Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

16 de janeiro de 2025*

«Reenvio prejudicial — Cidadania da União — Artigo 21.º, n.º 1, TFUE — Direito de livre circulação e de livre permanência no território dos Estados-Membros — Legislação fiscal — Imposto sobre o rendimento — Cálculo do montante da dedução pessoal de base por filho a cargo que beneficiou do apoio à mobilidade para fins de aprendizagem no âmbito do programa Erasmus + — Regulamento (UE) n.º 1288/2013 — Tributação das subvenções destinadas a facilitar a mobilidade das pessoas singulares visadas por este regulamento — Restrição à livre circulação — Proporcionalidade»

No processo C-277/23,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Ustavni sud Republike Hrvatske (Tribunal Constitucional, Croácia), por Decisão de 18 de abril de 2023, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 28 de abril de 2023, no processo

E. P.

contra

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: I. Jarukaitis, presidente da Quarta Secção, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, D. Gratsias e Z. Csehi (relator), juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Governo Croata, por G. Vidović Mesarek, na qualidade de agente,

* Língua do processo: croata.

– em representação da Comissão Europeia, por B.-R. Killmann, M. Mataija, W. Roels e H. van Vliet, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 4 de julho de 2024,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 18.º, 20.º, 21.º e do artigo 165.º, n.º 2, segundo travessão, TFUE, bem como do artigo 67.º do Regulamento (CE) n.º 883/2004 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril de 2004, relativo à coordenação dos sistemas de segurança social (JO 2004, L 166, p. 1; retificação no JO 2004, L 200, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe E. P. ao Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Ministério das Finanças da República da Croácia, Serviço Independente responsável pelo Procedimento Administrativo de Segunda Instância) (a seguir «Serviço Independente responsável pelo Procedimento Administrativo de Segunda Instância») pelo facto de a Autoridade Tributária, ao calcular a dedução fiscal aplicável ao imposto sobre o rendimento de E. P, ter tido em conta o apoio à mobilidade para fins de aprendizagem no âmbito do programa Erasmus + de que beneficiou um filho a seu cargo.

Quadro jurídico

Direito da União

Regulamento n.º 883/2004

3 O artigo 1.º, alínea z), do Regulamento n.º 883/2004 dispõe:

«Para efeitos do presente regulamento, entende-se por:

[…]

z) “Prestação familiar”, qualquer prestação em espécie ou pecuniária destinada a compensar os encargos familiares, com exclusão dos adiantamentos de pensões de alimentos e dos subsídios especiais de nascimento ou de adoção referidos no anexo I.»

4 O artigo 3.º, n.º 1, deste regulamento dispõe:

«O presente regulamento aplica-se a todas as legislações relativas aos ramos da segurança social que digam respeito a:

[…]

j) Prestações familiares.»

5 Nos termos do artigo 67.º deste regulamento, sob a epígrafe «Familiares que residam noutro Estado-Membro»:

«Uma pessoa tem direito às prestações familiares nos termos da legislação do Estado-Membro competente, incluindo para os seus familiares que residam noutro Estado-Membro, como se estes últimos residissem no primeiro Estado-Membro. Todavia, um titular de pensão tem direito às prestações familiares em conformidade com a legislação do Estado-Membro competente no que respeita à pensão.»

Regulamento (UE) n.º 1288/2013

6 O Regulamento (UE) n.º 1288/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de dezembro de 2013, que cria o Programa «Erasmus +»: o programa da União para o ensino, a formação, a juventude e o desporto e que revoga as Decisões n.º 1719/2006/CE, n.º 1720/2006/CE e n.º 1298/2008/CE (JO 2013, L 347, p. 50), que estava em vigor à data dos factos no processo principal, continha um considerando 40 com a seguinte redação:

«A fim de reforçar o acesso ao Programa, as subvenções concedidas para apoiar a mobilidade individual deverão ser adaptadas em função do custo de vida e de subsistência do país de acolhimento. Nos termos da lei nacional, os Estados-Membros deverão ser incentivados a isentar estas subvenções de quaisquer impostos e comparticipações sociais. A mesma isenção deverá ser aplicada aos organismos públicos e privados que prestam essa ajuda financeira às pessoas em causa.»

7 O artigo 6.º deste regulamento, sob a epígrafe «Ações do Programa», dispunha, no n.º 1:

«No domínio da educação e da formação, o Programa prossegue os seus objetivos através dos seguintes tipos de ações:

a) Mobilidade individual para fins de aprendizagem;

[…]»

8 O artigo 18.º, do referido regulamento, sob a epígrafe «Orçamento», previa, no n.º 7:

«Os fundos para a mobilidade individual para fins de aprendizagem referidos no artigo 6.º, n.º 1, alínea a), e no artigo 12.º, alínea a), são atribuídos para serem geridos pela agência ou pelas agências nacionais (a seguir "agência nacional") com base na população e no custo de vida no Estado-Membro, na distância entre as capitais dos Estados-Membros e no desempenho. O parâmetro de desempenho representa 25 % dos fundos totais, de acordo com os critérios referidos nos n.ºs 8 e 9. Relativamente às parcerias estratégicas a que se referem o artigo 8.º, n.º 1, alínea a), e o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), que deverão ser selecionadas e geridas por uma agência nacional, os fundos são atribuídos com base em critérios a definir pela Comissão [Europeia] pelo procedimento de exame a que se refere o artigo 36.º, n.º 3. Essas fórmulas devem, na medida do possível, ser neutras no que respeita aos diferentes sistemas de educação e formação dos Estados-Membros, evitar reduções substanciais do orçamento anual atribuído aos Estados-Membros de um ano para o outro e minimizar desequilíbrios excessivos no nível de subvenções concedidas.»

Direito nacional

9 A Zakon o porezu na dohodak (Lei relativa ao Imposto sobre o Rendimento), de 3 de dezembro de 2004 (NN177/04), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «ZPD»), prevê, no artigo 6.º, que é aplicável uma dedução pessoal à matéria coletável do imposto sobre o rendimento.

10 Nos termos do artigo 10.º, pontos 13, 18 e 20, da ZPD, estão isentos do imposto sobre o rendimento:

«13. as subvenções destinadas a estudantes para o ensino a tempo inteiro em estabelecimentos de ensino superior e universidades, bem como a doutorandos e pós-doutorados, para os quais estão previstos fundos no orçamento do Estado da República da Croácia, e as subvenções financiadas pelo orçamento da [União], que são regulamentadas por convenções internacionais específicas e destinadas a estudantes para o ensino a tempo inteiro em estabelecimentos de ensino superior,

[…]

18. as subvenções destinadas a estudantes selecionados em concursos públicos, a que todos os estudantes tenham acesso em igualdade de condições, para o ensino a tempo inteiro em estabelecimentos de ensino superior, e que sejam concedidas, em conformidade com um regime específico, por fundações, instituições e outras organizações registadas na República da Croácia para fins de ensino e de formação ou de investigação científica, e criadas para efeitos de concessão de subvenções,

[…]

20. os montantes pagos como subvenções a partir de fundos e programas da União Europeia, em conformidade com o Regulamento Financeiro da Comissão Europeia, até ao limite dos montantes prescritos, através de organismos acreditados na República da Croácia, em conformidade com a regulamentação da União Europeia, para a realização de ações de mobilidade no âmbito dos programas e fundos da União Europeia de apoio à educação e à formação profissional».

11 O artigo 36.º da ZPD dispõe:

«(1) No que diz respeito aos residentes, o montante total dos rendimentos é objeto, em conformidade com o artigo 5.º da presente lei, de uma dedução pessoal de base no montante de 2 200 [kunas croatas (HRK) (cerca de 292 euros)] por cada mês do exercício fiscal relativamente ao qual o imposto é determinado […]

(2) Acrescem à dedução pessoal de base dos residentes prevista no n.º 1 do presente artigo os seguintes montantes:

[…]

2. relativamente aos filhos a cargo: 0,5 da dedução de base pelo primeiro filho, 0,7 pelo segundo filho, 1,0 pelo terceiro filho, 1,4 pelo quarto filho, 1,9 pelo quinto filho e, por cada filho adicional, o coeficiente da dedução pessoal de base é progressivamente aumentado em 0,6, 0,7, 0,8, 0,9 e 1,0... em relação ao coeficiente da dedução pessoal de base aplicado ao filho anterior.

[…]

(4) São considerados membros da família próxima e filhos a cargo as pessoas singulares cujos rendimentos tributáveis, rendimentos isentos e outros montantes que não são considerados rendimento na aceção da presente lei não ultrapassam, anualmente, um montante correspondente ao quíntuplo da dedução pessoal de base prevista no n.º 1 do presente artigo.

(5) Em derrogação do n.º 4 do presente artigo, os montantes recebidos ao abrigo de disposições especiais em matéria de apoio social, de abono de família, de apoio a recém-nascidos, a saber, na compra de equipamentos para um recém-nascido, bem como pensões familiares por morte de um progenitor, não são tidos em conta para a determinação do direito à dedução pessoal dos membros da família a cargo e dos filhos a cargo. […]»

12 O artigo 54.º da ZPD prevê, para determinados contribuintes residentes em regiões assistidas e na cidade de Vukovar (Croácia), como a recorrente no processo principal, um montante mais elevado para a dedução pessoal de base do que o previsto no artigo 36.º, n.º 1, da ZPD, que, à data dos factos no processo principal, ascendia a 3 000 HRK, implicando, nos termos do artigo 36.º, n.º 2, ponto 2, desta lei, um acréscimo do montante da dedução por filhos a cargo prevista nesta disposição.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13 A recorrente no processo principal, de nacionalidade croata, está sujeita ao imposto sobre o rendimento e à respetiva sobretaxa local sobre este imposto. Tendo em conta o seu local de residência, a recorrente tem direito aos benefícios fiscais previstos na ZPD.

14 Resulta da decisão de reenvio que um dos filhos a cargo da recorrente no processo principal beneficiou, relativamente ao ano letivo de 2014/2015, de um apoio à mobilidade para fins de aprendizagem no âmbito do programa Erasmus + durante um período de estudos numa Universidade na Finlândia e que, antes da sua partida para este país no final de 2014, beneficiou de um adiantamento de 1 840 euros relativo a esse apoio.

15 Relativamente aos períodos de tributação dos anos anteriores a 2014, a recorrente no processo principal beneficiou, ao abrigo do artigo 36.º, n.º 2, ponto 2, e do artigo 54.º, n.º 1, ponto 2, da ZPD, de um acréscimo da dedução pessoal de base por um filho a cargo.

16 Através do aviso de liquidação de 27 de julho de 2015, a Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (Autoridade Tributária do Ministério das Finanças da República da Croácia) informou a recorrente no processo principal de que devia pagar o imposto em causa com o fundamento de que o acréscimo da dedução pessoal de base pelo seu filho a cargo relativamente ao período compreendido entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2014 tinha sido suprimido, uma vez que tinha recebido, durante esse período, montantes superiores ao limiar previsto no artigo 36.º, n.º 4, da ZPD, que tinham sido ultrapassados pelo facto de esse filho ter beneficiado de um apoio à mobilidade no âmbito do programa Erasmus +.

17 A recorrente no processo principal apresentou uma reclamação contra este aviso de liquidação no Serviço Independente responsável pelo Procedimento Administrativo de Segunda Instância, alegando que lhe foi indevidamente recusado o acréscimo da dedução de base pessoal pelo seu filho a cargo. Em seu entender, o apoio à mobilidade pago aos estudantes para fins de

aprendizagem no âmbito do programa Erasmus + deve ser qualificado de «apoio social», pelo que, em conformidade com o artigo 36.º, n.º 5, da ZPD, não devia ser tido em conta no cálculo do direito ao acréscimo da dedução pessoal de base por filhos a cargo.

18 Por Decisão de 17 de julho de 2019, o Serviço Independente responsável pelo Procedimento Administrativo de Segunda Instância indeferiu a referida reclamação por falta de fundamento.

19 A recorrente no processo principal interpôs recurso desta decisão no Upravni sud Osijek (Tribunal Administrativo de Primeira Instância de Osijek, Croácia), que lhe negou provimento por Sentença de 30 de janeiro de 2020.

20 A recorrente no processo principal interpôs recurso desta sentença no Visoki upravni sud (Tribunal Administrativo de Recurso, Croácia), que lhe negou provimento por Acórdão de 20 de janeiro de 2021.

21 A recorrente no processo principal interpôs recurso constitucional deste acórdão no Ustavni sud Republike Hrvatske (Tribunal Constitucional, Croácia), que é o órgão jurisdicional de reenvio. Em apoio deste recurso, alega, nomeadamente, a violação da obrigação de proteção dos direitos subjetivos que lhe são conferidos pelo direito da União, prevista na Constituição da República da Croácia. Mais especificamente, sustenta que é objeto de discriminação, em violação do artigo 18.º TFUE, e que se encontra prejudicada, em violação do artigo 20.º, n.º 2, alínea a), e no artigo 21.º, n.º 1, TFUE, pelo facto de o seu filho a cargo ter exercido o seu direito de circular e de permanecer num Estado-Membro diferente do seu Estado-Membro de origem no âmbito da sua educação.

22 O órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre a aplicabilidade do direito da União à situação da recorrente no processo principal e, mais especificamente, sobre a compatibilidade da legislação fiscal nacional em causa no processo principal com os artigos 18.º, 20.º, 21.º e o artigo 165.º, n.º 2, TFUE, bem como com o artigo 67.º do Regulamento n.º 883/2004.

23 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que resulta do relatório da Provedora de Justiça da República da Croácia relativo ao ano de 2017 que a recorrente foi informada pelas Universidades croatas de que os estudantes interessados em beneficiar das medidas previstas no programa Erasmus + renunciaram às mesmas depois de terem tomado conhecimento de que, de acordo com a interpretação adotada pelo Ministério das Finanças da República da Croácia, o recebimento do apoio à mobilidade para fins de aprendizagem no âmbito do programa Erasmus + tinha como efeito privar os pais destes estudantes do direito ao acréscimo da dedução pessoal de base por filhos a cargo, o que levou a uma diminuição do número de candidaturas de estudantes interessados nessas medidas.

24 Nestas circunstâncias, o Ustavni sud Republike Hrvatske (Tribunal Constitucional) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1. Devem os artigos 18.º, 20.º, 21.º e 165.º, n.º 2, segundo travessão, [TFUE] ser interpretados no sentido de que se opõem às disposições de um Estado-Membro por força das quais um progenitor perde o direito de aumentar o montante da dedução de base anual do imposto sobre o rendimento por filho a cargo, pelo facto de a esse filho, enquanto estudante a cargo que exerce o seu direito de livre circulação e permanência noutro Estado-Membro para efeitos educativos, beneficiando, em aplicação de atos de execução nacionais, das medidas adotadas nos termos do artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do [Regulamento n.º 1288/2013], para a mobilidade

de estudantes de um Estado-Membro com um custo de vida médio igual ou inferior para um Estado-Membro com um custo de vida médio superior, determinados de acordo com os critérios da Comissão Europeia, na aceção do artigo 18.º, n.º 7, desse regulamento, ter sido pago um apoio à mobilidade de estudantes cujo montante excede o limite fixo estabelecido?

2. Deve o artigo 67.º do [Regulamento n.º 883/2004] ser interpretado no sentido de que se opõe às disposições de um Estado-Membro nos termos das quais um progenitor perde o direito de aumentar a dedução de base anual do imposto sobre o rendimento por um estudante a cargo que, durante um período de estudos noutro Estado-Membro, beneficiou de um apoio à mobilidade dos estudantes, nos termos do artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do [Regulamento n.º 1288/2013]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade

25 O Governo Croata afirma que as questões prejudiciais são inadmissíveis. A este respeito, alega que, embora seja certo que os estudantes estão abrangidos pelo direito da União quando exercem o seu direito à livre circulação para efeitos de estudos num Estado-Membro diferente do seu Estado-Membro de origem no âmbito da participação no programa Erasmus +, daí não se pode deduzir que este direito também se aplica aos membros da sua família, nomeadamente aos seus pais. A situação fiscal da recorrente no processo principal, nomeadamente o cálculo do seu imposto sobre o rendimento e a determinação do seu direito à dedução pessoal de base, é regulada pelo direito nacional e não está abrangida pelo direito da União da forma que invoca. A situação da recorrente no processo principal tem, efetivamente, um caráter puramente interno atendendo à nacionalidade da recorrente no processo principal, ao facto de trabalhar e auferir rendimentos na Croácia, assim como ao facto de não ter exercido pessoalmente a liberdade de circulação nem ter beneficiado do apoio à mobilidade para fins de aprendizagem ao abrigo do programa Erasmus +.

26 A este respeito, importa recordar que o órgão jurisdicional nacional, ao qual foi submetido o litígio no processo principal e que deve assumir a responsabilidade pela decisão judicial a tomar, tem competência exclusiva para apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça. Daqui decorre que as questões submetidas pelos órgãos jurisdicionais nacionais beneficiam de uma presunção de pertinência e que o Tribunal de Justiça só se pode recusar pronunciar sobre essas questões se for manifesto que a interpretação solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, se o problema for hipotético ou ainda se o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às referidas questões (v., nomeadamente, Acórdão de 21 de dezembro de 2023, Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, n.º 35 e jurisprudência referida).

27 Ora, no caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio expõe com precisão as razões que o levaram a considerar que é necessária a interpretação do direito da União para proferir a sua decisão e que as respostas às questões prejudiciais podem ter uma repercussão na resolução do litígio no processo principal. O órgão jurisdicional considera que, tendo em conta o objeto do recurso que lhe foi submetido e na falta de jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre o caráter discriminatório ou desproporcionado das medidas fiscais nacionais relativas à mobilidade dos

estudantes no âmbito do programa Erasmus +, deve, nomeadamente, para proferir a sua decisão, determinar se os atos individuais objeto do recurso de que é chamado a conhecer são contrários aos artigos 18.º, 20.º, 21.º e 165.º, n.º 2, TFUE.

28 Por outro lado, uma situação em que se coloque a questão de saber se e, sendo caso disso, de que forma a participação num programa regulado pelo direito da União, como o programa Erasmus +, tem impacto no regime fiscal aplicável ao contribuinte progenitor cujo filho a cargo participou nesse programa não pode ser considerada de natureza «puramente interna», quer essa situação esteja ou não abrangida por esse direito. A apreciação do alcance e das modalidades deste eventual impacto não diz respeito à admissibilidade das questões submetidas, mas ao mérito da causa.

29 Daqui resulta que as questões prejudiciais são admissíveis.

Quanto ao mérito

30 Nas suas questões prejudiciais, o órgão jurisdicional de reenvio refere-se a várias disposições do direito da União, sobre as quais pretende saber se se opõem a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal.

31 No que diz respeito ao artigo 67.º do Regulamento n.º 883/2004, importa recordar, antes de mais, que este artigo tem por objeto determinar a legislação do Estado-Membro que regula o direito às prestações familiares. Ora, como alegaram o Governo Croata e a Comissão, esta dedução não constitui uma prestação familiar, na aceção do artigo 1.º, alínea z), do Regulamento n.º 883/2004, uma vez que esta dedução não constitui uma prestação pecuniária destinada a compensar os encargos familiares, mas sim de um benefício fiscal que reduz, em determinadas circunstâncias, o montante do imposto sobre o rendimento. Daqui resulta que o artigo 67.º deste regulamento não é aplicável no âmbito do litígio no processo principal.

32 No que respeita ao artigo 18.º TFUE e, em especial, à proibição de discriminação em razão da nacionalidade nele referida, resulta da decisão de reenvio que o órgão jurisdicional de reenvio considera que, tendo em conta, nomeadamente, os objetivos do Regulamento n.º 1288/2013, a situação da recorrente no processo principal não é comparável nem, de maneira geral, à dos sujeitos passivos responsáveis pelo pagamento do imposto sobre o rendimento cujos filhos não exerceram o seu direito à livre circulação nem, em particular, à dos sujeitos passivos cujos filhos beneficiaram de um apoio à mobilidade para fins de aprendizagem no âmbito do programa Erasmus + para estudar nos Estados-Membros com custo de vida semelhante ou inferior. Em contrapartida, esse órgão jurisdicional questiona-se sobre se, tendo em conta o facto de o filho da recorrente no processo principal se ter deslocado a um Estado-Membro com custos de vida mais elevados do que a Croácia, no âmbito dos seus estudos universitários, a não aplicação da exceção prevista no artigo 36.º, n.º 5, da ZPD em relação à recorrente no processo principal deve ser considerada uma restrição não justificada à livre circulação de estudantes, na aceção dos artigos 21.º e 20.º TFUE.

33 Nestas circunstâncias, há que considerar que, com as suas questões, que importa analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 20.º e 21.º TFUE, lidos à luz do artigo 165.º, n.º 2, segundo travessão, TFUE, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que, para determinar o montante da dedução pessoal de base a que um contribuinte progenitor tem direito pelo seu filho a cargo, tem

em consideração o apoio à mobilidade para fins de aprendizagem de que esse filho beneficiou ao abrigo do programa Erasmus +, com a consequente perda, se for caso disso, do direito ao acréscimo desta dedução no âmbito do cálculo do imposto sobre o rendimento.

34 A título preliminar, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, embora a fiscalidade direta seja da competência dos Estados-Membros e este direito não se oponha, por princípio, a que os Estados-Membros tributem rendimentos financiados por fundos da União [v., neste sentido, Acórdãos de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, n.º 21; de 7 de setembro de 2023, Finanzamt G (Projetos de ajuda ao desenvolvimento), C-15/22, EU:C:2023:636, n.º 64; e de 23 de novembro de 2023, Ministarstvo financija, C-682/22, EU:C:2023:920, n.º 33], essa tributação deve ser feita no respeito do direito da União, em especial das disposições do Tratado FUE relativas à liberdade reconhecida a qualquer cidadão da União de circular e permanecer livremente no território dos Estados-Membros (v., por analogia, Acórdão de 12 de julho de 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, n.º 19).

35 Estas considerações também se aplicam no caso em que, como no caso em apreço, se tratar, em rigor, não da tributação dos rendimentos financiados por fundos da União, mas da sua tomada em consideração no âmbito do cálculo do imposto sobre o rendimento de um contribuinte que tem a cargo um filho que tenha beneficiado desses rendimentos.

36 A este respeito, importa recordar, primeiro, que o artigo 20.º TFUE confere a qualquer pessoa que tenha a nacionalidade de um Estado-Membro o estatuto de cidadão da União, que tende a ser o estatuto fundamental dos nacionais dos Estados-Membros [Acórdãos de 20 de setembro de 2001, Grzelczyk, C-184/99, EU:C:2001:458, n.º 31, e de 5 de setembro de 2023, Udlændinge- og Integrationsministeriet (Perda da nacionalidade dinamarquesa), C-689/21, EU:C:2023:626, n.º 29].

37 Como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, um nacional de um Estado-Membro que, na sua qualidade de cidadão da União, exerceu a sua liberdade de circular e de permanecer num Estado-Membro diferente do seu Estado-Membro de origem pode invocar direitos respeitantes a essa qualidade, designadamente os previstos no artigo 21.º, n.º 1, TFUE, incluindo, se for caso disso, no que diz respeito ao seu Estado-Membro de origem (Acórdão de 22 de fevereiro de 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, n.º 26 e jurisprudência referida).

38 Segundo, importa salientar que uma legislação nacional que coloca determinados cidadãos nacionais numa situação de desvantagem pelo simples facto de terem exercido a sua liberdade de circulação e de permanência noutro Estado-Membro constitui uma restrição às liberdades reconhecidas pelo artigo 21.º, n.º 1, TFUE a qualquer cidadão da União [Acórdãos de 18 de julho de 2006, De Cuyper, C-406/04, EU:C:2006:491, n.º 39, e de 25 de julho de 2018, A (Assistência a pessoa com deficiência), C-679/16, EU:C:2018:601, n.º 60].

39 Com efeito, as facilidades concedidas pelo Tratado FUE em matéria de livre circulação dos cidadãos da União não poderiam produzir a plenitude dos seus efeitos se um nacional de um Estado-Membro optasse por não exercer, devido aos obstáculos colocados à sua permanência noutro Estado-Membro resultantes de uma legislação do seu Estado-Membro de origem que o penaliza pelo simples facto do exercício dessas facilidades [v., neste sentido, Acórdãos de 29 de abril de 2004, Pusa, C-224/02, EU:C:2004:273, n.º 19, e de 25 de julho de 2018, A (Assistência a pessoa com deficiência), C-679/16, EU:C:2018:601, n.º 61].

40 Esta consideração é especialmente importante no domínio da educação, tendo em conta os objetivos prosseguidos pelos artigos 6.º, alínea e), TFUE e 165.º, n.º 2, segundo travessão, TFUE, a saber, nomeadamente, incentivar a mobilidade dos estudantes e dos professores (Acórdãos de 11 de julho de 2002, D'Hoop, C-224/98, EU:C:2002:432, n.º 32, e de 24 de outubro de 2013, Thiele Meneses, C-220/12, EU:C:2013:683, n.º 24).

41 Por outro lado, à semelhança de outros programas de ação da União no domínio da educação, o programa Erasmus + baseia-se nos artigos 165.º e 166.º TFUE e visa, nomeadamente, promover a mobilidade dos estudantes no interior da União e permitir-lhes iniciar ou prosseguir os seus estudos em diferentes Estados-Membros, independentemente do seu local de origem, reforçando assim a dimensão europeia da educação e da formação. Ora, a concretização desse objetivo pode enfrentar obstáculos, tendo em conta os meios económicos de que dispõem os estudantes e os seus pais, bem como os custos adicionais que essa mobilidade acarreta. A assistência financeira prestada, nomeadamente, através de subvenções destinadas a facilitar a mobilidade dos beneficiários deste programa reflete a vontade da União de contribuir para a superação destes obstáculos de forma concreta e eficaz.

42 Neste contexto, há que observar que, no considerando 40 do Regulamento n.º 1288/2013, o legislador da União incentiva os Estados-Membros, nos termos da lei nacional, a isentar de qualquer imposto e comparticipação social as subvenções destinadas a facilitar a mobilidade das pessoas singulares abrangidas por este regulamento, sem, contudo, impor aos Estados-Membros uma obrigação especial no que diz respeito, nomeadamente, ao cálculo do imposto sobre o rendimento dos contribuintes progenitores, uma vez que, como foi recordado no n.º 34 do presente acórdão, a fiscalidade direta é, em princípio, da competência dos Estados-Membros.

43 É certo que direito da União não garante a um cidadão da União que o exercício do seu direito à livre circulação tenha impacto na matéria fiscal. Tendo em conta as disparidades entre as legislações dos Estados-Membros na matéria, esse exercício pode, conforme o caso, ser mais ou menos vantajoso ou desvantajoso. Este mesmo princípio, aplica-se *a fortiori* a situações em que o interessado não exerceu ele próprio o seu direito de circulação, mas alega ser vítima de um tratamento desvantajoso na sequência do exercício do direito à livre circulação de um membro da sua família (v., neste sentido, Acórdão de 12 de julho de 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, n.ºs 45 e 46).

44 No entanto, quando um Estado-Membro participa no programa Erasmus +, deve assegurar que as modalidades de concessão e de tributação das subvenções destinadas a facilitar a mobilidade dos beneficiários deste programa não criem uma restrição injustificada ao direito de circular e permanecer no território dos Estados-Membros (v., por analogia, Acórdãos de 23 de outubro de 2007, Morgan e Bucher, C-11/06 e C-12/06, EU:C:2007:626, n.º 28, e de 26 de fevereiro de 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, n.º 24).

45 No caso em apreço, é facto assente que, por um lado, à data dos factos do processo principal, o apoio à mobilidade para fins de aprendizagem no âmbito do programa Erasmus + não estava sujeito, enquanto tal, à tributação na Croácia, mas foi tido em conta para efeitos do cálculo do imposto sobre o rendimento da recorrente no processo principal. Por outro lado, a recorrente foi prejudicada pelo facto de lhe terem sido aplicadas as disposições nacionais em causa no processo principal, uma vez que o seu filho a cargo beneficiou desse apoio.

46 Consequentemente, essas disposições são suscetíveis de dissuadir os cidadãos da União de exercerem a sua liberdade de circulação e de permanência num Estado-Membro diferente do seu Estado-Membro de origem, tendo em conta o impacto que o exercício deste direito pode ter no cálculo do imposto sobre o rendimento dos contribuintes progenitores, e são suscetíveis de prejudicar a mobilidade dos estudantes no interior da União no âmbito do programa Erasmus +.

47 Por conseguinte, a tomada em consideração do apoio à mobilidade concedido a um filho a cargo ao abrigo do programa Erasmus + para determinar o montante da dedução de base a que um contribuinte progenitor tem direito por esse filho, com a consequente perda do direito ao acréscimo dessa dedução no cálculo do imposto sobre o rendimento, pode constituir uma restrição ao direito de livre circulação e permanência nos Estados-Membros, reconhecido aos cidadãos da União pelo artigo 21.º TFUE.

48 A existência dessa restrição não pode ser posta em causa pelo facto, por um lado, de o filho a cargo, que exerceu o direito à livre circulação, não ser o contribuinte ao qual foi recusado o seu direito ao acréscimo da dedução pessoal de base por filhos a cargo no cálculo do imposto sobre o rendimento, e, por outro, de o contribuinte progenitor desfavorecido não ter exercido o seu direito à livre circulação.

49 Com efeito, as consequências fiscais desfavoráveis para um contribuinte progenitor que tem um filho a seu cargo que exerceu o direito à livre circulação constituem uma restrição à livre circulação na aceção do artigo 21.º TFUE, uma vez que resultam do exercício dessa liberdade por esse filho. O facto de essas consequências desfavoráveis se produzirem, desta forma, não em relação ao filho que exerceu o seu direito de livre circulação, mas em relação a esse progenitor, quer este tenha ou não exercido esse mesmo direito, é, assim, irrelevante para demonstrar a existência de uma restrição à livre circulação ao abrigo do artigo 21.º TFUE.

50 Nestas circunstâncias, os efeitos desta restrição podem ser invocados não só pelo cidadão da União que exerceu a seu direito à livre circulação mas também pelo cidadão da União que, à semelhança da recorrente no processo principal, tem a seu cargo este primeiro cidadão e que, por esse facto, foi diretamente prejudicado pelos efeitos desta restrição.

51 A este respeito, o Tribunal de Justiça já reconheceu que, em determinadas circunstâncias, os cidadãos da União que não tenham exercido a sua liberdade de circulação e de permanência num Estado-Membro diferente do seu Estado-Membro de origem podem invocar o artigo 21.º TFUE e as disposições adotadas para a sua aplicação (v., neste sentido, Acórdãos de 12 de julho de 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, n.º 25; e de 13 de setembro de 2016, Rendón Marín, C-165/14, EU:C:2016:675, n.ºs 42 e 43).

52 Por último, tendo em conta a relação económica existente entre o filho e o seu progenitor, que resulta, no caso em apreço, não só do facto de o filho ser dependente do seu progenitor para prover às suas despesas de subsistência e de formação profissional mas também da opção do legislador nacional de ter em conta os rendimentos do filho a cargo para efeitos da determinação da situação fiscal do contribuinte progenitor, há que considerar que tanto o filho a cargo como o seu contribuinte progenitor podem, em circunstâncias como as do processo principal, invocar o artigo 21.º TFUE e as disposições adotadas para a sua aplicação.

53 Terceiro, há que recordar que uma restrição ao direito de livre circulação e de permanência, como a mencionada no n.º 47 do presente acórdão, só pode ser justificada face ao direito da União se se basear em considerações objetivas de interesse geral, independentes da nacionalidade das pessoas

em causa, e se for proporcionada ao objetivo legitimamente prosseguido pelo direito nacional (Acórdão de 22 de fevereiro de 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, n.º 52 e jurisprudência referida).

54 A este respeito, no que respeita, em primeiro lugar, às considerações objetivas de interesse geral suscetíveis de justificar a legislação em causa no processo principal, resulta do pedido de decisão prejudicial que, em conformidade com os princípios da igualdade e da justiça do sistema fiscal e da boa gestão dos recursos públicos limitados, as disposições em causa no processo principal prosseguem um objetivo legítimo, a saber, a correção, no que respeita ao rendimento médio e às despesas médias, da desigualdade social e material entre os contribuintes que têm filhos a seu cargo e aqueles que não têm que suportar despesas relacionadas com o sustento de filhos.

55 Assim, de acordo com o órgão jurisdicional de reenvio, estas disposições não concedem o direito ao acréscimo da dedução pessoal de base por filhos a cargo aos contribuintes cujos filhos a cargo beneficiem, durante um ano fiscal, de um rendimento não tributável de um determinado montante que, de acordo com a apreciação do legislador, permite que o filho possa contribuir para o seu sustento com os seus próprios rendimentos e que possa reduzir as despesas suportadas pelos seus pais no âmbito da sua obrigação de prestação de alimentos, mas apenas aos contribuintes cujos filhos não beneficiem de um rendimento não tributável — ou que apenas recebam um rendimento mínimo — e cujo sustento só pode, consequentemente, ser assegurado pelo rendimento dos pais.

56 Afigura-se, assim, que as disposições nacionais em causa no processo principal pretendem ter em conta a capacidade contributiva efetiva dos pais sujeitos ao imposto sobre o rendimento para evitar a subavaliação dessa capacidade contributiva, o que deve ser considerado um objetivo de interesse geral [v., por analogia, Acórdão de 21 de dezembro de 2021, Finanzamt V (Sucessões — Abatimento parcial e dedução das legítimas), C-394/20, EU:C:2021:1044, n.º 52].

57 No que respeita, em segundo lugar, ao respeito do princípio da proporcionalidade, uma legislação que, pela sua natureza, restringe uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado, como o direito de livre circulação e de permanência dos cidadãos da União, só pode ser validamente justificada se for adequada a garantir a realização do objetivo legítimo prosseguido e não for além do necessário para o alcançar [v., neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2024, JD (Condição de residência), C-562/22, EU:C:2024:55, n.º 37 e jurisprudência referida].

58 Importa também recordar que uma legislação nacional só é adequada a garantir a realização do objetivo invocado se responder verdadeiramente à intenção de o alcançar de uma forma coerente e sistemática [v., neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2024, JD (Condição de residência), C-562/22, EU:C:2024:55, n.º 38 e jurisprudência referida].

59 A este respeito, há que salientar que, nos termos do considerando 40 do Regulamento n.º 1288/2013, as subvenções concedidas para apoiar a mobilidade individual das pessoas abrangidas por esse regulamento deverão ser adaptadas em função do custo de vida e de subsistência do país de acolhimento. No mesmo sentido, o artigo 18.º, n.º 7, deste regulamento, previa que os fundos para a mobilidade individual para fins de aprendizagem referidos no artigo 6.º, n.º 1, alínea a), e no artigo 12.º, alínea a), são atribuídos com base na população e no custo de vida no Estado-Membro, na distância entre as capitais dos Estados-Membros e no desempenho.

60 Por conseguinte, como o advogado-geral salientou nos n.os 49 a 52 e 77 das suas conclusões, há que considerar que, uma vez que o programa Erasmus + tem por objetivo incentivar a mobilidade dos estudantes para fins de aprendizagem, nomeadamente no âmbito do ensino universitário, e tendo em conta o nível dos montantes dos auxílios à mobilidade para fins de educação no âmbito desse programa e o custo de vida efetivo no Estado-Membro de acolhimento, estes apoios apenas contribuem para os custos adicionais que não teriam sido gerados se não tivesse havido mobilidade.

61 Consequentemente, o recebimento desses apoios não implica nem uma redução das despesas suportadas pelos contribuintes progenitores no âmbito da sua obrigação de prestação de alimentos aos filhos a cargo, nem um aumento da capacidade contributiva desses pais no plano fiscal.

62 O tratamento fiscal dos apoios à mobilidade para fins de aprendizagem no âmbito do programa Erasmus + em causa no processo principal não é, assim, adequado a ter em conta de forma coerente e sistemática a capacidade contributiva efetiva dos contribuintes progenitores, para efeitos de imposto sobre o rendimento, que têm a seu cargo um filho que participa nesse programa. Uma vez que esse tratamento é suscetível de gerar encargos fiscais mais pesados para estes contribuintes progenitores, sem que os recursos de que dispõem para suportar esses encargos tenham aumentado, a legislação nacional em causa no processo principal é mesmo suscetível de produzir efeitos contrários.

63 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder às questões prejudiciais submetidas que os artigos 20.º e 21.º TFUE, lidos à luz do artigo 165.º, n.º 2, segundo travessão, TFUE, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que, para determinar o montante da dedução pessoal de base a que um contribuinte progenitor tem direito pelo seu filho a cargo, tem em consideração o apoio à mobilidade para fins de aprendizagem de que esse filho beneficiou ao abrigo do programa Erasmus +, com a consequente perda, se for caso disso, do direito ao acréscimo desta dedução no âmbito do cálculo do imposto sobre o rendimento.

Quanto às despesas

64 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 (Quinta Secção) declara:

Os artigos 20.º e 21.º TFUE, lidos à luz do artigo 165.º, n.º 2, segundo travessão, TFUE, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que, para determinar o montante da dedução pessoal de base a que um contribuinte progenitor tem direito pelo seu filho a cargo, tem em consideração o apoio à mobilidade para fins de aprendizagem de que esse filho beneficiou ao abrigo do programa Erasmus +, com a consequente perda, se for caso disso, do direito ao acréscimo desta dedução no âmbito do cálculo do imposto sobre o rendimento.

Assinaturas