

Versão anonimizada

Tradução

C-241/20 - 1

Processo C-241/20

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

5 de junho de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunal de Primeira Instância do Luxemburgo, Bélgica)

Data da decisão de reenvio:

1 de abril de 2020

Demandante:

BJ

Demandado:

Estado belga

SENTENÇA DE 1 DE ABRIL DE 2020

[Omissis]

O tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunal de Primeira Instância do Luxemburgo) *[omissis]* proferiu a seguinte decisão:

No processo:

BJ, *[omissis]* Arlon, *[omissis]*

demandante, *[omissis]*

Contra:

Estado Belga, *[omissis]*

demandado, [omissis]

[Omissis]

[Omissis] [Elementos do processo nacional]

I. Factos e antecedentes do processo

BJ, residente fiscal na Bélgica, exerceu, durante os exercícios fiscais de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 a sua atividade profissional no Grão-Ducado do Luxemburgo, onde é proprietário de um apartamento que se encontra arrendado a uma pessoa singular que não exerce qualquer atividade profissional no bem arrendado, utilizando-o exclusivamente a título de residência principal.

Além disso, BJ é proprietário de dois imóveis sítos na Bélgica, a saber, a sua habitação própria e um apartamento arrendado a uma pessoa singular que o utiliza exclusivamente a título de residência principal.

No que respeita aos rendimentos profissionais auferidos durante os exercícios fiscais controvertidos, foi aplicada a BJ a Convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg (Convenção destinada a evitar a dupla tributação entre o Reino da Bélgica e o Grão-Ducado do Luxemburgo, a seguir «CPDI-GDL»), em especial o seu artigo 15.º, n.º 1, que dispõe «sem prejuízo do disposto nos artigos 16.º, 18.º, 19.º e 20.º, os salários, vencimentos e outras remunerações similares auferidas por um residente de um Estado Contratante a título de um trabalho assalariado só são tributáveis nesse Estado, a menos que o trabalho seja prestado no outro Estado Contratante. Se o trabalho ali for prestado, as remunerações auferidas a esse título são tributáveis nesse outro Estado».

Não é contestado que BJ preenche os requisitos para ser tributado no Grão-Ducado do Luxemburgo pelos seus rendimentos profissionais de origem luxemburguesa.

Além disso, durante os exercícios fiscais controvertidos, aplicou-se aos rendimentos de BJ procedentes do arrendamento de origem luxemburguesa o artigo 6.º, n.º 1, da CPDI-GDL que dispõe que: «*os rendimentos provenientes de bens imóveis são tributáveis no Estado Contratante em cujo território se encontrem situados*».

Nos termos do artigo 23.º, n.º 2, da CPDI-GDL, «*no que respeita aos residentes na Bélgica, a dupla tributação é evitada da seguinte forma: n.º 1) os rendimentos obtidos no Luxemburgo – com exceção dos rendimentos referidos nos n.ºs 2.º e 3.º*

– e os elementos do património situados no Luxemburgo que sejam tributáveis nesse Estado por força dos artigos anteriores, estão isentos de impostos na Bélgica. Esta isenção não limita o direito de a Bélgica ter em conta, na determinação da taxa dos seus impostos, rendimentos e elementos do património isentos nos termos expostos».

Segundo o artigo 155.º do Code belge des impôts sur les revenus 1992 (Código belga do imposto sobre os rendimentos de 1992, a seguir «C.I.R. 1992»), os rendimentos isentos nos termos de convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação são tidos em conta na determinação do imposto, mas este é reduzido proporcionalmente à parte dos rendimentos isentos na totalidade dos rendimentos.

No que diz respeito aos exercícios controvertidos, o montante da redução do imposto sobre os rendimentos de origem estrangeira isentos nos termos da CPDI-GDL de que BJ pode beneficiar por aplicação da reserva de progressividade prevista no artigo 155.º da C.I.R. 1992, foi calculado pelo Estado belga, após a redução do imposto determinado nos termos do artigo 130.º do C.I.R. 1992, através da:

- dedução do imposto sobre os quotas-partes (de rendimento tributável a título do imposto sobre as pessoas singulares) isentas (artigo 131.º do C.I.R. 1992);
- dedução do imposto sobre poupança a longo prazo (prémios pagos em cumprimento de um contrato individual de seguro de vida) (artigo 145.º, n.º 1, do C.I.R. 1992);
- dedução do imposto sobre as despesas efetuadas com vista a economizar energia (artigo 145.º, n.º 24, do C.I.R. 1992).

Os montantes destas deduções fiscais não são contestados, nem tão pouco o preenchimento, por parte de BJ, dos requisitos legais para a sua obtenção.

Só num segundo momento é que a Administração Fiscal concede a redução do imposto sobre os rendimentos obtidos no estrangeiro isentos na proporção da parte dos rendimentos obtidos no estrangeiro isentos na totalidade dos rendimentos tributáveis nos termos do artigo 155.º do C.I.R. 1992.

É, por conseguinte, a ordem de imputação destas categorias de deduções que BJ contesta, na medida em que o método de cálculo adotado pela Administração implica a perda de uma parte das deduções baseadas na situação pessoal e familiar, relativamente ao método por força do qual essas deduções seriam aplicadas após a aplicação da redução sobre os rendimentos isentos obtidos no estrangeiro prevista no artigo 155.º do C.I.R. 1992.

Em vez de beneficiar da totalidade das reduções sobre o imposto devido na Bélgica, estas reduções perdem-se na proporção dos rendimentos de origem estrangeira que são isentos.

Segundo BJ, o método de cálculo dos impostos devidos utilizado pela Administração não lhe permite, no caso em apreço, beneficiar plenamente de todos os benefícios fiscais a que tem direito ao abrigo do direito fiscal belga.

Isto resulta, aliás, expressamente da Circular RH.331/575.42 (AFER n.º 8/2008): *«No sistema fiscal belga, os benefícios fiscais relacionados com a situação pessoal e familiar do contribuinte (dedução das pensões de alimentos, imputação de suplementos de quota-parte isenta para crianças a cargo, etc.) aplicam-se tanto aos rendimentos de origem belga como aos rendimentos de origem estrangeira. Se a situação pessoal ou familiar em questão não tiver sido tomada em consideração no estrangeiro, perde-se uma parte destes benefícios.»*

No caso vertente, a perda diz respeito à maioria desses benefícios fiscais, uma vez que estas reduções diminuiram, de forma pouca significativa, o imposto sobre os rendimentos de origem belga.

Na sequência do indeferimento das suas reclamações pela autoridade administrativa, BJ intentou várias ações no tribunal.

Estas foram julgadas admissíveis pelo tribunal, que [omissis] apensou os processos [omissis].

II. Pretensões das partes

BJ pede que o tribunal se digne:

- A título principal,

- o Declarar o pedido admissível e procedente;
- o Em consequência,
 - Anular e/ou reduzir proporcionalmente as dívidas fiscais que lhe são imputadas [omissis];
 - Ordenar um novo cálculo dessas dívidas que esteja em estrita conformidade com a CPDI-GDL [e] com o direito da União [omissis];
 - Condenar o Estado belga a restituir-lhe qualquer quantia indevidamente recebida em virtude das dívidas fiscais anuladas ou reduzidas, acrescida de juros de mora;
 - Condenar o Estado belga no pagamento das despesas [omissis].

- A título subsidiário,

- o Submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões prejudiciais:

[*Omissis*] [*omissis*] [Questões idênticas às do dispositivo]

O Estado belga pede que o tribunal se digne:

- A título principal,

- o [*Omissis*];
- o [*Omissis*];

- A título subsidiário,

- o Declarar que não há necessidade de submeter as questões prejudiciais sugeridas por BJ ao Tribunal de Justiça da União Europeia;
- o Declarar o pedido parcialmente procedente no que respeita à avaliação dos rendimentos imobiliários de origem luxemburguesa e improcedente quanto ao restante;
- o Condenar BJ nas despesas.

III. Discussão

1. Objeto do litígio

[*Omissis*] [*omissis*] [delimitação dos exercícios sobre os quais o juiz considera dever pronunciar-se]

2. Violação do artigo 45.º TFUE

Na sua Decisão de 2 de maio de 2019, o tribunal, após ter tomado conhecimento no âmbito da sua deliberação do Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de março de 2019 no processo Jacob e Lennertz (C-174/18), ordenou a reabertura da instância a fim de permitir às partes debater em audiência contraditória a incidência desse acórdão na situação de BJ.

No âmbito do processo que deu lugar ao Acórdão Jacob e Lennertz, o órgão jurisdicional de reenvio perguntava, em substância, se o artigo 45.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe à aplicação de uma regulamentação fiscal de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo submetido ao tribunal por BJ, a saber, a Convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg (Convenção destinada a

evitar a dupla tributação entre o Reino da Bélgica e o Grão-Ducado do Luxemburgo) e os artigos 131.º, 145.º, n.º 1, 145.º, n.º 21, 145, n.º 24, 145, n.º 31, 145.º, n.º 33, e 155.º do Code des impôts sur le revenu de 1992 (C.I.R. de 1992), que têm como efeito privar um casal residente nesse Estado, do qual um dos membros recebe uma pensão proveniente noutro Estado-Membro, isenta de tributação no primeiro Estado-Membro nos termos de uma convenção bilateral destinada a evitar a dupla tributação, de uma parte dos benefícios fiscais concedidos por este.

O Tribunal de Justiça recorda que, segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, é ao Estado-Membro de residência que, em princípio, cabe conceder ao contribuinte a totalidade dos benefícios fiscais inerentes à sua situação pessoal e familiar, uma vez que esse Estado, salvo exceção, é quem melhor pode apreciar a capacidade contributiva pessoal do referido contribuinte, resultante da tomada em conta do conjunto dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, na medida em que este último dispõe aí do centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais (n.º 26).

O Tribunal de Justiça declarou também que o Estado-Membro de residência não pode fazer perder a um contribuinte uma parte do benefício da quota-parte do rendimento isenta de imposto e dos seus benefícios fiscais pessoais devido ao facto de ter igualmente auferido, durante o ano considerado, remunerações noutro Estado-Membro que aí foram tributadas sem que tenha sido tida em consideração a sua situação pessoal e familiar (n.º 27).

O Tribunal de Justiça observa que ao imputar as reduções fiscais a uma base que inclui simultaneamente os rendimentos de origem belga não isentos e os rendimentos de origem estrangeira isentos, só posteriormente deduzindo do imposto a parte representada por estes últimos no montante total dos rendimentos que constituem a base tributável, a regulamentação fiscal belga pode, como o próprio Governo belga reconheceu nas suas observações escritas, fazer perder a contribuintes como o casal Jacob e Lennertz, uma parte dos benefícios fiscais que lhe teriam sido integralmente concedidos se o conjunto dos seus rendimentos tivesse sido de origem belga e se as reduções fiscais tivessem sido imputadas apenas a esses rendimentos, ou se a circular de 2008 tivesse sido considerada aplicável aos benefícios em causa (n.º 31).

O Tribunal de Justiça considerou que cabe efetivamente ao Reino da Bélgica, enquanto Estado-Membro de residência do casal Jacob e Lennertz, conceder-lhes a totalidade dos benefícios fiscais associados à sua situação pessoal e familiar e que as reduções fiscais a título das quotas-partes isentas são reconhecidas pela jurisprudência do Tribunal de Justiça como benefícios associados à situação pessoal e familiar do contribuinte (n.ºs 32 e 33). Quanto à questão de saber, em segundo lugar, se as outras reduções fiscais em causa no processo principal, ou seja, as reduções fiscais a título da poupança a longo prazo, das prestações pagas com cheques-serviço, das despesas feitas tendo em vista a poupança energética em habitações, das despesas de seguro das habitações contra roubo ou incêndio e das

liberalidades podem ser consideradas associadas à situação pessoal e familiar, o Tribunal de Justiça explicou que resulta do Acórdão de 18 de julho de 2007, Lakebrink e Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), que o Estado-Membro de residência deve apreciar, para efeitos da concessão de eventuais benefícios fiscais, a capacidade contributiva pessoal do contribuinte na sua globalidade. A este respeito, considerou que as reduções fiscais como as que estavam em causa no processo principal, ou seja, reduções a título da poupança a longo prazo, de prestações pagas com cheques-serviço, de despesas feitas tendo em vista a poupança energética em habitações, de despesas de seguro das habitações contra roubo ou incêndio e de liberalidades se destinam, no essencial, a incentivar o contribuinte a efetuar as despesas e os investimentos que têm necessariamente um impacto na sua capacidade contributiva. Por conseguinte, tais reduções fiscais podem considerar-se associadas à «situação pessoal e familiar» do casal Jacob e Lennertz, da mesma forma que as reduções fiscais a título da quota-parte isenta. Daqui resulta que o casal Jacob e Lennertz. De onde resulta que os recorrentes no processo principal sofreram, enquanto casal, uma desvantagem na medida em que não beneficiaram plenamente dos benefícios fiscais a que teriam tido direito se tivessem recebido ambos a totalidade dos seus rendimentos na Bélgica (n.ºs 40 a 42 do acórdão).

O Tribunal de Justiça concluiu que a regulamentação em causa no processo principal estabelecia, assim, uma diferença de tratamento fiscal entre casais de cidadãos da União residentes no território do Reino da Bélgica, em função da origem dos seus rendimentos, diferença essa que é suscetível de produzir um efeito dissuasivo sobre o exercício, por estes últimos, das liberdades garantidas pelo Tratado designadamente da livre circulação dos trabalhadores garantida pelo artigo 45.º TFUE.

➤ Argumentos de BJ

BJ considera que o Acórdão Jacob e Lennertz corrobora a sua tese e confirma a ilegalidade do método de cálculo utilizado pelo Estado belga, uma vez que todas as reduções de imposto consideradas no acórdão são aplicáveis quer quando se trate de rendimentos profissionais quer quando estejam em causa rendimentos de substituição.

BJ recorda que o seu principal fundamento diz respeito ao facto de não lhe ter sido concedida a totalidade das reduções a que alega ter direito, ao contrário dos outros contribuintes residentes com rendimentos obtidos exclusivamente na Bélgica.

BJ não censura o facto de tal lhe ter sido integralmente recusado, uma vez que a Administração Fiscal belga lhe concedeu, por iniciativa própria, todas as reduções em conformidade com o C.I.R. 1992, sem considerar os seus rendimentos obtidos na Bélgica «inconsistentes» ou «não significativos».

Observa que o Estado belga não contesta o facto de o Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de março de 2019, no processo relativo ao casal Jacob e Lennertz,

lhe impor, efetivamente, que o imposto seja calculado tal como é solicitado por BJ, mas não no seu próprio caso, uma vez que os seus rendimentos de origem belga são demasiado baixos.

Observa que o Estado belga se baseia no Acórdão Schumacker de 14 de fevereiro de 1995 (C-279/93, EU:C:1995:31), reconhecendo que R. Schumaker não auferia nenhum rendimento no seu Estado de residência. Explica que no processo que deu origem ao Acórdão Lakebrink e Peters-Lakebrink de 18 de julho de 2007 (C-182/06, EU:C:2007:452), sucedia o mesmo, uma vez que estavam em causa rendimentos imobiliários negativos.

BJ argumenta, no caso em apreço, que recebe e declara um rendimento de origem belga suficientemente significativo para que a lei belga lhe seja aplicada, como a qualquer outro residente.

Os Acórdãos Schumacker e Lakebrink e Peters-Lakebrink dizem respeito a casos em que o Estado-Membro de residência não estava em condições de conceder os benefícios previstos pela lei fiscal, ao passo que, no caso de BJ, era possível conceder matematicamente os benefícios, embora não o tenham sido.

Por último, BJ explica que a jurisprudência relativa ao caráter significativo dos rendimentos no Estado de residência diz respeito a processos intentados por trabalhadores contra os Estados de emprego, e afirma que o Tribunal de Justiça confirmou recentemente que nunca se colocou a questão de permitir que o Estado de residência fosse exonerado das suas obrigações quando estivesse «matematicamente» em condições de as cumprir. «Com efeito, o critério determinante continua a ser o da impossibilidade de um Estado-Membro tomar em consideração a situação pessoal e familiar de um contribuinte para efeitos fiscais, por falta de rendimentos tributáveis suficientes, ao passo que essa tomada em consideração é possível noutro Estado por existirem rendimentos suficientes» (Acórdão do Tribunal de Justiça X/Staatssecretaris van Financiën, de 9 de fevereiro de 2017, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102).

➤ *Argumentos do Estado belga*

O Estado belga alega que as especificidades do litígio que o opõe a BJ não permitem transpor sem mais as considerações do Acórdão Jacob e Lennertz.

Em seu entender, no processo Jacob e Lennertz, embora J. Jacob residisse na Bélgica e auferisse rendimentos de origem luxemburguesa, estava longe de obter a quase totalidade dos seus rendimentos do Grão-Ducado do Luxemburgo. Com efeito, na declaração de impostos comum relativa ao exercício fiscal em causa, J. Jacob mencionou a existência de duas pensões que recebe, a saber, uma de origem belga num montante de 15 699,57 euros e outra de origem luxemburguesa num montante de 14 330,75 euros. Estas duas pensões eram completadas por rendimentos de bens imóveis declarados por J. Jacob no valor de 1 181,60 euros, elevando assim a totalidade dos seus rendimentos a um montante de 31 211,92 euros.

Segundo o Estado belga, não é, portanto, surpreendente que num tal caso, e tendo em conta a jurisprudência anterior, à qual se refere (Acórdãos do Tribunal de Justiça de 12 de dezembro de 2002, Groot, C-385/00, de 12 de dezembro de 2013, Imfeld e Garcet, C-303/12, e de 22 de junho de 2017, Betschel, C-20/16), o Tribunal de Justiça tenha decidido que incumbia à Bélgica, enquanto país de residência do casal Jacob-Lennertz, conceder ao contribuinte os benefícios fiscais ligados à sua situação pessoal e familiar.

Segundo o Estado belga, o mesmo não acontece quando, como no caso em apreço, o residente belga tenha auferido a quase totalidade dos seus rendimentos no Grão-Ducado do Luxemburgo.

Embora o Estado belga não conteste que incumbe, em princípio, ao Estado de residência conceder a totalidade dos benefícios ligados à situação pessoal, esta obrigação pode, contudo, recair sobre o Estado de emprego caso o contribuinte obtenha a quase totalidade ou a totalidade dos seus rendimentos tributáveis de uma atividade exercida neste último e não aufera rendimentos significativos no seu Estado de residência (Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de fevereiro de 1995, Finanzamt Köln-Altstadt/Schumacker, C-279/93), o que acontece no seu processo contra BJ.

Observa que embora seja verdade que R. Schumacker não auferia nenhum rendimento no seu Estado de residência, enquanto BJ auferia um rendimento que qualifica de muito reduzido no seu Estado de residência ¹, de acordo com o Estado belga, contudo, a jurisprudência Schumacker seria igualmente aplicável quando a pessoa auferir rendimentos tributáveis no seu Estado de residência, mas estes não são significativos («a quase totalidade», Acórdão Schumacker, n.º 36). Ora, no caso em apreço, os rendimentos de origem belga de BJ não eram significativos.

O Estado belga afirma ainda encontrar uma confirmação da sua tese no Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de julho de 2007, Lakebrink e Peters-Lakebrink (C-182/06), que diz respeito a residentes alemães que trabalham exclusivamente no Grão-Ducado do Luxemburgo e que apenas apresentam como rendimentos de origem alemã rendimentos relativos a bens imóveis (que eram negativos).

O Estado belga explica ainda que os Estados-Membros podem mitigar a obrigação que, em princípio, impende sobre o Estado de residência por força de convenções destinadas a evitar a dupla tributação, de tal modo que o Estado de residência pode ser convencionalmente desvinculado da sua obrigação de assegurar na íntegra a tomada em consideração da situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos residentes no seu território e que exercem parcialmente a sua atividade

¹ O Estado belga refere, a título de exemplo, o exercício fiscal de 2006, relativamente ao qual BJ declarou um montante total de 66 396,78 euros, dos quais 55 235,78 euros de rendimentos profissionais isentos de origem luxemburguesa, e 6 600,00 euros de rendimentos imobiliários isentos de origem luxemburguesa, subsistindo um montante de 1 561 euros plenamente tributáveis na Bélgica.

económica no estrangeiro (Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de dezembro de 2012, de Groot, C-385/00, n.º 99).

O Estado de residência pode também dispensar-se do cumprimento desta obrigação na medida em que verifique que, mesmo abstraindo de qualquer convenção, um ou vários Estados de emprego concedem, em relação aos rendimentos que tributam, benefícios ligados à tomada em consideração da situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos que não residem no território destes Estados mas aí auferem rendimentos tributáveis (Acórdão de Groot, n.º 100).

O Estado belga explica que, no Acórdão de Groot, o Tribunal de Justiça respondeu à questão prejudicial no sentido de que o artigo 48.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 39.º CE) opõe-se a uma regulamentação como a que está em causa no processo principal, retomada ou não numa convenção destinada a evitar a dupla tributação, nos termos da qual um sujeito passivo perde, no cálculo do seu imposto sobre o rendimento no Estado de residência, uma parte do benefício da quota-parte do referido rendimento isenta de imposto e dos seus benefícios fiscais pessoais, devido ao facto de ter igualmente auferido, durante o ano considerado, remunerações noutro Estado-Membro que aí foram tributadas sem que fosse tida em conta a sua situação pessoal e familiar.

Ora, o Estado belga alega que, no caso vertente, o Grão-Ducado do Luxemburgo teve em conta a situação pessoal de BJ para calcular o imposto luxemburguês para os exercícios fiscais de 2006 a 2009, sabendo que a Convenção destinada a evitar a dupla tributação contém, precisamente, uma disposição específica relativa à tomada em consideração, pelo Estado de emprego, da situação pessoal e familiar do contribuinte residente no outro Estado.

Com efeito, o artigo 24.º, n.º 4, da CPDI prevê expressamente que «uma pessoa singular, residente na Bélgica, que, em conformidade com os artigos 7.º e 14.º a 19.º, é tributável no Luxemburgo em relação a mais de 50 % dos seus rendimentos profissionais é, a seu pedido, tributada no Luxemburgo, no que respeita aos seus rendimentos aí tributáveis, em conformidade com os artigos 6.º e 13.º a 19.º da Convenção, à taxa média de imposto que, tendo em conta a situação e os seus encargos familiares e o total dos seus rendimentos profissionais, lhe seria aplicável se fosse residente no Luxemburgo». Resulta das declarações de imposto sobre o rendimento luxemburguês, para os exercícios em questão, que a tributação foi estabelecida de acordo com o artigo 24.º, n.º 4, da CPDI.

Logo, o Grão-Ducado do Luxemburgo cumpriu efetivamente as obrigações que lhe eram impostas pela Convenção destinada a evitar a dupla tributação.

Segundo o Estado belga, isto distingue o presente caso dos que deram origem aos Acórdãos Imfeld e Garcet e Bechtel, no sentido de que as convenções destinadas a evitar a dupla tributação em causa não impunham ao Estado-Membro de emprego

nenhuma obrigação relativa à tomada em consideração da situação pessoal e familiar dos contribuintes residentes no outro Estado-Membro contratante.

O Estado belga considera que BJ pretende beneficiar da totalidade dos benefícios fiscais associados à sua situação pessoal e familiar tanto no Luxemburgo como na Bélgica.

Ora, a jurisprudência do Tribunal de Justiça não exige esta dupla tomada em consideração. O que é importante é a necessidade de assegurar aos contribuintes dos Estados-Membros em causa que, no total, o conjunto da sua situação pessoal e familiar será devidamente tida em conta, independentemente do modo como os Estados-Membros em causa repartiram entre eles essa obrigação.

São estas as considerações que levaram a Cour d'appel de Liège (Tribunal de Recurso de Liège, Bélgica) a considerar, no seu Acórdão de 28 de fevereiro de 2017, relativo aos exercícios fiscais de 2004, 2005 e 2006, que não resulta dos artigos 18.º, 45.º e 49.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia que, se os rendimentos de um contribuinte forem parcialmente tributados, com base numa convenção destinada a evitar a dupla tributação, quer pelo Estado onde reside quer pelo Estado em que a atividade assalariada é exercida, o contribuinte tem ainda direito a imputar integralmente no imposto do Estado de residência as deduções de imposto relativas às crianças a cargo e os cheques-serviço a que teria direito se os impostos tivessem sido integralmente tributados no Estado de residência.

Por último, o Estado belga argumenta que, no Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, X/Países Baixos (C-283/15, n.º 48), o Tribunal de Justiça considerou que no caso de um trabalhador independente auferir os seus rendimentos tributáveis no território de vários Estados-Membros diferentes do da sua residência, essa conciliação só pode ser atingida se lhe for permitido exercer o seu direito a dedução dos «rendimentos negativos» em cada um dos Estados-Membros de atividade que concede este tipo de benefício fiscal, na devida proporção da parte dos seus rendimentos auferidos no território de cada Estado-Membro, ficando a seu cargo o ónus de prestar às Administrações nacionais competentes todas as informações sobre o seu rendimento mundial, de modo a permitir-lhes determinar essa proporção.

O Estado belga deduz daqui que o Tribunal de Justiça aceita implicitamente que basta que a situação pessoal e familiar de uma pessoa seja, em princípio, plenamente tomada em consideração, mesmo que, devido às disparidades entre os sistemas fiscais dos Estados-Membros, essa pessoa não tenha podido obter todos os benefícios fiscais que poderia ter obtido se todos os seus rendimentos tivessem sido auferidos num único Estado.

➤ *Apreciação do órgão jurisdicional nacional*

Foram submetidos ao tribunal vários processos nos quais BJ contesta a aplicação, pela Administração Fiscal belga, do artigo 155.º do C.I.R. de 1992 – isenção com

reserva de progressividade – no que diz respeito ao cálculo de reduções do imposto por poupança a longo prazo e por despesas efetuadas com vista a economizar energia e da quota-parte isenta.

Em causa estão os impostos fixados a BJ na Bélgica, Estado onde reside para efeito dos exercícios fiscais de 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011.

O tribunal constata que a percentagem dos rendimentos globais declarados por BJ na Bélgica mostrou a seguinte evolução nos anos controvertidos em causa:

Exercício fiscal	Rendimentos tributáveis globalmente	Rendimentos de origem belga (líquidos)	Rendimentos de origem luxemburguesa (líquidos)	Percentagem dos rendimentos de origem belga no total
2007	63 633,37 EUR	4 093,60 EUR	59 539,77 EUR	6,44 %
2008	66 413,40 EUR	5 296,20 EUR	61 117,20 EUR	8,00 %
2009	65 281,88 EUR	4 548,24 EUR	60 733,64 EUR	7,00 %
2010	75 893,89 EUR	4 957,95 EUR	70 935,94 EUR	6,5 %
2011	80 599,20 EUR	5 604,43 EUR	74 994,77 EUR	7 %

É inegável que a parte dos rendimentos de origem belga, Estado de residência de BJ, nos seus rendimentos globais, é limitada, embora varie de um exercício para o outro.

No seu Acórdão de 14 de março de 2019 Jacob e Lennertz, o Tribunal de Justiça respondeu ao tribunal *a quo* que o artigo 45.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe à aplicação da regulamentação fiscal belga, idêntica à que é objeto do presente litígio, que tem por efeito privar um casal residente nesse Estado, do qual um dos membros recebe uma pensão noutro Estado-Membro, isenta de tributação no primeiro Estado-Membro nos termos de uma convenção bilateral destinada a evitar a dupla tributação, de uma parte dos benefícios fiscais concedidos por este.

O Estado belga e BJ discordam quanto à questão de saber se a repartição dos seus rendimentos de origem luxemburguesa e dos seus rendimentos de origem belga, neste caso o facto de os seus rendimentos de origem belga não serem significativos, quantitativa ou proporcionalmente, tem ou não incidência nas obrigações que incumbem à Bélgica enquanto Estado de residência.

Por conseguinte, subsiste uma dificuldade de interpretação do artigo 45.º TFUE que justifica que o órgão jurisdicional nacional submeta questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça nos termos do artigo 267.º TFUE.

Há que submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões prejudiciais:

[Omissis] [omissis] [Questões idênticas à do dispositivo]

IV. Despesas

[Omissis]

Pelos fundamentos expostos,

O Tribunal,

[Omissis]

Antes de proferir uma decisão, declara dever submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões prejudiciais:

«1. O artigo 45.º TFUE opõe-se a uma regulamentação como a que está em causa no processo principal, retomada ou não numa convenção destinada a evitar a dupla tributação, por força da qual um contribuinte perde, no cálculo do seu imposto sobre o rendimento no Estado de residência, uma parte do benefício da quota-parte do mesmo rendimento isenta de imposto e dos seus outros benefícios fiscais pessoais (tais como uma dedução do imposto por poupança a longo prazo, a saber prémios pagos em cumprimento de um contrato individual de seguro de vida, e uma dedução do imposto sobre as despesas efetuadas com vista a economizar energia), devido ao facto de ter igualmente auferido, durante o ano considerado, remunerações noutro Estado-Membro que aí foram tributadas?»

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, a resposta continua a ser afirmativa se o contribuinte não auferir um rendimento significativo – quantitativa ou proporcionalmente – no seu Estado de residência, mas este estiver, contudo, em condições de lhe conceder esses benefícios fiscais?

3. Em caso de resposta afirmativa à segunda questão, a resposta continua a ser afirmativa se, por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação entre o Estado de residência e o outro Estado, o contribuinte tiver beneficiado nesse outro Estado, relativamente aos rendimentos tributáveis nesse outro Estado, dos benefícios fiscais pessoais previstos na legislação fiscal desse outro Estado, mas esses benefícios fiscais não incluam alguns benefícios fiscais a que o contribuinte tem, em princípio, direito no Estado de residência?

4. Em caso de resposta afirmativa à terceira questão, a resposta continua a ser afirmativa se, não obstante esta última diferença, o contribuinte obtiver assim nesse outro Estado um montante de redução do imposto pelo menos equivalente ao que perdeu no seu Estado de residência?

5. As respostas às questões seriam as mesmas à luz dos artigos 63.º, n.º 1, e 65.º, n.º 1, alínea a), do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, em relação a uma regulamentação como a que está em causa no processo principal, retomada ou não numa convenção destinada a evitar a dupla tributação, por

força da qual um contribuinte perde, no cálculo do seu imposto sobre o rendimento no Estado de residência, uma parte do benefício da quota-parte do mesmo rendimento isenta de imposto e dos seus outros benefícios fiscais pessoais (tais como uma dedução do imposto por poupança a longo prazo, a saber prémios pagos em cumprimento de um contrato individual de seguro de vida, e uma dedução do imposto sobre as despesas efetuadas com vista a economizar energia), devido ao facto de ter igualmente auferido, durante o ano considerado, rendimentos com rendas de um imóvel de que é proprietário num outro Estado-Membro que aí foram tributados?»

DOCUMENTO DE TRABALHO