

Processo C-380/23 [Monmorieux]ⁱ**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1,
do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

16 de junho de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

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

Data da decisão de reenvio:

14 de junho de 2023

Demandante:

UN

Demandado:

État belge (Estado belga), representado pelo Ministro das Finanças

I. Matéria de facto e processo principal

- 1 UN, de nacionalidade belga, estava domiciliado em França, na zona fronteiriça, e trabalhava na Bélgica, na zona fronteiriça. Tendo solicitado, para os exercícios fiscais de 2008 a 2014, o regime específico dos trabalhadores fronteiriços previsto na Convenção entre a França e a Bélgica para Evitar a Dupla Tributação (a seguir «CEDT»), foi tributado em França sobre os seus rendimentos de fonte belga.
- 2 A Administração Tributária belga considerou que UN tinha invocado erradamente o benefício deste regime excecional para os exercícios fiscais em causa, uma vez que a sua única residência permanente se situava na Bélgica. Por sua vez, sujeitou os rendimentos auferidos durante esses exercícios ao imposto belga acrescido de 50 % a título de sanção.
- 3 UN contesta a tributação oficiosa dos seus rendimentos pela Bélgica e imputa responsabilidade ao Estado belga. Em 14 de julho de 2016, intentou uma ação no

ⁱ O nome do presente processo é um nome fictício. Não corresponde ao nome verdadeiro de nenhuma das partes no processo.

Tribunal de première instance (Tribunal de Primeira Instância) por ambos os motivos. Simultaneamente, a título cautelar, apresentou um pedido de procedimento amigável, ao abrigo do artigo 24.º da CEDT, para impedir a dupla tributação dos seus rendimentos.

- 4 Em 30 de agosto de 2017, a Administração Tributária belga informou-o da decisão tomada entre as administrações tributárias belga e francesa, nos seguintes termos:

«Uma vez que a tributação belga dos referidos rendimentos para os anos em causa é reconhecida pelos dois Estados como legítima, as autoridades tributárias francesas pretendem proceder o mais rapidamente possível à supressão do seu imposto indevidamente cobrado sobre esses rendimentos.

No entanto, para tal, é indispensável que o seu cliente desista de todos os recursos administrativos e judiciais contra os impostos belgas em causa, a fim de os tornar definitivos.

[...]

Permito-me chamar a atenção para o facto de que, se este acordo for recusado e/ou se não se verificar a desistência de todos os recursos, as administrações belga e francesa serão obrigadas a encerrar definitivamente o procedimento amigável iniciado, com a circunstância agravante do risco de manter a dupla tributação desses rendimentos».

- 5 Por sentença de 13 de março de 2019, o Tribunal de Primeira Instância anulou os agravamentos fiscais de 50 % para os exercícios fiscais de 2008 a 2014 e julgou improcedente o pedido quanto ao restante, reservando para final a decisão sobre a ação de responsabilidade intentada contra o Estado belga.
- 6 Ao examinar agora esta ação de responsabilidade, o Tribunal de Primeira Instância submete as três questões prejudiciais enunciadas *infra*.

II. Quadro jurídico

Disposições de direito da União invocadas

- 7 O artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta») dispõe:

«Toda a pessoa cujos direitos e liberdades garantidos pelo direito da União tenham sido violados tem direito a uma ação perante um tribunal nos termos previstos no presente artigo.

Toda a pessoa tem direito a que a sua causa seja julgada de forma equitativa, publicamente e num prazo razoável, por um tribunal independente e imparcial,

previamente estabelecido por lei. Toda a pessoa tem a possibilidade de se fazer aconselhar, defender e representar em juízo.

É concedida assistência judiciária a quem não disponha de recursos suficientes, na medida em que essa assistência seja necessária para garantir a efetividade do acesso à justiça.»

8 O artigo 45.º, n.º 1, TFUE, dispõe:

«A livre circulação dos trabalhadores fica assegurada na União.»

9 Por último, o artigo 19.º, n.º 1, TUE, dispõe:

«O Tribunal de Justiça da União Europeia inclui o Tribunal de Justiça, o Tribunal Geral e tribunais especializados. O Tribunal de Justiça da União Europeia garante o respeito do direito na interpretação e aplicação dos Tratados.

Os Estados-Membros estabelecem as vias de recurso necessárias para assegurar uma tutela jurisdicional efetiva nos domínios abrangidos pelo direito da União.»

Convenção entre a França e a Bélgica para Evitar a Dupla Tributação

10 O artigo 24.º, n.º 3, da CEDT, prevê:

«Se um residente de um dos Estados Contratantes considerar que os impostos que foram liquidados ou que se pretende liquidar originaram ou devem originar para ele uma dupla tributação cuja manutenção seria incompatível com as disposições da Convenção, pode, sem prejuízo do exercício dos seus direitos de reclamação e de recurso segundo a legislação interna de cada Estado, dirigir às autoridades competentes do Estado em que reside um pedido escrito e fundamentado de revisão das referidas tributações.

Este pedido deve ser apresentado antes do termo de um prazo de seis meses a contar da data da notificação ou da retenção na fonte da segunda tributação. Se considerarem que o pedido é fundamentado, as autoridades a quem foi apresentado esse pedido chegarão a acordo com as autoridades competentes do outro Estado contratante para evitar a dupla tributação.»

III. Argumentos essenciais das partes no processo principal

1. Posição do demandante

11 UN alega que o Estado belga viola os seus direitos de defesa e os seus direitos fundamentais ao obrigá-lo a escolher entre prosseguir a sua ação nos órgãos jurisdicionais belgas e beneficiar do procedimento amigável, a saber, a restituição do imposto francês pago relativamente aos exercícios fiscais controvertidos.

- 12 Em seu entender, o início de um procedimento amigável não prejudica os direitos de recurso internos do contribuinte. O Estado belga priva-o do seu direito fundamental de submeter plena e livremente aos órgãos jurisdicionais o litígio que o opõe à Administração, apesar de as administrações tributárias dos dois Estados reconhecerem a existência de uma dupla tributação contrária à CEDT. UN sublinha que lhe foram aplicadas pesadas sanções administrativas de carácter repressivo e considera que a escolha que lhe é deixada viola os seus direitos de defesa.
- 13 Por outro lado, UN considera que o facto de encerrar o procedimento amigável sem lhe permitir apresentar as suas observações e sem aguardar o resultado do processo judicial constitui uma violação dos seus direitos de defesa e do artigo 6.º da Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, que lhe causa um prejuízo no montante dos impostos pagos em França, cujo reembolso seria definitivamente perdido em resultado do procedimento amigável. Recorda igualmente que, nos termos do artigo 13.º da Constituição belga, «ninguém pode ser privado, contra a sua vontade, do juiz que lhe foi designado por lei».

2. Argumentos do Estado belga

- 14 O Estado belga recorda que o procedimento amigável previsto na CEDT permite ao contribuinte solicitar um diálogo direto entre as autoridades tributárias belga e francesa para que tentem encontrar uma solução para evitar a dupla tributação. Não se trata de uma fase obrigatória para o contribuinte ou de um recurso na aceção do Code judiciaire (Código Judiciário).
- 15 A expressão «sem prejuízo do exercício dos seus direitos de reclamação e de recurso segundo a legislação interna de cada Estado», constante da CEDT, significa simplesmente que este procedimento não afeta os direitos de reclamação e de recurso que o direito interno de cada país confere ao contribuinte. Com efeito, o procedimento amigável é independente das vias de recurso previstas na legislação nacional dos Estados.
- 16 Por outro lado, a propositura de uma ação judicial contra os impostos cobrados na Bélgica não tem efeito suspensivo relativamente à prossecução do procedimento amigável. O processo contencioso, no qual o contribuinte desempenha um papel ativo, é conduzido em conformidade com as modalidades previstas no Code des impôts sur les revenus 1992 (Código dos Impostos sobre o Rendimento de 1992) e no Código Judiciário, ao passo que o procedimento amigável previsto na CEDT é conduzido entre os dois Estados, não estando o contribuinte em causa, em princípio, envolvido na correspondência trocada entre as autoridades competentes. No caso em apreço, foi encontrada uma solução para evitar a dupla tributação e a Administração Tributária belga informou o contribuinte desse facto, especificando que a execução do acordo está sujeita à sua desistência de todas as instâncias contenciosas internas: esta prática tem por objetivo evitar qualquer discrepância entre os resultados do procedimento nacional e do procedimento amigável e,

segundo a jurisprudência nacional recente, não é criticável. A referida prática também não é condenada pela OCDE que, nos seus comentários ao artigo 25.º do Modelo de Convenção, indica o seguinte: «45. [...] *pode estar pendente uma instância iniciada pelo contribuinte ou o contribuinte pode ter reservado o seu direito de intentar uma ação ao abrigo do direito interno, mas as autoridades competentes podem ainda considerar que é possível chegar a um acordo. Nestes casos, deve, todavia, ter-se em conta a preocupação de uma determinada autoridade competente em evitar qualquer divergência ou contradição entre a decisão judicial e o acordo amigável solicitado, com as dificuldades ou riscos de abuso que daí podem advir. Em última análise, a execução desse acordo amigável deve estar tipicamente sujeita:*

- *à aceitação desse acordo amigável pelo contribuinte, e*
- *à desistência por esse contribuinte da instância iniciada relativamente aos pontos regulados pelo acordo amigável» (OCDE, Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património: versão resumida 2014, Publicações da OCDE, p. 414).*

VI. Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 17 No caso em apreço, coloca-se a questão de saber se a execução do acordo amigável celebrado com a Administração Tributária francesa (a restituição do imposto francês) pode estar subordinada à desistência incondicional pelo contribuinte da sua ação judicial na Bélgica.
- 18 O órgão jurisdicional de reenvio considera que não é ilegítimo que uma pessoa que é tributada oficiosamente na Bélgica, embora já tenha pago o seu imposto sobre o rendimento em França, conteste essa tributação perante o juiz belga. Com efeito, o imposto sobre o rendimento exigido na Bélgica será geralmente quatro, ou mesmo cinco vezes mais elevado do que o imposto francês calculado sobre o mesmo rendimento e este imposto de base, muito mais elevado, será ainda acrescido de uma penalização de 50 % sobre o imposto exigido.
- 19 Por outro lado, o contribuinte que solicita que os Estados contratantes cheguem a acordo no âmbito do procedimento amigável previsto no artigo 24.º da CEDT, fá-lo, antes de mais, com o objetivo de pôr termo à dupla tributação.
- 20 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se o Estado belga respeita os artigos 19.º TUE, 45.º TFUE e o artigo 47.º da Carta, quando faz depender a restituição do imposto francês da desistência do pedido apresentado ao órgão jurisdicional belga ao abrigo das disposições da CEDT e do direito interno, quando, segundo a doutrina constante da Administração Tributária belga, o contribuinte não tem acesso aos documentos administrativos relativos ao procedimento amigável e não pode, em todo o caso, verificar se a sua situação fiscal foi objeto de um exame efetivo pelas autoridades tributárias dos dois Estados Contratantes.

- 21 A este respeito, a Commission d'accès aux documents administratifs (Comissão de Acesso aos Documentos Administrativos) considera que a recusa da Administração Tributária em conceder acesso ao processo quando lhe é apresentado um pedido de acesso aos documentos relativos a um procedimento amigável ao abrigo de uma convenção para evitar a dupla tributação é contrária ao artigo 32.º da Constituição e aos artigos 4.º e 6.º da lei du 11avril 1994 relative à la publicité de l'administration (Lei de 11 de abril de 1994, sobre Publicidade Administrativa).
- 22 O órgão jurisdicional de reenvio considera que o litígio se enquadra no âmbito da livre circulação de trabalhadores, uma vez que UN alegava ser residente em França e aí ter pago o seu imposto sobre o rendimento. Recorda que, segundo jurisprudência constante, embora a fiscalidade direta seja da competência dos Estados- Membros, estes devem, todavia, exercer essa competência no respeito do direito da União¹. Assim, embora os Estados- Membros, no âmbito de convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação, tenham a liberdade de fixar os elementos de conexão para efeitos da repartição da competência fiscal, essa repartição não lhes permite, todavia, aplicar medidas contrárias às liberdades de circulação garantidas pelo TFUE. Com efeito, no que se refere ao exercício do poder de tributação assim repartido, os Estados- Membros são obrigados a respeitar as regras da União². Por conseguinte, quando celebram acordos bilaterais destinados a evitar a dupla tributação, os Estados-Membros são obrigados a respeitar os princípios gerais do direito da União e os direitos fundamentais dos cidadãos da União Europeia.
- 23 Recorda que o artigo 47.º da Carta, que constitui uma reafirmação do princípio da proteção jurisdicional efetiva, consagra, a favor de qualquer pessoa cujos direitos e liberdades garantidos pelo direito da União tenham sido violados, o direito a uma ação perante um tribunal³.
- 24 Daqui decorre que, em determinadas hipóteses em que existem elementos de prova tanto a favor como contra a posição do interessado, pode justificar-se que este pretenda tentar convencer um tribunal do mérito da sua causa, conservando ao mesmo tempo um interesse legítimo em recuperar o imposto estrangeiro, caso o tribunal não concorde com a sua posição.
- 25 A isto acresce o facto de a tributação na Bélgica ser acompanhada de sanções por fraude (intenção de se subtrair ao imposto) que aumentam a tributação entre 50 %

¹ V., neste sentido, Acórdão de 23 de janeiro de 2014, Comissão/Bélgica (C-577/12, EU:C:2014:24, n.º 27 e jurisprudência referida).

² V., neste sentido, Acórdãos de 14 de março de 2019, Jacob e Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205, n.º 25 e jurisprudência referida), e de 24 de outubro de 2019, État belge (C-35/19, EU:C:2019:894).

³ Acórdãos de 27 de junho de 2013, Agroconsulting-04 (C-93/12, EU:C:2013:432, n.º 59), e Acórdão de 2 de março de 2021, A.B. e o. (Nomeação de juízes para o Supremo Tribunal – Recursos) (C-824/18, EU:C:2021:153, n.º 87 e jurisprudência referida).

e 200 %, as quais são desde há muito tipificadas como penais para efeitos do artigo 6.º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem. Ora, a Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) e a Cour de cassation (Tribunal de Cassação) reconheceram ao contribuinte belga o direito de solicitar ao tribunal cível a fiscalização da proporcionalidade da sanção administrativa de carácter repressivo e o benefício da suspensão. O princípio da proporcionalidade, enquanto princípio geral do direito da União, impõe aos Estados-Membros que recorram a meios que, embora permitam alcançar eficazmente o objetivo prosseguido pela lei nacional, afetem menos os princípios estabelecidos pela legislação da União⁴. Ora, no caso em apreço, sem risco de incorrer numa dupla não tributação, as autoridades tributárias dos dois Estados poderiam suspender o exame da situação do interessado no âmbito do procedimento amigável até que o processo judicial nacional chegue a uma decisão definitiva dos órgãos jurisdicionais belgas, de modo a que o interessado não fique privado da restituição do imposto francês.

V. Questões prejudiciais

- 26 Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio submete ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões prejudiciais:

«1. O artigo 24.º da Convenção entre a França e a Bélgica para evitar a dupla tributação e estabelecer regras de assistência administrativa e jurídica recíproca em matéria de impostos sobre o rendimento, assinada em Bruxelas, em 10 de março de 1964, aprovada pela Lei de 14 de abril de 1965, interpretado no sentido de que um cidadão belga que alega ter a sua residência fiscal em França, que é, todavia, contestada pela Administração Tributária belga, e que solicitou, a título cautelar, o recurso ao procedimento amigável para recuperar o imposto pago em França, vê o direito à restituição desse imposto condicionado pelas Administrações Tributárias belga e francesa à sua desistência incondicional do processo judicial iniciado nos órgãos jurisdicionais belgas para impugnar, a título principal, a tributação oficiosa de que foi objeto na Bélgica, viola o artigo 19.º do Tratado da União Europeia, o artigo 45.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e o artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, em conjugação com o princípio da proporcionalidade, na medida em que perderia definitivamente o direito à restituição do imposto francês se mantivesse a sua impugnação principal no tribunal belga no que respeita à sua sujeição ao imposto na Bélgica?

2. Em caso de resposta negativa à primeira questão: a resposta mantém-se se, para poder recuperar o imposto pago em França, o interessado, ao desistir da sua

⁴ V., neste sentido, Acórdãos de 22 de dezembro de 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030); de 8 de dezembro de 2022, BTA Baltic Insurance Company (C-769/21, EU:C:2022:973); de 14 de outubro de 2021, Finanzamt N e Finanzamt G (Comunicação da decisão de afetação) (C-45/20 e C-46/20, EU:C:2021:852, n.º 62 e jurisprudência referida); e de 8 de fevereiro de 2018, Lloyd's of London (C-144/17, EU:C:2018:78, n.º 32 e jurisprudência referida).

ação judicial destinada a impugnar a tributação na Bélgica, perde igualmente o direito de beneficiar de uma fiscalização jurisdicional efetiva das sanções administrativas de carácter repressivo, tipificadas como penais para efeitos da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, que aumentam a tributação, perdendo assim o direito à fiscalização da proporcionalidade da sanção e de pedir a suspensão, embora o Tribunal Constitucional e o Tribunal de Cassação tenham reconhecido estas modalidades da individualização da pena?

3. Em caso de resposta negativa às duas primeiras questões: a resposta mantém-se quando existe uma doutrina administrativa por força da qual é recusado ao interessado o acesso aos documentos relativos ao procedimento amigável entre os dois Estados contratantes, recusa essa que é reiteradamente considerada contrária ao artigo 32.º da Constituição e aos artigos 4.º e 6.º da Lei de 11 de abril de 1994, sobre Publicidade Administrativa, pela Comissão de Acesso aos Documentos Administrativos e pelo Conselho de Estado?»