

**Processo C-267/09**

**Comissão Europeia**

**contra**

**República Portuguesa**

«Incumprimento de Estado – Livre circulação de capitais – Artigos 56.º CE e 40.º do Acordo EEE – Restrições – Fiscalidade directa – Contribuintes não residentes – Obrigação de designar um representante fiscal»

Sumário do acórdão

1. *Livre circulação de capitais – Restrições – Legislação fiscal – Imposto sobre o rendimento – Regulamentação nacional que impõe aos não residentes a obrigação de designar um representante fiscal*

*(Artigo 56.º CE; Directiva 77/799 do Conselho)*

2. *Acordos internacionais – Acordo que cria o Espaço Económico Europeu – Livre circulação de capitais – Restrições – Legislação fiscal – Imposto sobre o rendimento – Regulamentação nacional que impõe aos não residentes a obrigação de designarem um representante fiscal*

*(Acordo EEE, artigo 40.º; Directivas 77/780 e 2008/55 do Conselho)*

1. Se a garantia de eficácia dos controlos fiscais e o combate à evasão fiscal podem constituir uma razão imperiosa de interesse geral, susceptível de justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado, tal justificação baseada no combate à fraude fiscal só pode ser aceite se visar esquemas puramente artificiais cujo objectivo consista em contornar a legislação fiscal, o que exclui qualquer presunção geral de fraude. Uma presunção geral de evasão ou de fraude fiscal não basta para justificar uma medida fiscal que frustre os objectivos do Tratado. Ora, a obrigação de designar um representante fiscal, ao visar todos os contribuintes não residentes que obtêm rendimentos que exigem a apresentação de uma declaração fiscal, faz recair sobre toda uma categoria de contribuintes, pelo simples facto de não serem residentes, uma presunção de evasão ou de fraude fiscal que, por si só, não pode justificar a frustração dos objectivos do Tratado.

Essa obrigação constitui uma restrição à livre circulação de capitais, consagrada no artigo 56.º CE, que não pode ser vista como justificada uma vez que ultrapassa o necessário para atingir tal objectivo e uma vez que não está provado que os mecanismos de assistência mútua de que cada Estado-Membro dispõe ao abrigo da Directiva 77/799, relativa à assistência mútua das autoridades fiscais competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos, sejam insuficientes para atingir esse mesmo objectivo.

Por conseguinte, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.º CE um Estado-Membro que mantém em vigor uma legislação fiscal, que impõe aos contribuintes não residentes a obrigação de designar um representante fiscal em Portugal, quando obtenham rendimentos em relação aos quais é exigida a apresentação de uma declaração fiscal.

(cf. n.os 38, 42-43, 53, 61, disp. 1)

2. Embora as restrições à livre circulação de capitais entre nacionais de Estados partes no Acordo sobre o Espaço Económico Europeu (EEE) devam ser apreciadas à luz do artigo 40.º e do Anexo XII do referido acordo, essas disposições têm o mesmo valor jurídico que as disposições, em essência, idênticas, do artigo 56.º CE. Contudo, a jurisprudência relativa às restrições ao exercício das liberdades de circulação dentro da União não pode ser inteiramente transposta para os movimentos de capitais entre Estados-Membros e Estados terceiros, uma vez que estes movimentos se inscrevem num contexto jurídico diferente.

Assim, a obrigação de designação de um representante fiscal, a que a legislação de um Estado-Membro sujeita os não residentes, constitui uma restrição não justificada ao abrigo do artigo 56.º, o que não significa que essa restrição não possa ser justificada ao abrigo do artigo 40.º do Acordo EEE.

Com efeito, uma vez que, por um lado, o quadro de cooperação entre as autoridades competentes dos Estados-Membros, previsto pela Directiva 77/799, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos, e pela Directiva 2008/55, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas, não existe entre as referidas autoridades e as autoridades competentes de um Estado terceiro, quando este último não assumiu nenhum compromisso de assistência mútua, e que, por outro, as convenções que vinculam o Estado-Membro em causa aos Estados que pertencem ao EEE e que não são membros da União não incluem efectivamente mecanismos de troca de informações suficientes para verificar e controlar as declarações apresentadas pelos sujeitos passivos residentes nesses Estados, a obrigação de designação de um representante fiscal, na medida em que visa os contribuintes residentes nos Estados partes no Acordo EEE e que não são membros da União, não ultrapassa o necessário para atingir o objectivo que visa garantir a eficácia dos controlos fiscais e o combate à evasão fiscal.

(cf. n.os 51-52, 54-57)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

5 de Maio de 2011 (\*)

«Incumprimento de Estado – Livre circulação de capitais – Artigos 56.º CE e 40.º do Acordo EEE – Restrições – Fiscalidade directa – Contribuintes não residentes – Obrigação de designar um representante fiscal»

No processo C-267/09,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 15 de Julho de 2009,

**Comissão Europeia**, representada por R. Lyal e G. Braga da Cruz, na qualidade de agentes,

com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

**República Portuguesa**, representada por L. Inez Fernandes, na qualidade de agente,

demandada,

apoiada por:

**Reino de Espanha**, representado por M. Muñoz Pérez, na qualidade de agente,

interveniente,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: J. C. Bonichot (relator), presidente de secção, K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader e A. Prechal, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

## **Acórdão**

1 Com a sua petição, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça que declare que, pelo facto de ter aprovado e de manter em vigor o artigo 130.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (a seguir «CIRS»), que obriga os contribuintes não residentes em Portugal a designarem um representante fiscal, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.º CE e 56.º CE, e dos artigos correspondentes do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, a seguir «Acordo EEE»).

## **Quadro jurídico**

### *Acordo EEE*

2 O artigo 40.º do Acordo EEE dispõe:

«No âmbito do disposto no presente Acordo, são proibidas quaisquer restrições entre as Partes Contratantes aos movimentos de capitais pertencentes a pessoas residentes nos Estados-Membros [da União Europeia] ou nos Estados da [Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA)], e quaisquer discriminações de tratamento em razão da nacionalidade ou da residência das partes, ou do lugar do investimento. As disposições necessárias à aplicação do presente artigo constam do Anexo XII.»

3 O Anexo XII do Acordo EEE, intitulado «Livre circulação de capitais», refere-se à Directiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de Junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado [artigo revogado pelo Tratado de Amesterdão] (JO L 178, p. 5). Por força do artigo 1.º, n.º 1, desta directiva, os movimentos de capitais são classificados de acordo com a nomenclatura estabelecida no anexo I da referida directiva.

#### *Legislação nacional*

4 O artigo 130.º do CIRS tem a seguinte redacção:

##### «Representantes

1. Os não residentes que obtenham rendimentos sujeitos a [imposto sobre o rendimento], bem como os que, embora residentes em território nacional, se ausentem deste por um período superior a seis meses devem, para efeitos tributários, designar uma pessoa singular ou colectiva com residência ou sede em Portugal para os representar perante a Direcção-Geral dos Impostos e garantir o cumprimento dos seus deveres fiscais.

2. A designação a que se refere o n.º 1 será feita na declaração de início de actividade, de alterações ou de registo de número de contribuinte, devendo nela constar expressamente a sua aceitação pelo representante.

3. Na falta de cumprimento do disposto no n.º 1, e independentemente da sanção que ao caso couber, não há lugar às notificações previstas neste Código, sem prejuízo de os sujeitos passivos poderem tomar conhecimento das matérias a que as mesmas respeitariam junto do serviço que, para o efeito, seja competente.»

5 O Decreto-Lei n.º 463/79, de 30 de Novembro de 1979, na sua redacção aplicável no caso em apreço, dispõe, nos artigos 2.º e 3.º:

##### «Artigo 2.º

1. Para efeito de atribuição do número fiscal, todas as pessoas singulares com rendimentos sujeitos a imposto, ainda que dele isentas, são obrigadas a inscrever-se em qualquer repartição de finanças ou serviço de apoio ao contribuinte mediante apresentação, devidamente preenchida, de uma ficha, conforme modelo n.º 1, acompanhada do modelo n.º 3, no caso de nomeação de representante por contribuinte não residente [...]

[...]

##### Artigo 3.º

[...]

5. Tratando-se de sujeitos passivos não residentes que apenas obtenham em território português rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, a inscrição a que se refere o n.º 1 do artigo 2.º será efectuada pelos substitutos tributários, mediante apresentação de uma ficha modelo, a aprovar por despacho do Ministro das Finanças.»

6 Esta ficha modelo foi aprovada pelo Despacho n.º 21 305/2003 (*Diário da República*, II série, n.º 256, de 5 de Novembro de 2003, p. 16629), que precisa que este documento se destina exclusivamente à inscrição para atribuição do número de identificação fiscal a entidades não residentes que obtenham em território português apenas rendimentos sujeitos a tributação por

retenção na fonte a título definitivo e que não se aplica a entidades que, embora não residentes, se encontrem obrigadas, nos termos da lei, a obter número de identificação fiscal. O mesmo despacho precisa, por outro lado, que a inscrição será obrigatoriamente requerida pelas entidades que se encontram obrigadas a proceder à retenção do imposto na fonte.

7 A circular n.º 14/93, de 31 de Maio de 1993, da Direcção-Geral dos Impostos dispõe, no seu n.º 4:

«Não é obrigatória a nomeação de representante fiscal no caso de os não residentes apenas obterem, em território português, rendimentos sujeitos a retenção a título definitivo, dado que a titularidade de tais rendimentos não é constitutiva de deveres acessórios que por aquele devam ser cumpridos.»

### **Procedimento pré-contencioso**

8 Em 18 de Julho de 2007, a Comissão enviou à República Portuguesa uma notificação para cumprir, na qual sustentava que a obrigação imposta aos não residentes de designarem um representante fiscal residente em Portugal era susceptível de incompatibilidade com o direito comunitário e com o Acordo EEE. Com efeito, a Comissão considerou que as disposições em causa podiam ser discriminatórias e constituir uma infracção aos artigos 18.º CE e 56.º CE e aos artigos correspondentes do Acordo EEE.

9 Por ofício de 18 de Outubro de 2007, a República Portuguesa contestou estas acusações.

10 Em 26 de Junho de 2008, a Comissão enviou à República Portuguesa um parecer fundamentado, convidando-a a adoptar as medidas necessárias para lhe dar cumprimento no prazo de dois meses a contar da sua recepção.

11 Por ofício de 11 de Fevereiro de 2009, a República Portuguesa respondeu a este parecer fundamentado, alegando que as disposições do artigo 130.º do CIRS não eram incompatíveis com as liberdades reconhecidas pelo Tratado CE e pelo Acordo EEE, ou que eram justificadas por razões imperativas de interesse geral, entre as quais figurava o objectivo de assegurar a eficácia dos controlos fiscais e o combate à evasão fiscal.

12 Não satisfeita com estas explicações, a Comissão decidiu intentar a presente acção.

### **Quanto à acção**

#### *Argumentos das partes*

13 A Comissão sustenta que o artigo 130.º do CIRS cria uma obrigação geral de designação de um representante fiscal, simultaneamente imposta aos não residentes que obtenham rendimentos sujeitos ao imposto sobre o rendimento e aos residentes que se ausentem do território nacional por um período superior a seis meses. Por um lado, esta regra geral e inequívoca não dispensa desta obrigação os não residentes que apenas obtêm rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo. A excepção que, segundo a República Portuguesa, visa esta categoria de não residentes não pode ser deduzida das disposições regulamentares invocadas por este Estado-Membro, concretamente, o Decreto-Lei n.º 463/79 e o Despacho n.º 21 305/2003. Esta excepção só está prevista numa simples circular que, dado o seu lugar na hierarquia dos diplomas legais, não pode prevalecer sobre as disposições claras do artigo 130.º do CIRS.

14 Por outro lado, para os não residentes que obtêm em Portugal rendimentos que obriguem à apresentação de uma declaração fiscal, a obrigação de designar um representante fiscal é,

segundo a Comissão, contrária à livre circulação de pessoas e de capitais, uma vez que é simultaneamente discriminatória e desproporcionada relativamente ao objectivo de assegurar um controlo fiscal eficaz e combater a evasão fiscal. Com efeito, além do facto de este obstáculo à livre escolha do contribuinte conduzir, na prática e na maioria dos casos, à imposição de um encargo financeiro aos não residentes, o procedimento escolhido é excessivo tendo em conta o objectivo pretendido, pois o mesmo poderia ser atingido quer com recurso à Directiva 2008/55/CE do Conselho, de 26 de Maio de 2008, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas (JO L 150, p. 28), quer com recurso à Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), conforme alterada pela Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992 (JO L 76, p. 1, a seguir «Directiva 77/799»).

15 No que diz respeito à situação dos sujeitos passivos residentes em Estados terceiros ou em Estados pertencentes ao Espaço Económico Europeu (EEE), mas não membros da União, a Comissão sublinha, por um lado, que as convenções celebradas entre Portugal e o Reino da Noruega e entre Portugal e a República da Islândia já permitem uma troca de informações no domínio fiscal e, por outro, que as disposições legislativas em causa só podem ser validamente aplicadas, face ao direito da União, nos casos em que estes sujeitos passivos residam num país com o qual República Portuguesa não tenha celebrado convenção de dupla tributação que preveja a referida troca de informações.

16 A Comissão alega igualmente que o artigo 18.º CE pode ser utilmente invocado no caso em apreço e que este artigo não distingue entre cidadãos economicamente activos e aqueles que não o são. A obrigação prevista no artigo 130.º do CIRS não diz apenas respeito a pessoas economicamente activas, sendo, por conseguinte, discriminatória relativamente a todas as pessoas que exercem, ainda que temporariamente, o seu direito à livre circulação no espaço comunitário, consagrado no artigo 18.º CE.

17 A República Portuguesa contesta a admissibilidade de uma parte da argumentação da Comissão. Com efeito, na sua réplica, esta apresentou de modo impreciso e incoerente a sua acusação sobre os não residentes sujeitos a tributação por retenção na fonte a título definitivo. Por outro lado, ao alegar, nesse mesmo articulado, que o artigo 130.º do CIRS era discriminatório não apenas em relação aos não residentes mas a todas as pessoas que exerceram o seu direito de livre circulação, a Comissão deduziu novos fundamentos no decurso da instância, violando as exigências do artigo 42.º, n.º 2, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça. Além disso, não formulou de forma coerente e compreensível as suas acusações relativamente ao Acordo EEE, ao não precisar a que artigos deste acordo faz referência, não contendo este acordo nenhuma disposição correspondente ao artigo 18.º CE.

18 Quanto ao mérito, no que respeita, em primeiro lugar, aos contribuintes não residentes que apenas obtêm em Portugal rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, a República Portuguesa defende que a Comissão não se pode limitar à letra do artigo 130.º do CIRS para estabelecer o incumprimento alegado, quando esta disposição, tal como é efectivamente interpretada e concretizada, não prevê para estes contribuintes uma obrigação de designação de um representante fiscal.

19 Com efeito, resulta do procedimento de registo simplificado de atribuição de número de identificação fiscal, previsto pelo Decreto-Lei n.º 463/79 e pelo Despacho n.º 21 305/2003, aplicável aos referidos contribuintes, que, uma vez que as empresas que distribuem rendimentos, na sua qualidade de «substitutos tributários», procedem elas próprias à retenção na fonte e por ela são responsáveis, na falta de qualquer outra obrigação acessória, estes contribuintes não têm a

obrigação de designar um representante fiscal.

20 Em segundo lugar, no que respeita aos não residentes que obtêm em Portugal rendimentos que obriguem à apresentação de uma declaração fiscal, a República Portuguesa alega que, uma vez que o artigo 130.º do CIRS tem por objectivo garantir o cumprimento efectivo das formalidades impostas aos contribuintes que se ausentem do território português, esta medida não é discriminatória, na medida em que se aplica nas mesmas condições aos residentes e aos não residentes. Além disso, uma vez que as regras nacionais não atribuem carácter oneroso ao mandato de representação, a legislação fiscal em causa é inteiramente alheia. Por conseguinte, a Comissão não pode presumir a existência de um encargo financeiro e, por isso, não prova o incumprimento alegado.

21 A República Portuguesa sustenta igualmente que o artigo 130.º do CIRS, nas condições previstas no artigo 58.º, n.º 1, CE, visa garantir a eficácia dos controlos fiscais e o combate à evasão fiscal, razões imperiosas de interesse geral que justificam uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado. Por conseguinte, a obrigação de representação não ultrapassa o necessário a este respeito e a Directiva 77/799, invocada pela Comissão, não desempenha nenhum papel quanto ao cumprimento desta obrigação pelo contribuinte. Por outro lado, atendendo ao papel do representante fiscal, que é apenas obrigado a desempenhar obrigações acessórias de carácter formal, como a apresentação de declarações e a recepção de notificações, a Comissão não pode invocar utilmente a Directiva 2008/55, relativa à cobrança de impostos, que não está sequer em causa nas funções desempenhadas por este representante.

22 A República Portuguesa acrescenta que a Comissão também não pode invocar utilmente o artigo 18.º CE, que apenas visa as pessoas economicamente inactivas, não abrangidas pelo artigo 130.º do CIRS. Por fim, relativamente aos Estados que são partes no Acordo EEE, a jurisprudência relativa às restrições ao exercício das liberdades de circulação não pode ser integralmente transposta, na medida em que, de qualquer forma, o quadro de cooperação previsto pela Directiva 77/799 não existe neste contexto.

23 Nas suas alegações de intervenção, o Reino de Espanha conclui pela improcedência da acção, pelos mesmos fundamentos invocados pela República Portuguesa, insistindo no facto de a Comissão não ter apresentado provas do incumprimento alegado no que respeita aos não residentes cujos rendimentos são sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, sendo o referido incumprimento, baseado na sua própria interpretação da lei nacional em causa, puramente teórico.

24 Segundo o Reino de Espanha, relativamente aos outros não residentes, a Comissão não pode invocar o artigo 18.º CE, uma vez que não demonstrou que a medida nacional em causa se aplica a pessoas economicamente inactivas. Por outro lado, esta medida não é discriminatória, uma vez que a situação dos não residentes não é comparável à dos residentes nem desproporcionada em relação ao objectivo pretendido, que não pode ser atingido com as directivas invocadas pela Comissão, as quais, além do mais, estão a ser alteradas devido à sua falta de eficácia. Além disso, a Comissão não apresentou provas que demonstrassem em que medida a lei portuguesa é contrária aos Tratados no que respeita aos movimentos de capitais com Estados terceiros. Por fim, as directivas em matéria de assistência e cooperação não são aplicáveis nas relações com os Estados partes no Acordo EEE.

#### *Apreciação do Tribunal de Justiça*

Quanto à admissibilidade

25 Resulta do artigo 38.º, n.º 1, alínea c), do Regulamento de Processo e da jurisprudência a

ele relativa que a petição inicial deve conter o objecto do litígio e a exposição sumária dos fundamentos do pedido e que esta indicação deve ser suficientemente clara e precisa para permitir ao demandado preparar a sua defesa e ao Tribunal de Justiça exercer a sua fiscalização. Daqui resulta que os elementos essenciais de facto e de direito em que se funda uma acção devem decorrer, de forma coerente e compreensível, do texto da própria petição e que os pedidos desta última devem ser formulados de forma inequívoca, a fim de evitar que o Tribunal de Justiça se pronuncie *ultra petita* ou que não se pronuncie sobre uma acusação (v., nomeadamente, acórdão de 14 de Janeiro de 2010, Comissão/República Checa, C-343/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 26 e jurisprudência referida).

26 Com a presente acção, nos termos dos pedidos da sua petição, a Comissão visa obter a declaração de que a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.º CE e 56.º CE e dos correspondentes artigos do Acordo EEE.

27 No caso em apreço, deve realçar-se, em primeiro lugar, que resulta claramente dos fundamentos e argumentos expostos na petição da Comissão que esta critica a República Portuguesa por manter disposições legislativas contrárias aos princípios da livre circulação consagrados nos artigos invocados do Tratado CE e do Acordo EEE.

28 Em segundo lugar, a propósito dos argumentos relativos ao Acordo EEE, deve constatar-se que a petição era um tanto imprecisa a este respeito, limitando-se, após ter evocado uma violação dos artigos 18.º CE e 56.º CE, a considerar que existia uma violação dos «correspondentes artigos» deste acordo. É, contudo, pacífico que, por um lado, na sua réplica, a Comissão precisou que apenas pretendia invocar a violação do artigo 40.º do referido acordo. Por outro lado, de qualquer modo, há que realçar, como resulta do n.º 59 da contestação da República Portuguesa, que é manifesto que esta não podia razoavelmente equivocar-se quanto ao facto de a acusação da Comissão sobre o Acordo EEE visar efectivamente o artigo 40.º deste acordo. Nestas condições, a República Portuguesa pôde apresentar utilmente os seus meios de defesa a este respeito.

29 Em terceiro lugar, embora a República Portuguesa defenda que os argumentos apresentados pela Comissão na sua réplica tornam a sua argumentação incoerente e imprecisa, esta apreciação diz respeito ao mérito da argumentação e, uma vez que as acusações apresentadas são precisas, não põe em causa a admissibilidade da acção.

30 Por fim, ao invocar, na sua réplica, o carácter discriminatório da medida impugnada igualmente contra residentes que exercem temporariamente o seu direito de livre circulação, a Comissão limitou-se a responder à argumentação apresentada em sua defesa pela República Portuguesa, baseada no facto de a designação de um representante fiscal ser obrigatória quer para os residentes quer para os não residentes. Por conseguinte, esta resposta não deve ser analisada como um fundamento novo da Comissão.

31 Resulta das considerações precedentes que a acção deve ser julgada admissível.

Quanto ao alegado incumprimento

32 Deve examinar-se se, como defende a Comissão, o artigo 130.º do CIRS constitui uma restrição à livre circulação de capitais, consagrada nos artigos 56.º CE e 40.º do Acordo EEE, bem como à livre circulação de pessoas, consagrada no artigo 18.º CE.

– Quanto à violação do artigo 56.º, n.º 1, CE

33 É pacífico que o artigo 130.º do CIRS prevê uma obrigação de designar um representante



fiscal quer para os não residentes que obtêm rendimentos sujeitos ao imposto sobre o rendimento, quer para os residentes que se ausentem do território português por um período superior a seis meses. Quanto à questão de saber se essa disposição pode reger situações que entram no âmbito de aplicação do artigo 56.º CE, importa sublinhar que a República Portuguesa não contesta que a obrigação prevista no artigo 130.º do CIRS é aplicável aos movimentos de capitais ligados a investimentos imobiliários, invocados pela Comissão.

34 Segundo jurisprudência constante, os movimentos de capitais compreendem as operações pelas quais os não residentes efectuam investimentos imobiliários no território de um Estado-Membro, como resulta da nomenclatura dos movimentos de capitais que consta do anexo I da Directiva 88/361, conservando essa nomenclatura o valor indicativo que já previa para definir o conceito de movimentos de capitais (v. acórdãos de 25 de Janeiro de 2007, Festersen, C-370/05, Colect., p. I-1129, n.º 23, e de 11 de Outubro de 2007, ELISA, C-451/05, Colect., p. I-8251, n.º 59).

35 Por conseguinte, o artigo 130.º do CIRS é abrangido pelo âmbito de aplicação tanto do artigo 56.º, n.º 1, CE, que proíbe de modo geral as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros, como do artigo 40.º do Acordo EEE, que prevê uma restrição idêntica quanto às relações entre os Estados partes no referido acordo, quer sejam membros da União quer sejam membros da EFTA (v., no que respeita a este último artigo, acórdão de 28 de Outubro de 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, ainda não publicado na Colectânea, n.º 21).

36 Deve, pois, verificar-se se a obrigação prevista no artigo 130.º do CIRS constitui uma restrição aos movimentos de capitais.

37 A este respeito, é incontestável que, ao obrigar os contribuintes em causa a designar um representante fiscal, o artigo 130.º do CIRS impõe-lhes a obrigação de efectuar diligências e de, na prática, suportar o custo da remuneração deste representante. Tais obrigações são um incómodo para estes contribuintes, susceptível de os dissuadir de investirem capitais em Portugal e, nomeadamente, de aí fazerem investimentos imobiliários. Daqui decorre que a referida obrigação deve ser vista como uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelos artigos 56.º, n.º 1, CE e 40.º do Acordo EEE.

38 Contudo, ao alegar que o objectivo prosseguido com a obrigação de designar um representante fiscal visa garantir a eficácia dos controlos fiscais e o combate à evasão fiscal no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, a República Portuguesa invoca, desse modo, sem ser contestada pela Comissão, uma razão imperiosa de interesse geral, susceptível de justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado (v., nomeadamente, acórdão ELISA, já referido, n.º 81, e acórdãos de 18 de Dezembro de 2007, A, C-101/05, Colect., p. I-11531, n.º 55, e de 11 de Junho de 2009, X e Pässeenheim-van Schoot, C-155/08 e C-157/08, Colect., p. I-5093, n.º 45).

39 Contudo, segundo a Comissão, a exigência prevista pela legislação nacional em causa é desproporcionada relativamente aos objectivos prosseguidos, dado que os mecanismos oferecidos pela Directiva 2008/55 e pela Directiva 77/799 são suficientes para atingir esse objectivo.

40 No que diz respeito à Directiva 77/799, importa recordar que, ao abrigo das disposições combinadas dos n.os 1, 3 e 4 do seu artigo 1.º, as autoridades competentes dos Estados-Membros trocam todas as informações que lhes permitam o estabelecimento correcto, nomeadamente, dos impostos sobre o rendimento. Nos termos do artigo 2.º desta directiva, essa troca de informações é feita mediante pedido da autoridade competente do Estado-Membro em causa. Como resulta do artigo 3.º da referida directiva, as autoridades competentes dos

Estados?Membros trocam também informações, sem necessidade de pedido prévio, de forma automática, para determinadas categorias de situações visadas na directiva, ou ainda, segundo o artigo 4.º da mesma, de forma espontânea. Por último, segundo o artigo 11.º da Directiva 77/799, as suas disposições não prejudicam a execução de obrigações mais amplas no que respeita à troca de informações que resultem de outros actos jurídicos (acórdão ELISA, já referido, n.os 39, 40 e 42).

41 A República Portuguesa sustenta, contudo, que só pode apresentar um pedido de informações ao abrigo do artigo 2.º da Directiva 77/799 se, previamente, dispuser de elementos de informação suficientes, o que exige, precisamente, um representante fiscal com residência em território português, a quem a Administração Fiscal possa exigir, directa e pessoalmente, o cumprimento de todos os deveres declarativos pertinentes por conta do contribuinte não residente.

42 A este respeito, há que recordar que, segundo jurisprudência constante, uma justificação baseada no combate à fraude fiscal só pode ser aceite se visar esquemas puramente artificiais cujo objectivo consista em contornar a legislação fiscal, o que exclui qualquer presunção geral de fraude. Consequentemente, uma presunção geral de evasão ou de fraude fiscal não basta para justificar uma medida fiscal que frustre os objectivos do Tratado (v. acórdão ELISA, já referido, n.º 91 e jurisprudência referida).

43 Ora, ao visar, nomeadamente, todos os contribuintes não residentes que obtêm rendimentos que exigem a apresentação de uma declaração fiscal, a obrigação de designar um representante fiscal faz recair sobre toda uma categoria de contribuintes, pelo simples facto de não serem residentes, uma presunção de evasão ou de fraude fiscal que, por si só, não pode justificar a frustração dos objectivos do Tratado através de tal obrigação.

44 Além disso, quando tenham sido dissimulados elementos tributáveis às autoridades fiscais de um Estado-Membro e estas não disponham de nenhum indício que permita iniciar um inquérito, não se verifica que a obrigação de designação de um representante fiscal implique, por si só, a revelação de tais indícios e remedeie as alegadas insuficiências dos mecanismos de troca de informações resultantes da Directiva 77/799.

45 Assim sendo, não está provado que, caso um contribuinte não residente em Portugal não cumpra as suas obrigações declarativas e se verifique que o imposto devido não foi pago, os mecanismos de assistência mútua das autoridades fiscais competentes dos Estados-Membros, invocados pela Comissão e tal como estão previstos em matéria de impostos directos pela Directiva 77/799, não sejam suficientes para estes impostos serem efectivamente cobrados. Por conseguinte, não há necessidade de proceder à mesma verificação no que respeita aos mecanismos previstos em matéria de cobrança desses impostos na Directiva 2008/55, mesmo supondo que esta fosse aplicável *ratione temporis* ao caso em apreço.

46 Daqui resulta que a obrigação de designação de um representante fiscal ultrapassa o necessário para atingir o objectivo de combate à fraude fiscal e que, por conseguinte, a Comissão tem razão ao sustentar que a referida obrigação constitui, para os contribuintes não residentes que obtêm rendimentos que exigem a apresentação de uma declaração fiscal, uma restrição não justificada à livre circulação de capitais consagrada no artigo 56.º CE.

47 Por outro lado, a obrigação de designar um representante fiscal não constitui uma resposta apropriada ou necessária ao «problema prático» da impossibilidade, alegada pela República Portuguesa, de estabelecer relações directas com os contribuintes não residentes, devido à distância física que os separa das entidades administrativas em causa, sendo esta distância um empecilho ao bom funcionamento das referidas entidades. Com efeito, atendendo aos meios de

comunicação modernos, seria possível obrigar os contribuintes não residentes a comunicarem às autoridades fiscais portuguesas uma morada nouro Estado? Membro, que não a República Portuguesa, para todas as notificações efectuadas por estas autoridades fiscais. Como realça a Comissão, nos casos em que seja essencial a presença física do contribuinte, bastaria dar-lhe a possibilidade de optar pela designação de um representante fiscal, em vez de impor uma obrigação geral de designação de tal representante.

48 Em contrapartida, deve constatar-se que, como defende a República Portuguesa, a obrigação de designação de um representante fiscal prevista no artigo 130.º do CIRS, com vista, como precisa o referido artigo, a representar os não residentes perante a Direcção-Geral dos Impostos e a garantir o cumprimento das suas obrigações fiscais, não se impõe aos contribuintes que apenas obtêm rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, em relação aos quais não há obrigação de apresentação de uma declaração fiscal.

49 Com efeito, é pacífico que, por força das disposições conjugadas do artigo 3.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 463/79 e do Despacho n.º 21 305/2003, os substitutos tributários, que são as entidades que procedem à retenção do imposto devido sobre os rendimentos sujeitos à referida retenção, pagam o referido imposto em nome e por conta destes contribuintes. A este título, eles próprios têm a obrigação de proceder a uma inscrição junto da Administração Fiscal e, por isso, já representam os referidos contribuintes junto desta e cumprem por eles todas as formalidades declarativas relativas a esses rendimentos. Consequentemente, a Comissão não pode defender com sucesso que, na realidade, esse dispositivo apenas resulta da circular n.º 14/93, que, atendendo ao seu valor jurídico, não permite aos contribuintes em causa determinar claramente a sua situação quanto à obrigação prevista no artigo 130.º do CIRS. Nestas condições, não se pode considerar provado, em relação aos não residentes que apenas obtêm rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, o incumprimento das disposições do artigo 56.º CE, constatado no n.º 46 do presente acórdão.

– Quanto à violação do artigo 40.º do Acordo EEE

50 Um dos principais objectivos do Acordo EEE é a realização mais completa possível da livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais em todo o EEE, de modo a que o mercado interno realizado no território da União seja alargado aos Estados da EFTA. Nesta perspectiva, várias disposições do referido acordo visam assegurar uma interpretação tão uniforme quanto possível do mesmo em todo o EEE (v. parecer 1/92, de 10 de Abril de 1992, Colect., p. I-2821). Compete ao Tribunal de Justiça, neste domínio, assegurar que as normas do Acordo EEE de conteúdo idêntico às do Tratado sejam interpretadas de modo uniforme nos Estados-Membros (acórdãos de 23 de Setembro de 2003, Ospelt e Schlössle Weissenberg, C-452/01, Colect., p. I-9743, n.º 29, e de 19 de Novembro de 2009, Comissão/Itália, C-540/07, Colect., p. I-10983, n.º 65).

51 Daqui resulta que, embora as restrições à livre circulação de capitais entre nacionais de Estados partes no Acordo EEE devam ser apreciadas à luz do artigo 40.º e do Anexo XII do referido acordo, essas disposições têm o mesmo valor jurídico que as disposições, em essência, idênticas, do artigo 56.º CE (v. acórdão de 11 de Junho de 2009, Comissão/Países Baixos, C-521/07, Colect., p. I-4873, n.º 33, e acórdão Comissão/Itália, já referido, n.º 66).

52 Por conseguinte, pelos fundamentos expostos no exame da acção da Comissão ao abrigo do artigo 56.º, n.º 1, CE, deve considerar-se que a obrigação de designação de um representante fiscal, a que a legislação portuguesa sujeita os não residentes, constitui uma restrição à livre circulação de capitais, na acepção do artigo 40.º do Acordo EEE.

53 Importa, contudo, constatar que, como resulta dos n.os 43 a 46 do presente acórdão, não

se pôde considerar que esta restrição é justificada ao abrigo do artigo 56.º CE, com base na razão imperativa de interesse geral que visa assegurar a eficácia dos controlos fiscais e o combate à evasão fiscal, uma vez que a mesma ultrapassa o necessário para atingir tal objectivo e que não está provado que os mecanismos de assistência mútua das autoridades fiscais competentes dos Estados-Membros, no domínio dos impostos directos, de que a República Portuguesa dispõe por força da Directiva 77/799, são insuficientes para atingir esse mesmo objectivo.

54 Contudo, como já decidiu o Tribunal de Justiça, a jurisprudência relativa às restrições ao exercício das liberdades de circulação dentro da União não pode ser inteiramente transposta para os movimentos de capitais entre Estados-Membros e Estados terceiros, uma vez que estes movimentos se inscrevem num contexto jurídico diferente (v. acórdãos, já referidos, A, n.º 60, e Comissão/Itália, n.º 69).

55 No caso em apreço, importa realçar que o quadro de cooperação entre as autoridades competentes dos Estados-Membros, previsto pela Directiva 77/799 e pela Directiva 2008/55, na medida em que esta última seja relevante no presente processo, não existe entre estas autoridades e as autoridades competentes de um Estado terceiro, quando este último não assumiu nenhum compromisso de assistência mútua.

56 A este respeito, na sua resposta às observações apresentadas pelo Governo espanhol nas suas alegações de intervenção apresentadas em apoio dos pedidos da República Portuguesa, ao limitar-se a referir, de maneira muito geral, as convenções que vinculam esta última aos Estados que pertencem ao EEE e que não são membros da União, a Comissão não provou que as referidas convenções incluíam efectivamente mecanismos de troca de informações suficientes para verificar e controlar as declarações apresentadas pelos sujeitos passivos residentes nesses Estados.

57 Nestas condições, deve considerar-se que a obrigação de designação de um representante fiscal, na medida em que visa os contribuintes residentes nos Estados partes no Acordo EEE e que não são membros da União, não ultrapassa o necessário para atingir o objectivo que visa garantir a eficácia dos controlos fiscais e o combate à evasão fiscal.

58 Por conseguinte, há que julgar a acção improcedente no que respeita à violação, pela República Portuguesa, das obrigações que lhe incumbem por força do disposto no artigo 40.º do Acordo EEE.

– Quanto à violação do artigo 18.º CE

59 A Comissão pede ainda ao Tribunal de Justiça que declare que a República Portuguesa não cumpriu as suas obrigações decorrentes do artigo 18.º CE.

60 Na medida em que as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais se opõem à legislação controvertida, não é necessário apreciar separadamente a referida legislação à luz do artigo 18.º CE, referente à livre circulação de pessoas (v., por analogia, acórdão de 26 de Outubro de 2006, Comissão/Portugal, C-345/05, Colect., p. I-10633, n.º 45).

61 Resulta do acima exposto que se deve constatar que, pelo facto de ter aprovado e de manter em vigor o artigo 130.º do CIRS, que impõe aos contribuintes não residentes a obrigação de designar um representante fiscal em Portugal, quando obtenham rendimentos em relação aos quais é exigida a apresentação de uma declaração fiscal, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.º CE.

## **Quanto às despesas**

62 Nos termos do artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 3, do mesmo regulamento, se cada parte obtiver vencimento parcial, ou perante circunstâncias excepcionais, o Tribunal de Justiça pode determinar que as despesas sejam repartidas entre as partes ou que cada uma das partes suporte as suas próprias despesas.

63 No presente processo, deve atender-se a que foram julgadas improcedentes as acusações da Comissão relativas, por um lado, às exigências resultantes do artigo 56.º CE, no que respeita aos contribuintes que apenas obtêm rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, e, por outro, às exigências resultantes do Acordo EEE.

64 Por conseguinte, há que condenar a República Portuguesa a suportar três quartos da totalidade das despesas, sendo a Comissão condenada a suportar o restante quarto.

65 Nos termos do artigo 69.º, n.º 4, primeiro parágrafo, do mesmo regulamento, o Estado-Membro que interveio no litígio suportará as suas próprias despesas. O Reino de Espanha suportará, por isso, as suas próprias despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) decide:

- 1) **Pelo facto de ter aprovado e de manter em vigor o artigo 130.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que impõe aos contribuintes não residentes a obrigação de designar um representante fiscal em Portugal, quando obtenham rendimentos em relação aos quais é exigida a apresentação de uma declaração fiscal, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.º CE.**
- 2) **A acção é julgada improcedente quanto ao restante.**
- 3) **A República Portuguesa é condenada em três quartos das despesas. A Comissão Europeia é condenada no restante quarto.**
- 4) **O Reino de Espanha suportará as suas próprias despesas.**

Assinaturas

\* Língua do processo: português.