

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

9 de fevereiro de 2017 (*)

«Reenvio prejudicial – Legislação fiscal – Imposto sobre o rendimento – Nacional de um Estado?Membro que aufer rendimentos no território desse Estado?Membro e no de um Estado terceiro, e que reside no território de outro Estado?Membro – Benefício fiscal destinado a ter em consideração a sua situação pessoal e familiar»

No processo C-283/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos), por decisão de 22 de maio de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 11 de junho de 2015, no processo

X

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, E. Regan, J.-C. Bonichot (relator), C. G. Fernlund e S. Rodin, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 29 de junho de 2016,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de X, por B. Dieleman, A. A. W. Langevoord e T. C. Gerverdinck, belastingadviseurs,
- em representação do Governo neerlandês, por M. Bulterman e M. Noort, na qualidade de agentes, assistidas por J. C. L. M. Fijen, expert,
- 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 K. Petersen, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo austríaco, por C. Pesendorfer, E. Lachmayer e F. Koppensteiner, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, M. Rebelo e J. Martins da

Silva, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo sueco, por A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlsson, L. Swedenborg e N. Otte Widgren, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo do Reino Unido, por M. Holt, na qualidade de agente, assistido por R. Hill, barrister,
- em representação da Comissão Europeia, por W. Roels e C. Soulay, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 7 de setembro de 2016,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação das «disposições do Tratado FUE sobre livre circulação».

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe X ao Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças) a respeito da recusa da Administração Fiscal neerlandesa em permitir-lhe deduzir os «rendimentos negativos» provenientes de uma habitação própria situada em Espanha.

Quadro jurídico

3 O artigo 2.3 da Wet Inkomstenbelasting 2001 (Lei de 2001 relativa ao imposto sobre os rendimentos, a seguir «Lei de 2001») dispõe:

«O imposto sobre o rendimento incide sobre os rendimentos seguintes, auferidos pelo contribuinte no ano civil pertinente:

- a) os rendimentos tributáveis provenientes do trabalho ou de uma habitação;
- b) os rendimentos tributáveis provenientes de uma participação social importante e
- c) os rendimentos tributáveis provenientes de poupanças e de aplicações financeiras.»

4 O artigo 2.4 da Lei de 2001 prevê:

«1. Os rendimentos tributáveis provenientes do trabalho ou de uma habitação são determinados:

- a) relativamente aos contribuintes nacionais: segundo as disposições do capítulo 3,
- b) relativamente aos contribuintes estrangeiros: segundo as disposições da secção 7.2 [...].»

5 Nos termos do artigo 2.5 da Lei de 2001:

«1. Qualquer contribuinte nacional que apenas resida nos Países Baixos durante uma parte do ano civil e qualquer contribuinte estrangeiro que resida noutro Estado-Membro da União Europeia ou no território de um Estado terceiro designado por decreto ministerial e com o qual o Reino dos Países Baixos tenha celebrado uma convenção destinada a evitar a dupla tributação que preveja a troca de informações, e que esteja sujeito ao imposto nesse outro Estado-Membro ou no território do referido Estado terceiro, pode optar pelo regime fiscal que a presente lei prevê para

os contribuintes nacionais. [...]

[...]»

6 Nos termos do artigo 3.120, n.º 1, da Lei de 2001, os residentes nos Países Baixos podem deduzir os «rendimentos negativos» provenientes de uma habitação própria, situada nos Países Baixos.

7 Segundo o artigo 7.1, alínea a), da Lei de 2001, o imposto é cobrado sobre o rendimento tributável proveniente do trabalho ou de uma habitação nos Países Baixos, auferidos durante o ano civil.

8 Nos termos do artigo 7.2., n.º 2, alíneas b) e f), da Lei de 2001, integram o rendimento tributável proveniente do trabalho ou de uma habitação o salário tributável relativo a um trabalho exercido nos Países Baixos e, se for caso disso, os rendimentos tributáveis provenientes de uma habitação própria nos Países Baixos.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 Nos termos da Lei de 2001, o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares nos Países Baixos incide não só sobre os rendimentos do trabalho mas também sobre os rendimentos «provenientes da habitação». Quando se trata de habitação «própria», esta é vista como sendo suscetível de lhe conferir «rendimentos», calculados numa percentagem do valor da habitação. A estes «rendimentos» são imputados encargos dedutíveis, entre os quais os juros e as despesas relativas às dívidas contraídas para a aquisição da habitação. Se o montante destas despesas exceder o dos «rendimentos», o contribuinte está em situação de «rendimentos negativos».

10 Foi esse o caso de X, cidadão neerlandês, em 2007, relativamente à sua habitação situada em Espanha.

11 Durante esse ano fiscal, os rendimentos da atividade profissional de X consistiram em montantes que lhe foram pagos por duas sociedades nas quais detinha participações maioritárias e que tinham a sua sede, uma, nos Países Baixos e, a outra, na Suíça. Os rendimentos de origem neerlandesa representaram 60% do seu rendimento global tributável e os de origem suíça 40%. Assim, não foi auferido nenhum rendimento em Espanha durante o ano de 2007 nem nos quatro anos subsequentes, findos os quais X deixou de ser residente em Espanha.

12 Em conformidade com a convenção fiscal bilateral aplicável, os rendimentos de origem suíça foram tributados na Suíça e os de origem neerlandesa nos Países Baixos.

13 Quanto à sua tributação neste último Estado-Membro, X optou inicialmente pela equiparação aos contribuintes residentes, prevista no artigo 2.5 da Lei de 2001, o que teve como efeito sujeitá-lo a uma obrigação fiscal ilimitada nos Países Baixos. Neste contexto, a Administração Fiscal neerlandesa tomou em consideração o «rendimento negativo» da habitação situada em Espanha.

14 Ora, o total do imposto assim calculado era superior ao que X deveria ter pago se não tivesse exercido a opção da equiparação aos contribuintes residentes, o que teria tido como consequência ser tributado na Suíça pelos rendimentos auferidos nesse Estado, ou seja, 40% do total dos seus rendimentos, e se, além disso, tivesse sido autorizado a deduzir integralmente os «rendimentos negativos» provenientes da habitação própria situada em Espanha.

15 X renunciou ao seu pedido de opção e impugnou o aviso de liquidação nos órgãos jurisdicionais neerlandeses, sustentando que as disposições do direito da União relativas à livre

circulação deviam ser interpretadas no sentido de que permitiam aos contribuintes não residentes obter a dedução dos «rendimentos negativos» da sua habitação própria sem para tal os obrigar a optar por uma equiparação aos contribuintes residentes.

16 O Rechtbank te Haarlem (Tribunal de Primeira Instância de Haarlem, Países Baixos) e o Gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Segunda Instância de Amsterdão, Países Baixos) julgaram os pedidos improcedentes, após o que X interpôs um recurso de cassação no Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos).

17 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre o alcance da jurisprudência desenvolvida no acórdão de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), atendendo à circunstância de que, contrariamente à situação de facto no processo que deu origem a esse acórdão, X não auferiu todo ou quase todo o seu rendimento familiar num único Estado-Membro que não seja o da sua residência, competente para tributar este rendimento e que pudesse, assim, ter em conta a sua situação pessoal e familiar. Com efeito, a situação de X caracteriza-se pela circunstância de, na data a considerar para o cálculo do seu imposto sobre o rendimento, residir em Espanha, onde não auferia rendimentos, e auferir uma parte dos rendimentos nos Países Baixos, cerca de 60%, e uma parte da Suíça, cerca de 40%.

18 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, os acórdãos de 14 de setembro de 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), de 12 de dezembro de 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), e de 10 de maio de 2012, Comissão/Estónia (C-39/10, EU:C:2012:282), podem ser interpretados no sentido de que o Estado-Membro em que é exercida a atividade deve sempre ter em conta a situação pessoal e familiar do interessado quando o Estado-Membro de residência não esteja em condições de o fazer. Ora, não é esse o caso do processo principal, uma vez que X não auferiu nenhum rendimento em Espanha no ano fiscal em causa.

19 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem as disposições do Tratado FUE sobre livre circulação ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma legislação nacional nos termos da qual um cidadão da União, que reside em Espanha e cujos rendimentos do trabalho são tributados pelos Países Baixos, em cerca de 60%, e pela Suíça, em cerca de 40%, não pode deduzir os seus rendimentos negativos [provenientes] da sua habitação própria, [...] situada em Espanha, [dos] rendimentos de trabalho tributados pelos Países Baixos, mesmo que aufera um rendimento tão baixo no Estado de residência, concretamente Espanha, que os referidos rendimentos negativos não possam conduzir, no ano em questão, a uma dedução fiscal [neste] Estado [...]?»

2) a) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, deve cada um dos Estados onde o cidadão da União auferir uma parte dos seus rendimentos ter em conta a totalidade dos referidos rendimentos negativos? Ou aplica-se tal obrigação apenas a um dos Estados de [exercício da atividade profissional] em causa? Em caso afirmativo, a qual? Ou deve cada um dos Estados de [exercício da atividade profissional] (diferente do Estado de residência) autorizar a dedução de uma parte desses rendimentos negativos? Como deve ser determinada, neste último caso, a parte dos rendimentos a deduzir?

b) É determinante, para este efeito, o Estado-Membro onde o trabalho é efetivamente realizado, ou o Estado-Membro competente para tributar os rendimentos assim auferidos?

3) [É a] resposta às questões formuladas na segunda questão diferente [...] se um dos Estados onde o cidadão da União auferir os seus rendimentos for a Confederação Suíça, que não

é [um] Estado?Membro da União [...] nem tão?pouco faz parte do Espaço Económico Europeu?

4) Em que medida é relevante, a este respeito, [a questão de saber se] a legislação do país de residência do [contribuinte] (neste caso, o Reino de Espanha) [prevê] a possibilidade de dedução dos juros [hipotecários] relativos à habitação própria do sujeito passivo, e a possibilidade de [imputar] os prejuízos fiscais daí decorrentes no ano [fiscal] em causa [aos] rendimentos eventualmente auferidos nesse país [nos exercícios seguintes]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à liberdade de circulação aplicável

20 A título preliminar, importa salientar que o órgão jurisdicional de reenvio não especifica a liberdade de circulação à luz da qual deve ser analisada uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal.

21 Todavia, resulta dos documentos do dossiê apresentado ao Tribunal de Justiça que X controla e dirige, através das suas participações maioritárias, a atividade de sociedades com sedes nos Países Baixos e na Suíça, a cujos lucros procura imputar os «rendimentos negativos» relativos à sua habitação própria em Espanha.

22 Ora, é jurisprudência constante que a liberdade aplicável a qualquer residente de um Estado?Membro, seja qual for a sua nacionalidade, que tenha no capital de uma sociedade com sede noutro Estado?Membro uma participação que lhe confere uma influência segura nas decisões dessa sociedade e lhe permite determinar as atividades da mesma, é a liberdade de estabelecimento (acórdão de 18 de dezembro de 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, n.º 21).

23 A legislação nacional em causa no processo principal deve, pois, ser analisada à luz das disposições do artigo 49.º TFUE.

Quanto à primeira questão

24 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado?Membro cuja legislação fiscal permite a dedução dos «rendimentos negativos» referentes a uma habitação recuse essa dedução a um trabalhador independente não residente quando este aufera, no território desse Estado?Membro, 60% da totalidade dos seus rendimentos e não aufera, no território do Estado?Membro em que se situa a sua habitação, rendimentos que lhe permitam exercer o direito a dedução equivalente.

25 Para responder a esta questão, importa recordar, a título preliminar, que as regras fiscais nacionais devem respeitar o direito da União e, em especial, as liberdades garantidas pelos Tratados, nomeadamente a liberdade de estabelecimento reconhecida pelo artigo 49.º TFUE (v., por analogia, acórdão de 10 de maio de 2012, Comissão/Estónia, C-39/10, EU:C:2012:282, n.º 47).

26 A tomada em consideração de «rendimentos negativos» relativos a um bem imóvel situado no Estado?Membro de residência do contribuinte constitui um benefício fiscal relativo à sua situação pessoal, que é pertinente para apreciar a sua capacidade contributiva global (v., neste sentido, acórdão de 18 de junho de 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, n.º 19 e jurisprudência referida).

27 Assim, na medida em que priva os contribuintes não residentes da possibilidade, aberta aos contribuintes residentes, de deduzirem os referidos «rendimentos negativos», a legislação de um

Estado?Membro trata menos favoravelmente os primeiros em relação aos segundos.

28 Por consequência, há que analisar se o critério da residência previsto pela legislação em causa no processo principal constitui uma discriminação.

29 A este respeito, deve recordar-se que uma discriminação só pode consistir na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou da mesma regra a situações diferentes (v., designadamente, acórdãos de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, n.º 30, e de 18 de junho de 2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, n.º 21).

30 Em matéria de impostos diretos, as situações dos residentes e dos não residentes não são, em regra, comparáveis, uma vez que o rendimento auferido no território de um Estado?Membro por um não residente constitui, na maior parte dos casos, apenas uma parte do seu rendimento global, centralizado no lugar da sua residência, e a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração da totalidade dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode mais facilmente ser apreciada no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, que corresponde, geralmente, à sua residência habitual (v., designadamente, acórdãos de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, n.os 31 e 32, e de 18 de junho de 2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, n.º 22).

31 O Tribunal de Justiça também declarou, no n.º 34 do acórdão de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31), que o facto de um Estado?Membro não conceder a um não residente certos benefícios fiscais que concede ao um residente não é, regra geral, discriminatório, tendo em conta as diferenças objetivas entre a situação dos residentes e a dos não residentes, tanto do ponto de vista da fonte dos rendimentos como da capacidade contributiva pessoal ou da situação pessoal e familiar (v., igualmente, acórdão de 18 de junho de 2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, n.º 23).

32 Só há discriminação, na aceção do Tratado FUE, entre residentes e não residentes quando, não obstante residirem em Estados?Membros diferentes, se verificar que, em relação ao conteúdo e ao objeto das disposições nacionais em causa, as duas categorias de contribuintes se encontram numa situação comparável (v. acórdão de 14 de setembro de 1999, Gschwind, C?391/97, EU:C:1999:409, n.º 26).

33 Esse é, designadamente, o caso quando um contribuinte não residente não auferir rendimentos significativos no território do Estado?Membro onde reside e obtém o essencial dos seus rendimentos tributáveis de uma atividade exercida noutro Estado?Membro, de modo que o Estado?Membro de residência não lhe pode conceder os benefícios resultantes da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar (v., designadamente, acórdãos de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, n.º 36; de 16 de outubro de 2008, Renneberg C?527/06, EU:C:2008:566, n.º 61; e de 18 de junho de 2015, Kieback C?9/14, EU:C:2015:406, n.º 25).

34 Nessa situação, a discriminação consiste no facto de a situação pessoal e familiar de um não residente, que auferir o essencial dos seus rendimentos e a quase totalidade dos seus rendimentos familiares num Estado?Membro diferente do da sua residência, não ser tida em consideração no Estado?Membro de residência nem no Estado?Membro de emprego (acórdãos de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, n.º 38; de 18 de julho de 2007, Lakebrink e Peters?Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, n.º 31; e de 18 de junho de 2015, Kieback C?9/14, EU:C:2015:406, n.º 26).

35 No n.º 34 do acórdão de 18 de julho de 2007, Lakebrink e Peters?Lakebrink (C?182/06, EU:C:2007:452), o Tribunal de Justiça precisou que o alcance da jurisprudência recordada nos

n.os 27 a 32 do presente acórdão é extensiva a todos os benefícios fiscais relacionados com a capacidade contributiva do não residente que não são concedidos no Estado?Membro de residência nem no Estado?Membro de emprego (acórdão de 18 de junho de 2015, Kieback C?9/14, EU:C:2015:406, n.º 27).

36 Esse alcance é transponível, no contexto da liberdade de estabelecimento, para os benefícios fiscais relacionados com a capacidade contributiva que não podem ser concedidos nem pelo Estado?Membro de residência nem pelo Estado?Membro de exercício de atividade de um trabalhador independente (v., sobre a aplicabilidade da jurisprudência desenvolvida no acórdão de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, inicialmente proferida em matéria de livre circulação de trabalhadores, à liberdade de estabelecimento, acórdãos de 11 de agosto de 1995, Wielockx, C?80/94, EU:C:1995:271; de 27 de junho de 1996, Asscher, C?107/94, EU:C:1996:251; e de 28 de fevereiro de 2013, Ettwein, C?425/11, EU:C:2013:121).

37 Assim, no que se refere a esses benefícios fiscais destinados, em função das regras próprias à legislação nacional em causa, a determinar a capacidade contributiva do contribuinte em causa, como as regras em causa no processo principal, que tributam o rendimento fictício gerado por uma habitação própria e permitem a dedução correspondente das despesas que lhe são referentes, a mera circunstância de um não residente ter auferido rendimentos, no território do Estado?Membro do exercício da sua atividade, em condições mais ou menos próximas das dos residentes nesse Estado não basta para tornar a sua situação objetivamente comparável à destes últimos.

38 Com efeito, para que se possa verificar essa comparabilidade objetiva, é ainda necessário que, pelo facto de esse não residente auferir o essencial dos seus rendimentos fora do território do Estado?Membro de residência, este Estado não lhe possa conceder os benefícios resultantes da tomada em consideração de todos os seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar (v., por analogia, acórdão de 18 de junho de 2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, n.º 28).

39 Quando um não residente auferir, no território do Estado?Membro em que exerce uma parte das suas atividades, 60% do total do seu rendimento mundial, nada permite considerar que o seu Estado?Membro de residência não terá em conta, só por esse facto, a totalidade dos seus rendimentos e a sua situação pessoal e familiar. Só assim não será se o interessado não auferiu, no território do seu Estado?Membro de residência, nenhum rendimento ou rendimentos tão baixos que esse Estado não pode conceder?lhe os benefícios resultantes da tomada em consideração da totalidade dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar.

40 Ora, esse é o caso de X, uma vez que resulta dos documentos do dossiê apresentado ao Tribunal de Justiça que, no ano fiscal em causa no processo principal, aquele não auferiu nenhum rendimento no território do seu Estado?Membro de residência, a saber, o Reino de Espanha.

41 Uma vez que a situação pessoal e familiar de X não pôde ser tomada em consideração nem por esse Estado?Membro nem pelo Estado?Membro em cujo território auferir 60% do total dos seus rendimentos de atividade, a saber, o Reino dos Países Baixos, há que declarar a existência, em seu detrimento, de uma discriminação na aceção da jurisprudência mencionada nos n.os 27 a 32 do presente acórdão.

42 Esta conclusão não pode ser infirmada pela circunstância de X ter auferido o resto dos seus rendimentos do mesmo ano no território de outro Estado?Membro que não seja o Reino dos Países Baixos ou o Reino de Espanha. Assim, como salientou o advogado?geral nos n.os 47 a 53 das suas conclusões, o facto de um contribuinte auferir o essencial dos seus rendimentos no território, não de um, mas de vários Estados?Membros diversos do seu Estado de residência, é

irrelevante para a aplicação dos princípios reconhecidos no acórdão de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). 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.

43 Tendo em conta todas as considerações precedentes, importa responder à primeira questão que o artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro cuja legislação fiscal permite a dedução de «rendimentos negativos» relativos a uma habitação recuse essa dedução a um trabalhador independente não residente que aufera, no território desse Estado-Membro, 60% do total dos seus rendimentos e não aufera, no território do Estado-Membro onde se situa a sua habitação, rendimentos que lhe permitam ter direito a dedução equivalente.

Quanto à segunda questão

44 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se a proibição resultante da resposta à primeira questão só diz respeito ao Estado-Membro em cujo território são auferidos 60% do total dos rendimentos ou se é partilhada com qualquer outro Estado-Membro em cujo território o contribuinte não residente aufera rendimentos tributáveis que lhe permitam exercer aí o direito a dedução equivalente, e de acordo com que critério de repartição. Pergunta também se o conceito de «Estado-Membro de atividade» aponta para um Estado-Membro em cujo território seja concretamente exercida uma atividade ou para um Estado-Membro que tenha o poder de tributar os rendimentos derivados de uma atividade.

45 No que se refere à segunda parte da segunda questão, basta recordar, para lhe dar a resposta, que a finalidade subjacente à jurisprudência recordada no âmbito da resposta à primeira questão é ter em conta a situação pessoal e familiar do contribuinte através de um benefício fiscal, ou seja, uma menor tributação. Por conseguinte, o conceito de «Estado-Membro de atividade», tal como é utilizado no presente acórdão, só pode ser entendido como o Estado-Membro competente para tributar a totalidade ou parte dos rendimentos da atividade de um contribuinte, onde quer que seja concretamente exercida a atividade geradora desses rendimentos.

46 Quanto à primeira parte da segunda questão, relativa à repartição entre vários Estados-Membros de atividade do ónus da tomada em consideração da situação pessoal e familiar do contribuinte, importa abordá-la fazendo referência à jurisprudência constante do Tribunal de Justiça em matéria de repartição pelos Estados-Membros do seu poder de tributação (v., designadamente, acórdão de 12 de dezembro de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, n.º 93 e jurisprudência referida).

47 Daqui resulta, em especial, que, na falta de medidas de unificação ou de harmonização pelo direito da União, a liberdade dos Estados-Membros de repartirem entre si o exercício das suas competências tributárias, nomeadamente para evitar o cúmulo de benefícios fiscais, deve ser conciliada com a necessidade de assegurar aos contribuintes dos Estados-Membros em causa que, no cômputo geral, toda a sua situação pessoal e familiar será tomada em consideração, qualquer que seja a forma como os Estados-Membros tenham repartido entre si esta obrigação. Com efeito, na falta dessa conciliação, a livre repartição do poder de tributação entre Estados-Membros correria o risco de gerar desigualdades de tratamento entre os contribuintes em causa que, visto não resultarem de disparidades existentes entre as legislações fiscais nacionais, seriam incompatíveis com a liberdade de estabelecimento (v., neste sentido, acórdão de 12 de dezembro de 2013, *Imfeld e Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, n.os 70 e 77).

48 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.

49 Consequentemente, importa responder à segunda questão que a proibição que decorre da resposta à primeira questão diz respeito a qualquer Estado-Membro de atividade em cujo território um trabalhador independente auferir rendimentos que lhe permitam exercer o direito a dedução equivalente, proporcionalmente à parte dos referidos rendimentos auferidos no território de cada um dos Estados-Membros de atividade. Para este efeito, é considerado «Estado-Membro de atividade» qualquer Estado-Membro com o poder de tributar os rendimentos de atividade de um não residente auferidos no seu território, independentemente do lugar onde essa atividade é concretamente exercida.

Quanto à terceira questão

50 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a circunstância de o contribuinte não residente em causa auferir uma parte dos seus rendimentos tributáveis não no território de um Estado-Membro, mas no de um Estado terceiro, é relevante para a resposta dada à segunda questão.

51 A este respeito, há que recordar que a interpretação que deve ser feita das disposições do Tratado FUE relativas à liberdade de estabelecimento, no que se refere à obrigação que delas decorrem de não tratar de forma discriminatória um trabalhador independente que exerce uma atividade profissional num Estado-Membro diferente do da sua residência, impõe-se a todos os Estados-Membros. O mesmo sucede numa situação como a que está em causa no processo principal, relativamente a um Estado-Membro em cujo território um trabalhador independente que reside noutro Estado-Membro exerceu uma parte da sua atividade, tendo exercido o resto da sua atividade no território de um terceiro Estado, ainda que este último não seja um Estado-Membro, mas um Estado terceiro (v., por analogia, acórdão de 18 de junho de 2015, *Kieback*, C-9/14, EU:C:2015:406, n.º 35).

52 Deve, assim, responder-se à terceira questão que a circunstância de o contribuinte não residente em causa auferir uma parte dos seus rendimentos tributáveis não no território de um Estado-Membro, mas no de um Estado terceiro, é irrelevante para a resposta dada à segunda questão.

Quanto à quarta questão

53 Com a sua quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se a resposta dada às questões precedentes é diferente se a legislação nacional do Estado-Membro de residência do trabalhador independente lhe permitir deduzir, a título do imposto devido nesse mesmo Estado-Membro, os juros hipotecários referentes à sua habitação própria e imputar os prejuízos fiscais que daí resultem aos rendimentos de vários exercícios fiscais futuros.

54 Resulta dos documentos do dossiê apresentado ao Tribunal de Justiça, confirmados acerca deste ponto pelas observações orais apresentadas na audiência por X, que este não auferiu rendimentos em Espanha no ano de 2007 nem nos exercícios fiscais subsequentes. Assim, por falta de rendimento tributável no território do seu Estado-Membro de residência durante esses anos, X não pôde, em todo o caso, invocar junto das autoridades tributárias espanholas o direito a dedução para efeitos da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar.

55 A quarta questão é, por consequência, hipotética e, portanto, inadmissível (v. acórdão de 29 de janeiro de 2013, Radu, C-396/11, EU:C:2013:39, n.º 24).

Quanto às despesas

56 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 (Primeira Secção) declara:

- 1) **O artigo 49.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro cuja legislação fiscal permite a dedução de «rendimentos negativos» relativos a uma habitação recuse essa dedução a um trabalhador independente não residente quando aufera, no território desse Estado-Membro, 60% do total dos seus rendimentos e não aufera, no território do Estado-Membro onde se situa a sua habitação, rendimentos que lhe permitam ter direito a dedução equivalente.**
- 2) **A proibição que decorre da resposta à primeira questão diz respeito a qualquer Estado-Membro de atividade em cujo território um trabalhador independente aufera rendimentos que lhe permitam exercer o direito a dedução equivalente, proporcionalmente à parte dos referidos rendimentos auferidos no território de cada um dos Estados-Membros de atividade. Para este efeito, é considerado «Estado-Membro de atividade» qualquer Estado-Membro com o poder de tributar os rendimentos da atividade de um não residente auferidos no seu território, independentemente do lugar onde essa atividade é concretamente exercida.**
- 3) **A circunstância de o contribuinte não residente em causa auferir uma parte dos seus rendimentos tributáveis não no território de um Estado-Membro, mas no de um Estado terceiro, é irrelevante para a resposta dada à segunda questão.**

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.