

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

30 de junho de 2016 (\*)

«Reenvio prejudicial – Livre circulação de capitais – Artigos 63.º e 65.º TFUE – Artigo 4.º TUE – Fiscalidade direta – Tributação dos dividendos – Convenção bilateral destinada a evitar a dupla tributação – Estado terceiro – Âmbito de aplicação»

No processo C-176/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo tribunal de première instance de Liège (Bélgica), por decisão de 30 de março de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 20 de abril de 2015, no processo

**Guy Riskin,**

**Geneviève Timmermans**

contra

**Estado belga,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: A. Arabadjiev, presidente de secção, C. G. Fernlund (relator) e S. Rodin, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

- em representação de G. Riskin e G. Timmermans, por J.-P. Douny e R. Douny, avocats,
- em representação do Governo belga, por M. Jacobs e J.-C. Halleux, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e B. Beutler, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Simmons e L. Christie, na qualidade de agentes, assistidos por S. Ford, barrister,
- em representação da Comissão Europeia, por W. Roels e C. Soulay, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 12 de abril de 2016,

profere o presente

## Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 63.º e 65.º TFUE, lidos em conjugação com o artigo 4.º TUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe G. Riskin e G. Timmermans ao Estado belga a propósito da tributação, na Bélgica, de dividendos recebidos de uma sociedade com sede na Polónia e que foram objeto de retenção na fonte neste último Estado?Membro.

### Quadro jurídico

#### *Direito belga*

3 O artigo 5.º do Código dos Impostos sobre os Rendimentos de 1992 (code des impôts sur les revenus de 1992; a seguir «CIR 92») prevê:

«Os habitantes do reino estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares em relação a todos os seus rendimentos tributáveis previstos no presente código, ainda que alguns desses rendimentos tenham sido gerados ou percebidos no estrangeiro.»

4 O artigo 6.º do CIR 92 dispõe:

«O rendimento tributável é constituído pelo conjunto dos rendimentos líquidos, descontadas as despesas dedutíveis.

O conjunto dos rendimentos líquidos é igual à soma dos rendimentos líquidos das categorias seguintes:

1º rendimentos dos bens imóveis;

2º rendimentos de capitais e bens móveis;

3º rendimentos profissionais;

4º rendimentos diversos.»

5 Nos termos do artigo 17.º, n.º 1, desse código:

«Consideram-se rendimentos de capitais e bens móveis todos os produtos de ativos mobiliários auferidos a qualquer título, a saber:

1º dividendos;

[...]»

6 O artigo 285.º do mesmo código dispõe:

«No que diz respeito aos rendimentos de capitais e bens móveis [...] uma percentagem fixa do imposto estrangeiro é imputada no imposto quando esses rendimentos tenham sido submetidos, no estrangeiro, a um imposto análogo ao imposto sobre as pessoas singulares, ao imposto sobre as sociedades ou ao imposto sobre os não residentes e quando os referidos capitais e bens estejam afetos na Bélgica ao exercício da atividade profissional.

[...]»

7 O artigo 286.º do mesmo código, na sua versão aplicável ao exercício fiscal em causa no processo principal, prevê:

«A percentagem fixa do imposto estrangeiro é fixada em 15/85 do rendimento líquido, antes da dedução do imposto sobre bens móveis e, sendo caso disso, da cobrança a favor do Estado de residência.

[...]»

*Convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada entre a Bélgica e a Polónia*

8 A Convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada entre o Reino da Bélgica e a República da Polónia para evitar as duplas tributações e prevenir a fraude e a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e a fortuna, com o seu protocolo, assinada em Varsóvia, em 20 de agosto de 2001 (a seguir «Convenção belgo-polaca»), prevê, no seu artigo 10.º:

«1. Os dividendos pagos por uma sociedade com sede num dos Estados contratantes a pessoas com domicílio no outro Estado contratante são tributáveis neste último Estado.

2. No entanto, estes dividendos também são tributáveis no Estado contratante onde a sociedade que paga os dividendos tem sede, nos termos da legislação deste Estado, mas se o beneficiário efetivo dos dividendos for residente no outro Estado contratante, o imposto assim liquidado não pode exceder:

a) 5% do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade (diferente de uma sociedade de pessoas):

– que detenha diretamente, pelo menos, 25% do capital da sociedade que paga os dividendos; ou

– que detenha diretamente, pelo menos, 10% do capital da sociedade que paga os dividendos, quando a participação social tenha um valor de investimento de, pelo menos, 500 000 euros ou o seu equivalente numa outra divisa;

b) 15% do valor bruto dos dividendos, em todos os restantes casos.

Este número não afeta a tributação da sociedade em relação aos lucros que sirvam para o pagamento de dividendos.

3. O termo ‘dividendos’, utilizado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou títulos obrigacionais de fruição, partes em minas, partes de fundador ou outras partes beneficiárias à exceção dos créditos, bem como os rendimentos – mesmo aqueles atribuídos sob a forma de juros – sujeitos ao mesmo regime fiscal dos rendimentos de ações pela legislação fiscal do Estado onde a sociedade devedora tem sede.

[...]»

9 O artigo 23.º, n.º 1, alínea b), da Convenção belgo-polaca dispõe:

«1. No caso da Bélgica, a dupla tributação é evitada do seguinte modo:

[...]

b) Sem prejuízo das disposições da legislação belga relativas à imputação no imposto belga dos impostos pagos no estrangeiro, quando um residente na Bélgica receber elementos de rendimento que estão incluídos no seu rendimento global sujeito ao imposto belga e que consistem em dividendos não isentos do imposto belga nos termos da alínea c), *infra*, em juros ou em taxas, o imposto polaco cobrado sobre esses rendimentos é imputado no imposto belga respeitante aos referidos rendimentos.»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

10 G. Riskin e G. Timmermans, residentes na Bélgica, detêm uma participação social numa sociedade com sede na Polónia. Durante o ano de 2009, auferiram dividendos a título dessa participação social, sobre os quais este último Estado-Membro reteve na fonte um imposto de 15%.

11 Em 2012, os serviços de fiscalização da Administração Fiscal belga enviaram a G. Riskin e a G. Timmermans um aviso de retificação da sua declaração de imposto sobre as pessoas singulares, referente ao exercício fiscal de 2010. Esta Administração considerou que, nos termos do artigo 10.º da Convenção belgo-polaca e dos artigos 5.º, 6.º e 17.º, n.º 1, do CIR 92, os dividendos provenientes da sociedade com sede na Polónia eram tributáveis na Bélgica à taxa de 25%.

12 G. Riskin e G. Timmermans contestaram esta retificação alegando que, em conformidade com o artigo 23.º da Convenção belgo-polaca, o imposto pago na Polónia devia ser imputado no imposto devido na Bélgica.

13 A Administração Fiscal respondeu que o artigo 23.º desta Convenção previa a imputação do imposto polaco no imposto belga sob reserva da aplicação do direito belga, a saber, do artigo 285.º do CIR 92, que apenas permitia essa imputação se os capitais e os bens geradores dos dividendos em causa estivessem afetos na Bélgica ao exercício de uma atividade profissional. Considerando que, no caso em apreço, isso não sucedia, a Administração Fiscal belga recusou imputar a retenção na fonte polaca no imposto belga e, por conseguinte, indeferiu a sua reclamação.

14 G. Riskin e G. Timmermans interpuseram recurso desta decisão da Administração Fiscal no órgão jurisdicional de reenvio, alegando que, contrariamente à Convenção belgo-polaca, outras convenções destinadas a evitar a dupla tributação, celebradas entre a Bélgica e certos Estados terceiros, não membros da União Europeia, não preveem um reenvio para o direito belga e permitem assim imputar o imposto pago nesses Estados terceiros no imposto belga, sem tomar em consideração os requisitos previstos pelo direito belga. Consideram que não pode ser legitimamente admitido que a Bélgica possa conceder a um Estado terceiro um tratamento fiscal mais favorável do que aquele que concede aos Estados-Membros.

15 Nestas condições, o tribunal de première instance de Liège (Bélgica) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A regra jurídica constante do artigo 285.º do [CIR] 92, que autoriza implicitamente a dupla tributação de dividendos estrangeiros pertencentes a uma pessoa singular residente na Bélgica, é compatível com os princípios de direito [da União] consagrados no artigo 63.º [TFUE], lido em conjugação com o artigo 4.º [TUE], na medida em que permite à Bélgica favorecer do modo que entender, consoante as disposições do direito belga para as quais a Convenção destinada a

evitar a dupla tributação negociada pela Bélgica remeta, a saber, para o artigo 285.º, que fixa os requisitos de imputação, ou para o artigo 286.º, que apenas fixa a taxa de imputação da percentagem fixa de imposto para os investimentos realizados em Estados terceiros (Estados Unidos), em detrimento daqueles que possam ser realizados nos Estados?Membros da União Europeia (Polónia)?

2) Na medida em que subordina a possibilidade de imputar o imposto estrangeiro no imposto belga ao requisito de os capitais e bens na origem dos rendimentos estarem afetos na Bélgica ao exercício da atividade profissional, o artigo 285.º do [CIR 92] é contrário aos artigos 49.º, 56.º e 58.º [TFUE]?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

#### *Quanto à admissibilidade da segunda questão*

16 O Governo belga considera que a segunda questão prejudicial, que tem por objeto a possibilidade de imputar o imposto estrangeiro no imposto belga, na condição de os capitais e bens na origem dos rendimentos estarem afetos na Bélgica ao exercício da atividade profissional, é inadmissível, na medida em que a decisão do litígio pendente no órgão jurisdicional de reenvio não depende da eventual resposta a esta questão.

17 Importa recordar, a este respeito, que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as questões relativas à interpretação do direito da União submetidas pelo juiz nacional no quadro regulamentar e factual que este define sob a sua responsabilidade, e cuja exatidão não compete ao Tribunal de Justiça verificar, gozam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só se pode recusar pronunciar sobre um pedido apresentado por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação solicitada do direito da União não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para responder de forma útil às questões que lhe são submetidas (acórdão de 21 de maio de 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, n.º 29 e jurisprudência referida).

18 No caso em apreço, resulta claramente do dossiê apresentado ao Tribunal de Justiça que os capitais ou os bens na origem dos dividendos em causa no processo principal não estavam afetos ao exercício de uma atividade profissional, nem na Bélgica nem no território de outro Estado?Membro. Nestas condições, há que considerar que a segunda questão reveste caráter hipotético e, por conseguinte, deve ser julgada inadmissível.

#### *Quanto à primeira questão*

19 A título preliminar, há que referir que não foi afirmado que a diferença de tratamento alegada diz respeito aos dividendos provenientes de uma sociedade estabelecida na Polónia e aos provenientes de uma sociedade estabelecida na Bélgica. O que foi dito é que esta diferença de tratamento é feita entre os dividendos provenientes de uma sociedade com sede na Polónia e os provenientes de uma sociedade com sede num Estado terceiro.

20 Com efeito, está assente que, contrariamente à Convenção belgo-polaca, que, para estabelecer as condições de imputação do imposto retido na fonte na Polónia no imposto devido na Bélgica, remete para as disposições do direito belga, outras convenções destinadas a evitar a dupla tributação celebradas entre o Reino da Bélgica e certos Estados terceiros não preveem essa remissão e permitem, assim, sem ter em conta as condições previstas pelo direito belga, imputar o imposto retido na fonte nesses Estados terceiros no imposto devido na Bélgica.

21 Quanto ao processo principal, a remissão para o direito belga tem por efeito que o imposto sobre os dividendos, retido na fonte na Polónia, não pode ser imputado no imposto devido na Bélgica, uma vez que a condição prevista no artigo 285.º do CIR 92 – a saber, que os capitais e os bens na origem dos dividendos em causa estejam afetos ao exercício de uma atividade profissional na Bélgica – não se verifica, ao passo que esta imputação teria sido concedida, sem ser necessário que esta condição de afetação se verificasse, se os dividendos fossem provenientes de um Estado terceiro com o qual o Reino da Bélgica celebrou uma convenção destinada a evitar a dupla tributação, prevendo um direito incondicional a essa imputação.

22 Assim, através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, lidas em conjugação com o artigo 4.º TUE, devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro não alargue, numa situação como a que está em causa no processo principal, o benefício de um tratamento vantajoso concedido a um acionista residente, decorrente de uma Convenção fiscal bilateral destinada a evitar a dupla tributação, celebrada entre este Estado-Membro e um Estado terceiro, mediante o qual o imposto retido na fonte pelo Estado terceiro é imputado de forma incondicional no imposto devido no referido Estado-Membro de residência do acionista, a um acionista residente que auferir dividendos provenientes de um Estado-Membro com o qual esse mesmo Estado-Membro de residência celebrou uma convenção fiscal bilateral destinada a evitar a dupla tributação que sujeita a concessão dessa imputação ao respeito das condições suplementares previstas pelo direito nacional.

23 Em conformidade com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as medidas proibidas pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE, enquanto restrições aos movimentos 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 (acórdão de 17 de setembro de 2015, *Miljoen e o.*, C-10/14, C-14/14 e C-17/14, EU:C:2015:608, n.º 44 e jurisprudência referida).

24 No caso vertente, não se contesta que a situação dos residentes belgas, como a de G. Riskin e de G. Timmermans, que auferem dividendos provenientes de Estados-Membros, como a República da Polónia, e que, para beneficiarem de uma imputação do imposto retido na fonte no imposto belga, devem satisfazer a condição prevista no artigo 285.º do CIR 92, é menos favorável do que a situação dos residentes belgas que auferem dividendos provenientes de um Estado terceiro com o qual o Reino da Bélgica celebrou uma convenção bilateral que prevê um direito incondicional a essa imputação.

25 Esse tratamento desvantajoso é suscetível de dissuadir os residentes belgas de realizarem investimentos nos Estados-Membros com os quais o Reino da Bélgica não celebrou uma convenção bilateral que preveja um direito incondicional a uma imputação do imposto retido na fonte no imposto belga e, portanto, constitui uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE.

26 Todavia, de acordo com o artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE, «[o] disposto no artigo 63.º [TFUE] não prejudica o direito de os Estados-Membros [...] aplicarem as disposições pertinentes

do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido».

27 Essa derrogação, que é de interpretação estrita, está, por seu turno, limitada pelo artigo 65.º, n.º 3, TFUE, que prevê que as disposições nacionais referidas no n.º 1 desse artigo «não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.º [TFUE]» (acórdão de 13 de março de 2014, Bouanich, C?375/12, EU:C:2014:138, n.º 62 e jurisprudência referida).

28 Por conseguinte, impõe-se distinguir os tratamentos desiguais permitidos pelo artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE das discriminações proibidas pelo n.º 3 deste mesmo artigo. Ora, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para que um regime fiscal nacional que faz uma distinção entre os contribuintes consoante o lugar onde os seus capitais são investidos possa ser considerado compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que essa diferença de tratamento respeite a situações não comparáveis objetivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral (acórdão de 13 de março de 2014, Bouanich, C?375/12, EU:C:2014:138, n.º 63 e jurisprudência referida).

29 A este propósito, importa recordar que compete aos Estados-Membros organizar, no respeito do direito da União, o seu sistema de tributação dos lucros distribuídos e definir, nesse quadro, a matéria coletável assim como a taxa de tributação aplicáveis ao acionista beneficiário e que, não existindo medidas de unificação ou de harmonização adotadas pela União, os Estados-Membros continuam a ser competentes para definir, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder de tributação (v., neste sentido, acórdão de 20 de maio de 2008, Orange European Smallcap Fund, C?194/06, EU:C:2008:289, n.º 48).

30 Consequentemente, face às disparidades entre as legislações fiscais dos diferentes Estados-Membros, que decorrem dessa situação, um Estado-Membro pode ser levado, por via convencional ou unilateral, a aplicar aos dividendos provenientes dos diversos Estados-Membros um tratamento diferenciado que tenha em conta tais disparidades (v., neste sentido, acórdão de 20 de maio de 2008, Orange European Smallcap Fund, C?194/06, EU:C:2008:289, n.º 49).

31 No contexto das convenções fiscais bilaterais, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o âmbito de aplicação de uma convenção dessa natureza está circunscrito às pessoas singulares ou coletivas nelas definidas. Do mesmo modo, as vantagens aí previstas são parte integrante do conjunto das regras convencionais e contribuem para o equilíbrio geral das relações recíprocas entre os dois Estados contratantes (v., neste sentido, acórdãos de 5 de julho de 2005, D., C?376/03, EU:C:2005:424, n.os 54 e 61 a 62, e de 20 de maio de 2008, Orange European Smallcap Fund, C?194/06, EU:C:2008:289, n.os 50 a 51). Há que salientar, conforme a advogada-geral fez no n.º 43 das suas conclusões, que esta situação é a mesma seja no caso de convenções destinadas a evitar a dupla tributação celebradas com Estados-Membros ou no caso de convenções da mesma natureza celebradas com Estados terceiros.

32 Quanto ao processo principal, há que referir que as situações em que a vantagem de uma imputação incondicional é concedida são aquelas em que o Reino da Bélgica se comprometeu, no âmbito das convenções fiscais bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação, celebradas com certos Estados terceiros que procederam a uma retenção na fonte do imposto sobre os dividendos, a permitir aos residentes belgas imputarem a referida retenção no imposto devido na Bélgica.

33 Daqui decorre que o âmbito de aplicação de uma convenção dessa natureza está circunscrito aos residentes belgas que auferem dividendos provenientes desse Estado terceiro e

que foram sujeitos a uma retenção na fonte por este último. Não se pode analisar como uma vantagem destacável do resto dessa convenção o facto de a vantagem em causa ser concedida apenas aos residentes belgas abrangidos pelo âmbito de aplicação dessa convenção, uma vez que, conforme se referiu no n.º 31 do presente acórdão, essa vantagem é parte integrante das regras convencionais e contribui para o equilíbrio geral das relações recíprocas entre os dois Estados contratantes da dita convenção.

34 Nestas condições, os residentes belgas, como os do processo principal, que auferem dividendos provenientes de Estados-Membros, como a República da Polónia, e que, para beneficiarem de uma imputação do imposto retido na fonte no imposto belga, devem satisfazer a condição prevista no artigo 285.º do CIR 92, não se encontram numa situação objetivamente comparável à dos residentes belgas que auferem dividendos provenientes de um Estado terceiro com o qual o Reino da Bélgica celebrou uma convenção bilateral destinada a evitar a dupla tributação, que prevê um direito incondicional a essa imputação.

35 Daqui decorre que um tratamento desvantajoso como o que está em causa no processo principal não constitui um entrave proibido pelas disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais.

36 Por último, quanto à cooperação leal consagrada no artigo 4.º TUE, basta recordar que este artigo não pode ser interpretado no sentido de que dá origem a uma obrigação independente a cargo dos Estados-Membros, que ultrapassa as obrigações que lhes podem incumbir nos termos dos artigos 63.º e 65.º TFUE (v., neste sentido, despacho de 19 de setembro de 2012, Levy e Sebbag, C-540/11, não publicado, EU:C:2012:581, n.os 27 a 29).

37 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que os artigos 63.º e 65.º TFUE, lidos em conjugação com o artigo 4.º TUE, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que um Estado-Membro não alargue, numa situação como a que está em causa no processo principal, o benefício de um tratamento vantajoso concedido a um acionista residente, decorrente de uma Convenção fiscal bilateral destinada a evitar a dupla tributação, celebrada entre este Estado-Membro e um Estado terceiro, mediante o qual o imposto retido na fonte pelo Estado terceiro é imputado de forma incondicional no imposto devido no referido Estado-Membro de residência do acionista, a um acionista residente que auferir dividendos provenientes de um Estado-Membro com o qual esse mesmo Estado-Membro de residência celebrou uma Convenção fiscal bilateral destinada a evitar a dupla tributação, que sujeita a concessão dessa imputação ao respeito de condições suplementares previstas pelo direito nacional.

### **Quanto às despesas**

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

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

**Os artigos 63.º e 65.º TFUE, lidos em conjugação com o artigo 4.º TUE, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que um Estado-Membro não alargue, numa situação como a que está em causa no processo principal, o benefício de um tratamento vantajoso concedido a um acionista residente, decorrente de uma Convenção fiscal bilateral destinada a evitar a dupla tributação, celebrada entre este Estado-Membro e um Estado terceiro, mediante o qual o imposto retido na fonte pelo Estado terceiro é imputado de forma incondicional no imposto devido no referido Estado-Membro de residência do acionista, a um acionista residente que auferir dividendos provenientes de**

**um Estado?Membro com o qual esse mesmo Estado?Membro de residência celebrou uma Convenção fiscal bilateral destinada a evitar a dupla tributação, que sujeita a concessão dessa imputação ao respeito de condições suplementares previstas pelo direito nacional.**

Assinaturas

\* Língua do processo: francês.