça declarou que o Reino da Suécia tinha infringido o artigo 4.º, n.º 3, TUE ao propor unilateralmente o aditamento de particular substância ao anexo de uma convenção internacional num domínio de competência partilhada. Ao fazê-lo, esse Estado-Membro «afastou-se de uma estratégia comum concertada no Conselho», o que teve consequências para a União [85]. Na minha opinião, essa jurisprudência também deve ser transposta para o domínio das competências «paralelas partilhadas». Assim, o facto de a União ter exercido a sua competência, independentemente da sua natureza, significa que os Estados-Membros devem respeitar os objetivos que a União está a tentar alcançar na área em questão.

84. Como tal, decorre do artigo 4.º, n.º 4, do artigo 208.º, n.º 1, e do artigo 210.º, n.º 1, TFUE, em conjugação com o princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE, que os Estados-Membros são obrigados a facilitar a realização das missões da União e a não comprometer a realização dos objetivos que a União prossegue no domínio da cooperação para o desenvolvimento e, nomeadamente, a garantir a eficácia das ações da União nesse domínio [86].

c) Aplicação ao caso em apreço

85. No presente processo, deve salientar-se a existência de dois conjuntos de competências diferentes que têm sido exercidas. Em primeiro lugar, a União exerceu a sua «competência paralela partilhada» no domínio da cooperação para o desenvolvimento, nos termos do artigo 4.º, n.º 4, 208.º e 210.º TFUE.

81 V., neste sentido, Acórdão de 5 de dezembro de 2017, Alemanha/Conselho (C-600/14, EU:C:2017:935, n.º 105). V., mais genericamente, Klamert, M., *Article 4*, em Kellerbauer, M., Klamert, M., e Tomkin, J. (eds), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019, n.º 26 e seguintes, and Guastaferro, B., *Sincere Cooperation and Respect for National Identities* em Schütze, R., e Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, Vol. 1, Oxford University Press, 2018, pp. 354 a 383, e Roes, T., *Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU*, Cahiers de Droit Européen, Issue 1, 2016, pp. 253-284.

82 Acórdão de 2 de setembro de 2021, Comissão/Conselho (Acordo com a Arménia) (C-180/20, EU:C:2021:658, n.º 49 e jurisprudência referida).

83 V., neste sentido, Acórdãos de 2 de junho de 2005, Comissão/Luxemburgo (C-266/03, EU:C:2005:341, n.º 58), e de 14 de julho de 2005, Comissão/Alemanha (C-433/03, EU:C:2005:462, n.º 64).

84 V. Acórdão de 20 de abril de 2010, Comissão/Suécia (C-246/07, EU:C:2010:203).

85 V. Acórdão de 20 de abril de 2010, Comissão/Suécia (C-246/07, EU:C:2010:203, n.º 91). Deve também referir-se que, nesse caso, o Tribunal de Justiça aplicou o artigo 4.º, n.º 3, TUE *de forma autónoma*, como disposição independente, uma vez que a obrigação de cooperação decorre da exigência de unidade na representação internacional da União.

86 V. n.ºs 79 e 80, *supra*.

86. Em particular, *no plano externo*, juntamente com os Estados-Membros, celebrou a Convenção de Lomé IV e o Acordo de Cotonu, que foram aprovados por decisões do Conselho [87]. O Tribunal de Justiça já declarou que os Estados-Membros e a União são «conjuntamente responsáveis» pelas obrigações decorrentes da Convenção de Lomé IV [88]. *No plano interno*, as obrigações decorrentes destes acordos foram executadas pela União através do Regulamento Financeiro 91/491/CEE, aplicável ao sétimo FED, e do Regulamento Financeiro de 27 de março de 2003, aplicável ao nono FED. Como já foi exposto, a Comissão é responsável, no âmbito dos acordos e convenções que instituem os diferentes FED e dos regulamentos financeiros correspondentes, pela gestão dos sétimo e nono FED [89]. Decorre desse quadro que, no caso em apreço, a União exerceu a sua competência «paralela partilhada» externamente através da adoção dos acordos mistos acima mencionados e internamente através da adoção dos regulamentos financeiros em causa.

87. Em segundo lugar, com a regra fiscal em questão, a Alemanha adotou uma medida fiscal no domínio da fiscalidade direta, que, tal como a lei atualmente em vigor, não é da competência da União [90], mas é abrangida pela competência reservada aos Estados-Membros. Do mesmo modo, ao adotar a regra fiscal, a Alemanha estava também a exercer a sua competência em matéria de cooperação para o desenvolvimento, uma vez que esta regra tem por objeto a ajuda ao desenvolvimento.

88. Embora seja verdade que a jurisprudência acima citada [91] não dá qualquer indicação sobre a questão de saber se e, sendo caso disso, como se aplica o princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE no que diz respeito às competências «paralelas partilhadas» previstas nos artigos 4.º, n.º 4, 208.º, n.º1, e 210.º, n.º 1, TFUE, sou de opinião que estas indicações podem ser encontradas recorrendo à doutrina dita de «enquadramento dos poderes» [92]. Segundo essa doutrina, os Estados-Membros têm a obrigação geral de exercer as competências que detêm, respeitando o direito da União. A esse respeito, mesmo que, na atual fase de desenvolvimento do direito da União, a fiscalidade direta seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercer essa competência no respeito do direito da União [93] e, também, na minha opinião, no respeito das missões e dos objetivos da União. O mesmo se aplica quando um Estado-Membro exerce as suas competências na área da cooperação para o desenvolvimento. Por conseguinte, as ações empreendidas pelos Estados-Membros em domínios que não tenham sido objeto (ou não possam ser objeto) de harmonização na União, como a fiscalidade direta e a cooperação para o desenvolvimento, não são excluídas do âmbito do princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE.

87 No que respeita ao Acordo de Cotonu, afigura-se, à luz dos artigos 2.º, 3.º e 12.º desse acordo, que, para o aplicar, as partes nesse acordo devem coordenar as suas políticas, ou seja, as medidas positivas tomadas a favor dos Estados em causa, mas não as formas dessas políticas. Obrigações semelhantes decorrem dos artigos 2.º e 9.º da Convenção de Lomé IV.

88 Em particular, o Tribunal de Justiça declarou que a Comunidade e os seus Estados-Membros, como parceiros dos Estados ACP, são conjuntamente responsáveis, perante estes últimos Estados, pela execução de toda e qualquer obrigação resultante dos compromissos assumidos, incluindo os relativos às contribuições financeiras (Acórdão de 2 de março de 1994, Parlamento/Conselho, C-316/91, EU:C:1994:76, n.º 29). Essa jurisprudência deve ser aplicável, *mutatis mutandis*, ao Acordo de Cotonu.

89 V. n.º 45, *supra*.

90 V., neste sentido, Acórdãos de 26 de maio de 2016, NN (L) Internacional (C-48/15, EU:C:2016:356, n.º 43), e de 23 de fevereiro de 2016, Comissão/Hungria (C-179/14, EU:C:2016:108, n.º 171 e a jurisprudência referida).

91 V. n.º 83, *supra*.

92 Esta doutrina tem sido aplicada pelo Tribunal de Justiça em processos, por exemplo, no domínio da segurança social, da organização dos sistemas de ensino, da organização da justiça, e da fiscalidade direta. V., mais genericamente, Azoulai, L., «"The Retained Powers" Formula in the Case Law of the European Court of Justice: EU Law as Total Law?» *European Journal of Legal Studies* (2011) 4, p. 192.

93 V. Acórdão de 12 de julho de 2012, Comissão/Espanha (C-269/09, EU:C:2012:439, n.º 47 e jurisprudência referida).

89. À luz do exposto, decorre do artigo 4.º, n.º 4, 208.º, n.º 1, e 210.º, n.º 1, TFUE, em conjugação com o princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE, que mesmo quando os Estados-Membros exercem as suas competências nos domínios da fiscalidade direta e da cooperação para o desenvolvimento, são obrigados a facilitar a realização das missões da União e a não pôr em perigo a realização dos objetivos que a União prossegue no domínio da cooperação para o desenvolvimento.

2. A existência de uma violação dos artigos 4.º, n.º 4, 208, n.º 1, e 210.º, n.º 1, TFUE, em conjugação com o artigo 4.º, n.º 3, TUE

90. Devo começar por salientar que, quando os Estados-Membros aceitam criar um fundo comum, como o FED, devem criar regras relativas à tributação dos rendimentos do financiamento no quadro relativo a esse fundo. Contudo, na falta de tais regras, o Tribunal de Justiça deve examinar o caso em apreço à luz das disposições de direito primário em vigor. A questão que se coloca é saber o que constitui uma violação dessas disposições do Tratado, interpretadas em conjunto com o princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE.

91. Uma vez que os Estados-Membros estão obrigados a facilitar a realização das missões da União e não pôr em perigo a realização dos objetivos que a União prossegue no domínio da cooperação para o desenvolvimento, também não devem, na minha opinião, impor quaisquer medidas que reduzam a eficácia das ações da União nesse domínio. Além disso, é dever dos Estados-Membros criar condições adequadas à realização dessa missão ou objetivo. Assim, qualquer medida fiscal que possa reduzir o financiamento destinado a um projeto de ajuda ao desenvolvimento no Estado ACP beneficiário não facilita a realização da missão da União e torna mais difícil atingir os objetivos prosseguidos pela União no domínio da cooperação para o desenvolvimento. Com efeito, a tributação pelos Estados-Membros dos financiamentos concedidos pelo FED reduz o montante do apoio financeiro recebido pelos beneficiários dos projetos de ajuda em questão nos Estados ACP e constitui um *obstáculo financeiro* a esses projetos. [94] Por conseguinte, essa medida fiscal constitui uma violação dessas disposições.

92. Em particular, conforme referido por RF [95], devem ser tidos em conta os objetivos fixados no artigo 21.º, n.º 2, alínea d), TUE e no Acordo de Cotonu, nomeadamente os relativos à «erradicação da pobreza, desenvolvimento sustentável e integração progressiva dos países ACP na economia mundial». Ao instituir o FED e os FMS a fim de promover um amplo leque de projetos nos Estados ACP [96], a União e os Estados-Membros excutaram meios muito específicos para atingir esses objetivos gerais [97]. Por outras palavras, o financiamento concedido pelo FED

94 V., neste sentido, Acórdão de 15 de setembro de 1981, Bruce of Donington (C-208/80, EU:C:1981:194, n.ºs 14 a 20).

95 V. n.º 44 das suas observações.

96 Com efeito, os PMP podem envolver uma vasta gama de projetos, «desde os edifícios escolares, centros de saúde, projetos de água e saneamento, instalações de processamento de óleo e de óleo de palmiste, bancas de mercado, aquedutos, entre outros, os processos foram concebidos de forma a contribuir positivamente para uma sociedade igualitária; com impacto igual tanto nos pobres como nos grupos minoritários da sociedade» (V. nota de rodapé n.º 47, *supra*).

97 Por exemplo, no que diz respeito às comunidades rurais dos estados produtores de petróleo da Nigéria (o Delta do Níger), foi referido que as intervenções da União «mostram claramente» o seu empenho no «esforço global para a erradicação da pobreza». A despesa dos três PMP para os nove Estados da região entre 1999 e 2012 foi superior a 210 milhões de euros. Foi referido que os PMP reduziram efetivamente o nível de pobreza na região através da disponibilização de mais de 20 000 microprojetos a mais de 4 000 comunidades rurais nos nove estados abrangidos. (V. nota 47, *supra*).

para financiar as atividades realizadas pelos PMP constitui a manifestação concreta desses objetivos. A este respeito, os PMP constituem uma «intervenção da União projetada pela ONU», com o objetivo de satisfazer as necessidades básicas de toda a população [98].

93. Assim, quando o FED concede dinheiro a um PMP, o seu objetivo é financiar o programa em questão e apoiar a população local que beneficia desse projeto. Em contrapartida, o seu objetivo não é financiar o orçamento de um dos Estados-Membros [99]. Por conseguinte, não obstante as contribuições em relação à segurança social dos trabalhadores ou a outros serviços semelhantes prestados pelos Estados-Membros, estes não deveriam, em princípio, tributar os projetos e os rendimentos pessoais em relação a projetos financiados pelo FED. A tributação desses projetos destinados aos Estados ACP tem como efeito a redução do montante do apoio financeiro recebido pelos beneficiários dos projetos de ajuda em questão nesses Estados e constitui, *por si só*, uma violação dos artigos 4.º, n.º 4, 208.º, n.º 1, e 210.º, n.º 1, TFUE, em conjugação com o artigo 4.º, n.º 3, TUE.

94. Além disso, a fim de determinar se existe uma violação destas disposições, não é necessário demonstrar que houve uma diferença no tratamento fiscal dos projetos financiados por recursos nacionais e no dos financiados pelo FED. Assim, ao contrário das restrições à livre circulação de capitais, uma violação dessas disposições do Tratado pode ter lugar mesmo na ausência de uma diferença no tratamento fiscal desses dois tipos de projetos. Uma vez que qualquer medida fiscal nacional que não facilite a realização da missão da União ou dificulte a realização dos objetivos da União no domínio da cooperação para o desenvolvimento viola o princípio da cooperação leal, a questão de saber se a regra fiscal em questão coloca os projetos financiados pelo FED e os trabalhadores que trabalham nesse projeto em desvantagem é irrelevante para efeitos de verificação de uma violação das referidas disposições do Tratado. Pelo contrário, para efeitos de aplicação destas disposições, basta demonstrar a dificuldade em cumprir a missão ou o objetivo da UE de forma eficiente.

3. Efeito direto

95. O efeito direto é a suscetibilidade de uma norma de direito da União ser judicialmente invocada, diretamente a nível nacional, perante o juiz nacional, sem necessidade de «intermediação» do direito nacional [100]. No que diz respeito ao direito primário, o Tribunal de Justiça consagrou o princípio do efeito direto no acórdão Van Gend & Loos [101], com a condição, porém, de que as obrigações devem ser suficientemente claras, precisas e incondicionais para conferir aos particulares um direito suscetível de ser invocado como tal num órgão jurisdicional nacional [102]. Na minha opinião, a redação sucinta dos artigos 4.º, n.º 4, 208.º, n.º 1, e 210.º, n.º 1, TFUE, em conjugação com o princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE, não podem ser interpretados no sentido de impor tais obrigações. O mesmo é válido para as disposições da Convenção de Lomé IV e do Acordo de Cotonu, que foram discutidas na audiência pelas partes [103].

98 *Ibidem.*

99 Importa salientar, a este respeito que os projetos de ajuda externa financiados em, pelo menos, 75 % por recursos orçamentais nacionais estão isentos do imposto sobre o rendimento. Demonstra que, tecnicamente, não existem obstáculos para a isenção dessas receitas.

100 Conclusões do advogado-geral M. Bobek no processo Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (efeito direto) (C-205/20, EU:C:2021:759, n.º 32).

101 Acórdão de 5 de fevereiro de 1963 (26/62, EU:C:1963:1).

102 V. Acórdão de 24 de junho de 2019, Popławski (C-573/17, EU:C:2019:530, n.ºs 58 e 61).

103 Foi feita referência, nomeadamente, aos artigos 2.º, 3.º e 9.º do Acordo de Cotonu.

96. No entanto, no caso em apreço, o ato que produz efeito direto é a decisão da Comissão ou do gestor orçamental, através da qual a Comissão decide adjudicar um contrato público ou uma subvenção que permite o financiamento à sociedade em questão. Em princípio, deve haver uma decisão de adjudicação ou de subvenção ou um contrato entre a Comissão, agindo em nome do FED, e a sociedade em causa, que estipule as obrigações de cada parte. Infelizmente, este ato não consta dos autos do Tribunal de Justiça. Contudo, decorre das disposições do regulamento financeiro em causa que a Comissão atua como uma autoridade, que pode adotar decisões juridicamente vinculativas com terceiros [104]. No caso em apreço, esta decisão pode ser invocada pela sociedade em causa e, portanto, por RF. No entanto, cabe ao órgão jurisdicional nacional demonstrar a existência e o conteúdo dessa decisão individual.

4. Conclusão provisória

97. Tendo em conta o exposto, proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial que os artigos 4.º, n.º 4, 208.º, n.º 1, e 210.º, n.º 1, TFUE, em conjugação com o princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE, devem ser interpretados no sentido de que se opõem à aplicação de uma regra fiscal de um Estado-Membro que priva um trabalhador do benefício de uma isenção fiscal pelo facto de esse trabalhador ser afetado a atividades de ajuda ao desenvolvimento financiadas pelos FED, pois essa tributação dos financiamentos concedidos pelos FED por parte dos Estados-Membros tem por efeito reduzir o montante do apoio financeiro recebido pelos beneficiários dos projetos de ajuda em questão em países terceiros, constituindo um obstáculo financeiro para esses projetos.

IV. Conclusão

98. À luz das considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda da seguinte forma à questão prejudicial submetida pelo Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha):

(1) O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe à aplicação de uma regra fiscal de um Estado-Membro que prevê uma isenção do imposto sobre o rendimento do salário auferido por um trabalhador afetado a atividades de ajuda ao desenvolvimento apenas quando tal atividade é financiada em, pelo menos, 75 % por recursos orçamentais alemães (quer seja o Ministério Federal responsável pela ajuda ao desenvolvimento ou a Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit), mas que tem por efeito privar um trabalhador do benefício de tal isenção quando este é afetado a uma atividade dessa natureza, financiada na mesma medida, mas por um dos Fundos Europeus de Desenvolvimento (FED).

(2) A título subsidiário:

[104] V. os poderes e as decisões da Comissão e do gestor orçamental estabelecidos nos artigos 17.º a 24.º do Regulamento Financeiro 91/491, aplicável ao sétimo FED, e nos artigos 50.º a 53.º do Regulamento Financeiro de 27 de março de 2003, aplicável ao nono FED. Além disso, devo salientar que os contratos celebrados entre empresas e a Comissão, financiados pelo FED, eram regidos pelas condições gerais dos contratos de serviços financiados pelo FED, estabelecidas no anexo IV da Decisão n.º 3/90 do Conselho dos Ministros ACP-CEE, de 29 de março de 1990, que adota a regulamentação geral, as condições gerais dos cadernos de encargos e as regras processuais de conciliação e arbitragem aplicáveis aos contratos de obras, de fornecimento e de prestação de serviços financiados pelo Fundo Europeu de Desenvolvimento (FED) e relativos à sua aplicação (JO 1990, L 382, p. 1).

Os artigos 4.º, n.º 4, 208.º, n.º 1, e 210.º, n.º 1, TFUE, em conjugação com o princípio da cooperação leal consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE, devem ser interpretados no sentido de que se opõem à aplicação de uma regra fiscal de um Estado-Membro que priva um trabalhador do benefício de uma isenção fiscal com o fundamento de que esse trabalhador é afetado a atividades de ajuda ao desenvolvimento financiadas pelo FED, uma vez que essa tributação do financiamento concedido pelo FED por parte dos Estados-Membros tem como efeito reduzir o montante do apoio financeiro recebido pelos beneficiários dos projetos de ajuda em questão nos países terceiros e constitui um obstáculo financeiro a esses projetos.