

Cauza C-267/09

Comisia Europeană

împotriva

Republicii Portugheze

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Libera circulație a capitalurilor – Articolul 56 CE și articolul 40 din Acordul privind SEE – Restricții – Impozitare directă – Contribuabili nerezidenți – Obligația de a desemna un reprezentant fiscal”

Sumarul hotărârii

1. *Libera circulație a capitalurilor – Restricții – Legislație fiscală – Impozit pe venit – Reglementare națională care impune contribuabililor nerezidenți desemnarea unui reprezentant fiscal*

(art. 56 CE, Directiva 77/799 a Consiliului)

2. *Acorduri internaționale – Acordul de instituire a Spațiului Economic European – Libera circulație a capitalurilor – Restricții – Legislație fiscală – Impozit pe venit – Reglementare națională care impune contribuabililor nerezidenți desemnarea unui reprezentant fiscal*

(Acordul privind SEE, art. 40; Directivele 77/799 și 2008/55 ale Consiliului)

1. Deși garantarea eficacității controalelor fiscale și combaterea evaziunii fiscale pot constitui un motiv imperativ de interes general de natură să justifice o restricție privind exercitarea libertăților fundamentale garantate prin tratat, o astfel de justificare nu poate fi admisă decât dacă următoarele montaje pur artificiale, al căror scop este ocolirea legii fiscale, ceea ce exclude orice prezumție generală de fraudă. O prezumție generală de evaziune sau de fraudă fiscală nu poate fi suficientă pentru a justifica o măsură fiscală care aduce atingere obiectivelor tratatului. Or, o obligație de a desemna un reprezentant fiscal care vizează toți contribuabilii nerezidenți care obțin venituri pentru care este impusă prezentarea unei declarații fiscale de natură în privința unei întregi categorii de contribuabili, din cauza simplului fapt că nu sunt rezidenți, unei prezumții de evaziune sau de fraudă fiscală care nu poate justifica în sine atingerea adusă obiectivelor tratatului.

O asemenea obligație constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor consacrată la articolul 56 CE, care nu poate fi considerată justificată întrucât depășește ceea ce este necesar pentru a atinge un asemenea obiectiv și nu s-a stabilit că mecanismele de asistență reciprocă, de care dispune fiecare stat membru în temeiul Directivei 77/799 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și indirecte, ar fi insuficiente pentru a atinge același obiectiv.

În consecință, nu își îndeplinește obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 CE un stat membru care menține în vigoare o reglementare fiscală care impune contribuabililor nerezidenți să desemneze un reprezentant fiscal în acest stat membru în cazul în care obțin venituri pentru care este obligatorie prezentarea unei declarații fiscale.

(a se vedea punctele 38, 42, 43, 53 și 61 și dispozitiv 1)

2. În cazul în care unele restricții privind libera circulație a capitalurilor între resortisanții statelor semnatare ale Acordului privind Spațiul Economic European (SEE) trebuie apreciate din perspectiva articolului 40 și a anexei XII la acordul menționat, aceste dispoziții prezintă aceeași valoare juridică precum dispozițiile, identice în esență, ale articolului 56 CE. Cu toate acestea, jurisprudența referitoare la restricțiile privind exercitarea libertăților de circulație în cadrul Uniunii nu poate fi transpusă în întregime în cazul circulației capitalurilor între statele membre și statele terțe, astfel de mișcări de capitaluri înscriindu-se într-un context juridic diferit.

Astfel, deși obligația de a desemna un reprezentant fiscal la care legislația unui stat membru supune nerezidenții constituie o restricție nejustificată conform articolului 56 CE, aceasta nu înseamnă că o astfel de restricție nu poate fi justificată conform articolului 40 din Acordul privind SEE.

Astfel, întrucât, pe de o parte, cadrul cooperării dintre autoritățile competente ale statelor membre, stabilit prin Directiva 77/799 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și indirecte, precum și prin Directiva 2008/55 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor privind anumite cotizații, drepturi, taxe și alte măsuri, nu există între respectivele autorități ale statelor membre și autoritățile competente ale unui stat terț, în cazul în care acesta din urmă nu și-a asumat nicio obligație de asistență reciprocă, și întrucât, pe de altă parte, convențiile dintre statul membru în cauză și statele care aparțin SEE și nu sunt membre ale Uniunii nu cuprind efectiv mecanisme de schimb de informații suficiente pentru a verifica și a controla declarațiile prezentate de persoanele impozabile cu reședință în aceste state, obligația de desemnare a unui reprezentant fiscal, în măsura în care vizează contribuabilii cu reședință în statele pârți la Acordul privind SEE și care nu sunt membre ale Uniunii, nu depășește ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivul privind garantarea eficacității controalelor fiscale și combaterea evaziunii fiscale.

(a se vedea punctele 51, 52 și 54-57)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

5 mai 2011(*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Libera circulație a capitalurilor – Articolul 56 CE și articolul 40 din Acordul privind SEE – Restricții – Impozitare directă – Contribuabili nerezidenți – Obligația de a desemna un reprezentant fiscal”

În cauza C-267/09,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 15 iulie 2009,

Comisia Europeană, reprezentată de domnii R. Lyal și G. Braga da Cruz, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamant,

împotriva

Republicii Portugheze, reprezentată de domnul L. Inez Fernandes, în calitate de agent,

pârât,

susținut de:

Regatul Spaniei, reprezentat de domnul M. Muñoz Pérez, în calitate de agent,

intervenient,

CURTEA (Camera a patra),

compus din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președintele de cameră, domnii K. Schiemann și L. Bay Larsen, doamnele C. Toader și A. Prechal, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că, prin adoptarea și menținerea în vigoare a articolului 130 din Codul privind impozitul pe venitul persoanelor fizice (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, denumit în continuare „CIRS”), care impune contribuabililor nerezidenți să desemneze un reprezentant fiscal în Portugalia, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 18 CE și 56 CE, precum și al articolelor corespunzătoare din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4, denumit în continuare „Acordul privind SEE”).

Cadrul juridic

Acordul privind SEE

2 Articolul 40 din Acordul privind SEE prevede:

„În cadrul dispozițiilor prezentului acord, nu există restricții între părțile contractante cu privire la circulația capitalului aparținând persoanelor rezidente în statele membre ale [Uniunii Europene] sau în statele [Asociației Europene a Liberului Schimb (AELS)] sau discriminări pe bază de cetățenie sau pe baza locului de reședință al părților sau a locului unde este investit acest

capital. Anexa XII conține dispozițiile necesare pentru punerea în aplicare a prezentului articol.”

3 Anexa XII la Acordul privind SEE, intitulat „Libera circulație a capitalurilor”, face trimitere la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10). În temeiul articolului 1 alineatul (1) din această directivă, mișcările de capital se clasifică în conformitate cu nomenclatorul prezentat în anexa I la directiva menționată.

Reglementarea națională

4 Articolul 130 din CIRS este redactat astfel:

„Reprezentanți

1. Nerezidenții care obțin venituri supuse [impozitului pe venit], precum și rezidenții care părăsesc teritoriul național pentru o perioadă mai lungă de șase luni sunt obligați să desemneze în scopuri fiscale o persoană fizică sau juridică, cu domiciliul sau cu sediul în Portugalia, înscrinată să îi reprezinte la Direcția generală a impozitelor și să asigure îndeplinirea obligațiilor lor fiscale.

2. Desemnarea menționată la alineatul 1, care se efectuează în cadrul declarației de începere a activității, de modificare sau de înregistrare fiscală, trebuie să menționeze în mod expres acceptarea reprezentantului.

3. În cazul nerespectării dispozițiilor alineatului 1, și independent de sancțiunile aplicabile în speță, nu este necesară efectuarea notificărilor prevăzute de prezentul cod, fără a aduce atingere posibilității persoanelor impozabile de a lua cunoștință de elementele care le privesc prin adresarea la serviciul competent.”

5 Decretul/lege nr. 463/79 din 30 noiembrie 1979, în versiunea aplicabilă în speță, prevede la articolele 2 și 3:

„Articolul 2

1. În scopul atribuirii numărului de identificare fiscală, toate persoanele fizice care obțin venituri supuse impozitului, chiar și cele scutite de plata acestui impozit, sunt obligate să se înscrie la un centru de impozite sau la un serviciu de asistență a contribuabililor. În acest scop, respectivele persoane depun un formular completat în mod corespunzător potrivit modelului nr. 1, însoțit de modelul nr. 3 în cazul desemnării unui reprezentant fiscal de către un contribuabil nerezident [...]

[...]

Articolul 3

[...]

5. În ceea ce privește persoanele impozabile nerezidente care nu obțin pe teritoriul portughez decât venituri supuse unei reineri la sursă, înscrierea vizată la articolul 2 alineatul 1 se efectuează de mandatarii fiscali prin prezentarea formularului tip care trebuie să fie adoptat prin decret al ministrului de finanțe.”

6 Formularul tip a fost adoptat prin Decretul nr. 21.305/2003 (*Diário da República*, seria II, nr. 256 din 5 noiembrie 2003, p. 16629), care precizează că acest document este destinat exclusiv

înscrierii în scopul atribuirii unui număr de identificare fiscal? entit?ilor nerezidente ale c?ror venituri ob?inute pe teritoriul portughez sunt supuse numai unei re?ineri la surs? ?i nu prive?te entit?ile care, de?i sunt nerezidente, au obliga?ia legal? de a ob?ine un număr de identificare fiscal?. Acela?i decret precizeaz?, pe de alt? parte, c? înscrierea este obligatorie pentru entit?ile care trebuie s? procedeze la re?inerea la surs? a impozitului.

7 Circulara nr. 14/93 din 31 mai 1993 a Direc?iei generale a impozitelor prevede la punctul 4:

„Desemnarea unui reprezentant fiscal nu este obligatorie în cazul în care un nerezident nu ob?ine pe teritoriul portughez decât venituri supuse unei re?ineri la surs?, în m?sura în care ob?inerea unor astfel de venituri nu creeaz? pentru acesta obliga?ii accesorii pe care trebuie s? le îndeplineasc?.”

Procedura precontencioas?

8 Comisia a adresat Republicii Portugheze, la 18 iulie 2007, o scrisoare de punere în întârziere în care sus?inea c? obliga?ia nereziden?ilor de a desemna un reprezentant fiscal cu re?edin?a în Portugalia era susceptibil? de a fi incompatibil? cu dreptul comunitar ?i cu Acordul privind SEE. Astfel, Comisia considera c? dispozi?iile în cauz? se puteau dovedi discriminatorii ?i puteau constitui o înc?lcare a articolelor 18 CE ?i 56 CE, precum ?i a articolelor corespunz?toare din Acordul privind SEE.

9 Printr?o scrisoare din 18 octombrie 2007, Republica Portughez? a contestat aceste motive.

10 La 26 iunie 2008, Comisia a adresat Republicii Portugheze un aviz motivat prin care aceasta a fost invitat? s? ia m?surile necesare pentru a se conforma avizului respectiv în termen de dou? luni de la primirea sa.

11 Printr?o scrisoare din 11 februarie 2009, Republica Portughez? a r?spuns acestui aviz motivat sus?inând c? dispozi?iile articolului 130 din CIRS nu erau incompatibile cu libert?ile recunoscute de Tratatul CE ?i de Acordul privind SEE sau c? acestea erau justificate din motive imperative de interes general, printre care figura obiectivul privind asigurarea eficacit?ii controalelor fiscale ?i lupta împotriva evaziunii fiscale.

12 Întrucât a considerat aceste explica?ii nesatisf?c?toare, Comisia a decis s? introduc? prezenta ac?iune.

Cu privire la ac?iune

Argumentele p?r?ilor

13 Comisia sus?ine c? articolul 130 din CIRS instituie o obliga?ie general? de a desemna un reprezentant fiscal, care este aplicabil? atât nereziden?ilor care ob?in venituri supuse impozitului pe venit, cât ?i reziden?ilor care p?r?sesc teritoriul na?ional pentru o perioad? mai lung? de ?ase luni. Pe de o parte, aceast? regul? general? ?i lipsit? de ambiguitate nu ar scuti de aceast? obliga?ie nereziden?ii care ob?in numai venituri supuse unei re?ineri la surs?. Excep?ia care ar viza, potrivit Republicii Portugheze, aceast? categorie de nereziden?i nu poate fi dedus? din normele administrative pe care le invoc? acest stat membru, ?i anume Decretul/lege nr. 463/79 ?i Decretul nr. 21.305/2003. O asemenea excep?ie nu ar fi prev?zut? decât printr?o simpl? circular?, care, având în vedere locul s?u în ierarhia normelor, nu ar putea avea prioritate fa?? de dispozi?iile clare ale articolului 130 din CIRS.

14 Pe de alt? parte, pentru nereziden?ii care ob?in în Portugalia venituri care impun prezentarea unei declara?ii fiscale, obliga?ia de a desemna un reprezentant fiscal este, potrivit

Comisiei, contrar? liberei circula?ii a persoanelor ?i a capitalurilor, în m?sura în care aceasta se dovede?te atât discriminatorie, cât ?i dispropor?ionat? în raport cu obiectivul care urm?re?te asigurarea eficacit??ii controlului fiscal ?i lupta împotriva evaziunii fiscale. Astfel, în afara faptului c? acest obstacol în calea liberei alegeri exercitate de contribuabil ar conduce în practic? ?i în majoritatea cazurilor la impunerea unei obliga?ii financiare nereziden?ilor, procedul re?inut ar fi excesiv în raport cu obiectivul urm?rit, întrucât acesta ar putea fi atins în aceea?i m?sur? prin recurgerea la Directiva 2008/55/CE a Consiliului din 26 mai 2008 privind asisten?a reciproc? în materie de recuperare a crean?elor privind anumite cotiza?ii, drepturi, taxe ?i alte m?suri (JO L 150, p. 28), cât ?i prin recurgerea la Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asisten?a reciproc? acordat? de autorit??ile competente din statele membre în domeniul impozit?rii directe ?i indirecte (JO L 336, p. 15, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 (JO L 76, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 129, denumit? în continuare „Directiva 77/799”).

15 În ceea ce prive?te situa?ia persoanelor impozabile cu re?edin?a în state ter?e sau în state care apar?in Spa?iului Economic European (SEE), dar care nu sunt membre ale Uniunii, Comisia subliniaz?, pe de o parte, c? conven?iile încheiate de Republica Portughez? cu Regatul Norvegiei ?i cu Republica Islanda permit deja un schimb de informa?ii în domeniul fiscal ?i, pe de alt? parte, c? dispozi?iile legislative în cauz? nu s?ar putea aplica în mod valabil, potrivit dreptului Uniunii, decât în cazurile în care aceste persoane impozabile au re?edin?a într?o ?ar? care nu a încheiat cu Republica Portughez? o conven?ie în materia evit?rii dublei impunerii care s? prevad? un astfel de schimb de informa?ii.

16 Comisia arat? de asemenea c? articolul 18 CE poate fi invocat în mod util în spe?? ?i c? acest articol nu face distinc?ie între cet??enii care sunt activi din punct de vedere economic ?i cei care nu sunt activi din punct de vedere economic. Întrucât obliga?ia stabilit? la articolul 130 din CIRS nu prive?te numai persoanele active din punct de vedere economic, aceasta este, prin urmare, discriminatorie fa?? de toate persoanele care î?i exercit?, fie ?i cu titlu temporar, dreptul la liber? circula?ie în spa?iul comunitar, consacrat la articolul 18 CE.

17 Republica Portughez? contest? admisibilitatea unei p?r?i a argumenta?iei Comisiei. Astfel, în memoriul s?u în replic?, aceasta ?i?ar fi prezentat în mod inexact ?i incoerent motivul privind nereziden?ii supu?ii unei re?inerii la surs?. Pe de alt? parte, sus?inând în acela?i memoriu c? articolul 130 din CIRS ar fi discriminatoriu nu numai fa?? de nereziden?i, ci ?i fa?? de toate persoanele care ?i?au exercitat dreptul la libera circula?ie, Comisia ar fi invocat pe parcursul procesului un motiv nou, cu înc?lcarea prevederilor articolului 42 alineatul (2) din Regulamentul de procedur? al Cur?ii. În plus, aceasta nu ?i?ar fi formulat în mod coerent ?i comprehensibil motivele referitoare la Acordul privind SEE, neprecizând la ce articole din acest acord f?cea trimitere, de?i acesta nu cuprinde dispozi?ii corespunz?toare articolului 18 CE.

18 Pe fond, ?i în ceea ce prive?te, în primul rând, contribuabilii nereziden?i care nu ob?in în Portugalia decât venituri supuse unei re?inerii la surs?, Republica Portughez? sus?ine c? Comisia nu se poate raporta numai la textul articolului 130 din CIRS pentru a stabili neîndeplinirea obliga?iilor invocat?, întrucât această dispozi?ie, astfel cum este efectiv interpretat? ?i aplicat?, nu ar prevedea, pentru ace?ti contribuabili, o obliga?ie de desemnare a unui reprezentant fiscal.

19 Astfel, ar rezulta din procedura de înregistrare simplificat? prev?zut? prin Decretul/lege nr. 463/79 ?i prin Decretul nr. 21.305/2003 care este aplicabil? contribuabililor men?iona?i c?, întrucât întreprinderile, care au calitatea de „mandatari fiscali”, realizeaz? ele însele re?inerea la surs? ?i sunt responsabile de aceasta, ?i în lipsa oric?rei alte obliga?ii accesorii, ace?ti contribuabili nu ar avea nicio obliga?ie de a desemna un reprezentant fiscal.

20 În ceea ce prive?te, în al doilea rând, nereziden?ii care ob?in în Portugalia venituri care

impun prezentarea unei declarații fiscale, Republica Portugheză susține că, întrucât articolul 130 din CIRS are drept obiectiv garantarea îndeplinirii efective a formalităților care se impun contribuabililor care locuiesc în afara teritoriului portughez, această măsură nu ar fi discriminatorie, întrucât s-ar aplica în aceleași condiții rezidenților și nerezidenților. În plus, întrucât normele naționale nu ar prevedea că mandatul de reprezentare ar avea un caracter oneros, un asemenea caracter ar fi străin legislației fiscale în cauză. Comisia nu ar putea, așadar, să prezume existența unei sarcini financiare și nu ar justifica, prin urmare, pretinsa neîndeplinire a obligațiilor.

21 Republica Portugheză susține de asemenea că, în condițiile prevăzute la articolul 58 alineatul (1) CE, articolul 130 din CIRS vizează asigurarea eficacității controalelor fiscale și lupta împotriva evaziunii fiscale, motive imperative de interes general care justifică o restricție a exercitării libertăților fundamentale garantate prin tratat. Obligația de reprezentare nu ar depăși, așadar, ceea ce este necesar în această privință și Directiva 77/799, invocată de Comisie, nu ar juca niciun rol în ceea ce privește respectarea de către contribuabil a acestei obligații. Pe de altă parte, având în vedere rolul reprezentantului fiscal, care trebuie să îndeplinească numai obligații accesorii cu caracter formal, precum prezentarea declarațiilor și primirea notificărilor, Comisia nu poate invoca în mod util Directiva 2008/55, care privește recuperarea impozitului, care nu este în niciun mod vizată în cadrul funcțiilor exercitate de acest reprezentant.

22 Republica Portugheză adaugă că, mai mult, Comisia nu poate invoca în mod util articolul 18 CE, care nu ar viza decât persoanele inactive din punct de vedere economic, care nu sunt vizate de articolul 130 din CIRS. În sfârșit, în privința statelor care sunt părți la Acordul privind SEE, jurisprudența referitoare la restricțiile privind exercitarea libertăților de circulație nu poate fi transpusă integral, cadrul de cooperare stabilit de Directiva 77/799 neexistând, în orice caz, în acest context.

23 În memoriul său în intervenție, Regatul Spaniei solicită respingerea acțiunii pentru aceleași motive ca și cele invocate de Republica Portugheză, insistând asupra faptului că Comisia nu ar fi făcut dovada pretensei neîndepliniri a obligațiilor în ceea ce privește nerezidenții ale căror venituri sunt supuse unei reineri la sursă, neîndeplinire a obligațiilor care, întemeiat pe propria interpretare a legii naționale în cauză, ar fi pur teoretică.

24 Pentru ceilalți nerezidenți, potrivit Regatului Spaniei, Comisia nu poate invoca articolul 18 CE, întrucât aceasta nu ar stabili că măsura națională în cauză se aplică unor persoane inactive din punct de vedere economic. Pe de altă parte, această măsură nu ar fi nici discriminatorie, întrucât situația nerezidenților nu este comparabilă cu cea a rezidenților, nici disproporționată în raport cu obiectivul urmărit, care nu ar putea fi atins prin directivele invocate de Comisie, care, de altfel, sunt în curs de modificare din cauza ineficienței lor. Pe de altă parte, Comisia nu ar fi prezentat niciun element de probă a caracterului contrar tratatelor al aplicării legii portugheze mișcărilor de capital cu statele terțe. În sfârșit, directivele privind asistența și cooperarea nu ar fi aplicabile în relațiile cu statele părți la Acordul privind SEE.

Aprecierea Curții

Cu privire la admisibilitate

25 Din articolul 38 alineatul (1) litera (c) din Regulamentul de procedură al Curții și din jurisprudența referitoare la acesta rezultă că orice cerere introductivă de instanță trebuie să cuprindă obiectul litigiului și expunerea sumară a motivelor și că această mențiune trebuie să fie suficient de clară și de precisă pentru a permite părților să își pregătească apărarea, iar Curții să își exercite controlul. Din cele arătate rezultă că elementele esențiale de fapt și de drept pe care se întemeiază o acțiune trebuie să rezulte în mod coerent și comprehensibil din chiar textul cererii, iar concluziile acesteia din urmă trebuie să fie formulate într-un mod neechivoc, astfel

încât Curtea s-a nu se pronunțe *ultra petita* sau s-a nu omit? s-a se pronunțe asupra unei obiecții (a se vedea în special Hotărârea din 14 ianuarie 2010, Comisia/Republica Cehă, C-343/08, Rep., p. I-275, punctul 26 și jurisprudența citată).

26 Prin prezenta acțiune, Comisia urmărește, potrivit concluziilor sale din cererea introductivă, constatarea faptului că Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 18 CE și 56 CE, precum și al articolelor corespunzătoare din Acordul privind SEE.

27 În speță, trebuie să se arate, în primul rând, că rezultat cu claritate din motivele și din argumentele expuse în cererea introductivă a Comisiei că aceasta impută Republicii Portugheze menținerea unor dispoziții legislative care ar fi contrare principiilor liberei circulații consacrate de articolele invocate din Tratatul CE și din Acordul privind SEE.

28 În al doilea rând, în ceea ce privește argumentarea referitoare la Acordul privind SEE, trebuie să se constate că, desigur, cererea introductivă era oarecum imprecisă în această privință, limitându-se, după ce a amintit o încălcare a articolelor 18 CE și 56 CE, să invoce o încălcare a „articolelor corespunzătoare” din acest acord. Totuși, este cert că, pe de o parte, Comisia a precizat în replica sa că intenționa să invoce numai nerespectarea articolului 40 din acordul menționat. Pe de altă parte, și în orice caz, trebuie să se arate că, după cum reiese din cuprinsul punctului 59 din memoriul în apărare al Republicii Portugheze, este vădit că aceasta din urmă nu putea avea în mod rezonabil îndoiele asupra faptului că motivul Comisiei care se raporta la Acordul privind SEE viza în mod efectiv articolul 40 din acest acord. În aceste condiții, Republica Portugheză a fost în măsură să își susțină în mod util, în această privință, motivele în apărare.

29 În al treilea rând, deși Republica Portugheză susține că argumentele prezentate de Comisie în replica sa fac argumentarea acesteia incoerentă și inexactă, această apreciere se raportează la temeinicia respectivei argumentări și nu pune sub semnul întrebării admisibilitatea acțiunii, din moment ce motivele invocate sunt precise.

30 În sfârșit, prin invocarea, în replica sa, a caracterului discriminatoriu al măsurii contestate deopotrivă împotriva rezidenților care își exercită temporar dreptul la liberă circulație, Comisia și-a limitat și răspunsul la argumentarea prezentată în apărare de Republica Portugheză și întemeiat pe faptul că desemnarea unui reprezentant fiscal se impunea atât rezidenților, cât și nerezidenților. Acest răspuns nu poate fi analizat, așadar, ca un motiv nou al Comisiei.

31 Din considerațiile de mai sus rezultă că prezenta acțiune este admisibilă.

Cu privire la pretinsa neîndeplinire a obligațiilor

32 Trebuie să se examineze dacă, astfel cum susține Comisia, articolul 130 din CIRS constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, consacrată la articolul 56 CE și la articolul 40 din Acordul privind SEE, precum și privind libera circulație a persoanelor, consacrată la articolul 18 CE.

– Cu privire la nerespectarea articolului 56 alineatul (1) CE

33 Este cert că articolul 130 din CIRS prevede o obligație de a desemna un reprezentant fiscal atât pentru nerezidenții care obțin venituri supuse impozitului pe venit, cât și pentru rezidenții care părăsesc teritoriul portughez pentru o perioadă mai lungă de șase luni. În legătură cu problema dacă un asemenea dispozitiv este susceptibil să reglementeze situații care intră în domeniul de aplicare al articolului 56 CE, trebuie să se arate că Republica Portugheză nu contestă că obligația prevăzută la articolul 130 din CIRS se aplică în cazul, invocat de Comisie, al

circula?iei capitalurilor în leg?tur? cu investi?ii imobiliare.

34 Potrivit unei jurispruden?e constante, circula?ia capitalurilor cuprinde opera?iunile prin care nereziden?ii efectueaz? investi?ii imobiliare pe teritoriul unui stat membru, astfel cum rezult? din nomenclatorul circula?iei capitalurilor care figureaz? în anexa I la Directiva 88/361, acest nomenclator p?strând aceea?i valoare indicativ?, care îi este proprie, în scopul definirii no?iunii de circula?ie a capitalurilor (a se vedea Hot?rârea din 25 ianuarie 2007, Festersen, C?370/05, Rep., p. I?1129, punctul 23, ?i Hot?rârea din 11 octombrie 2007, ELISA, C?451/05, Rep., p. I?8251, punctul 59).

35 Prin urmare, articolul 130 din CIRS intr? în domeniul de aplicare atât al articolului 56 alineatul (1) CE, care interzice în mod general restric?iile privind circula?ia capitalurilor între statele membre, cât ?i al articolului 40 din Acordul privind SEE, care prevede o interdic?ie identic? în privin?a rela?iilor dintre statele p?r?i la acordul men?ionat, indiferent dac? acestea sunt membre ale Uniunii sau ale AELS (a se vedea, în ceea ce prive?te acest ultim articol, Hot?rârea din 28 octombrie 2010, Établissements Rimbaud, C?72/09, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 21).

36 În consecin??, trebuie s? se examineze dac? obliga?ia prev?zută la articolul 130 din CIRS constituie o restric?ie privind circula?ia capitalurilor.

37 În această privin??, nu se poate contesta faptul c?, prin obligarea contribuabililor în cauz? s? desemneze un reprezentant fiscal, articolul 130 din CIRS le impune s? efectueze demersuri, precum ?i s? suporte, în practic?, costul remunera?iei acestui reprezentant. Astfel de constrângeri creeaz?, pentru ace?ti contribuabili, un obstacol de natur? s? îi descurajeze s? realizeze investi?ii de capital în Portugalia ?i, în special, s? realizeze aici investi?ii imobiliare. Rezult? de aici c? obliga?ia men?ionat? trebuie s? fie privit? ca o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor, interzis? în principiu de articolul 56 alineatul (1) CE ?i de articolul 40 din Acordul privind SEE.

38 Totu?i, sus?inând c? obiectivul urm?rit prin obliga?ia de a desemna un reprezentant fiscal vizeaz? garantarea eficacit??ii controalelor fiscale ?i combaterea evaziunii fiscale în cadrul impozitului pe venitul persoanelor fizice, Republica Portughez? invoc? astfel, fapt necontestat de Comisie, un motiv imperativ de interes general de natur? s? justifice o restric?ie privind exercitarea libert??ilor fundamentale garantate prin tratat (a se vedea în special Hot?rârea ELISA, citat? anterior, punctul 81, Hot?rârea din 18 decembrie 2007, A, C?101/05, Rep., p. I?11531, punctul 55, precum ?i Hot?rârea din 11 iunie 2009, X ?i Passenheim?van Schoot, C?155/08 ?i C?157/08, Rep., p. I?5093, punctul 45).

39 Potrivit Comisiei, cerin?a prev?zută de legisla?ia na?ional? în cauz? este, cu toate acestea, dispropor?ionat? în raport cu obiectivele urm?rite, întrucât mecanismele oferite atât de Directiva 2008/55, cât ?i de Directiva 77/799 sunt suficiente pentru atingerea unui astfel de obiectiv.

40 În ceea ce privește Directiva 77/799, trebuie să amintim că, în temeiul dispozițiilor coroborate ale articolului 1 alineatele (1), (3) și (4) din această directivă, autoritățile competente ale statelor membre fac schimb de orice fel de informații care le pot permite să efectueze o evaluare corectă în special a impozitelor pe venit. Conform articolului 2 din această directivă, acest schimb de informații are loc la cererea autorității competente din statul membru vizat. Astfel cum reiese din articolul 3 din directiva menționată, autoritățile competente ale statelor membre fac schimb de informații și fără cerere prealabilă, în mod automat, pentru anumite categorii de cazuri menționate de aceeași directivă sau chiar în mod spontan, conform articolului 4 din aceasta. În sfârșit, conform articolului 11 din Directiva 77/799, dispozițiile acesteia nu împiedică îndeplinirea altor obligații mai generale privind schimbul de informații, care ar putea decurge din alte acte juridice (Hotărârea ELISA, citată anterior, punctele 39, 40 și 42).

41 Republica Portugheză susține totuși că nu poate prezenta o cerere de informații în temeiul articolului 2 din Directiva 77/799 decât dacă dispune în prealabil de elemente de informație suficiente, ceea ce ar impune tocmai faptul de a dispune de un reprezentant fiscal cu reședința pe teritoriul portughez și căruia administrația fiscală ar putea să îi solicite direct și personal îndeplinirea tuturor obligațiilor de declarare relevante pe seama contribuabilului nerezident.

42 Trebuie amintit în această privință că, potrivit unei jurisprudențe constante, o justificare întemeiată pe combaterea fraudei fiscale nu poate fi admisă decât dacă urmărește montaje pur artificiale al căror scop este ocolirea legii fiscale, ceea ce exclude orice prezumție generală de fraudă. Prin urmare, o prezumție generală de evaziune sau de fraudă fiscală nu poate fi suficientă pentru a justifica o măsură fiscală care aduce atingere obiectivelor tratatului (a se vedea Hotărârea ELISA, citată anterior, punctul 91 și jurisprudența citată).

43 Or, întrucât vizează în special toți contribuabilii nerezidenți care obțin venituri care impun prezentarea unei declarații fiscale, obligația de a desemna un reprezentant fiscal din naștere în privința unei întregi categorii de contribuabili, din cauza simplului fapt că nu sunt rezidenți, unei prezumții de evaziune sau de fraudă fiscală care nu poate justifica în sine atingerea adusă obiectivelor tratatului printr-o asemenea obligație.

44 În plus, în cazul în care elemente impozabile au fost disimulate autorităților fiscale ale unui stat membru și acestea nu dispun de niciun indiciu care să permită declanșarea unei anchete, nu ar putea că obligația de a desemna un reprezentant fiscal ar implica totuși, ca atare, dezvoltarea unor astfel de indicii și ar suplini pretenșile insuficienței ale mecanismelor de schimburi de informații care rezultă din Directiva 77/799.

45 Astfel, nu s-a stabilit că, în cazul în care un contribuabil nerezident în Portugalia nu și-ar îndeplini obligațiile de declarare și în cazul în care s-ar dovedi că impozitul datorat nu a fost achitat, mecanismele de asistență reciprocă ale autorităților fiscale competente ale statelor membre, invocate de Comisie și astfel cum sunt prevăzute, în domeniul impozitelor directe, de Directiva 77/799, nu ar fi suficiente pentru ca acestea din urmă să fie efectiv recuperate. Prin urmare, nu se impune verificarea faptului dacă aceeași este situația și în ceea ce privește mecanismele prevăzute de Directiva 2008/55 în materie de recuperare a acestor impozite, chiar dacă s-ar presupune că aceasta ar fi aplicabilă *ratione temporis* în speță.

46 Rezultă de aici că obligația de a desemna un reprezentant fiscal depășește ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivul care constă în combaterea fraudei fiscale și că, prin urmare, Comisia susține în mod întemeiat că obligația menționată constituie, pentru contribuabilii nerezidenți care obțin venituri ce impun prezentarea unei declarații fiscale, o restricție nejustificată privind libera circulație a capitalurilor consacrată la articolul 56 CE.

47 Pe de alt? parte, obliga?ia de a desemna un reprezentant fiscal nu constituie un r?spuns adecvat sau necesar la „problema practic?” privind imposibilitatea, potrivit Republicii Portugheze, de a men?ine raporturi directe cu contribuabilii nereziden?i din cauza distan?ei fizice care îi separ? pe ace?tia din urm? de entit??ile administrative în cauz?, aceast? distan?? constituind un obstacol în calea bunei func?ion?ri a entit??ilor men?ionate. Astfel, luând în considerare mijloacele de comunica?ie moderne, s?ar putea avea în vedere obligarea contribuabililor nereziden?i s? comunice autorit??ilor fiscale portugheze o adres? în alt stat membru decât Republica Portughez? pentru toate notific?rile efectuate de aceste autorit??i fiscale. Dup? cum arat? Comisia, în cazul în care prezen?a fizic? a contribuabilului este esen?ial?, ar fi suficient s? se permit? acestuia s? opteze pentru desemnarea unui reprezentant fiscal, mai degrab? decât s? se impun? o obliga?ie general? de desemnare a unui astfel de reprezentant.

48 În schimb, trebuie s? se constate c?, astfel cum sus?ine Republica Portughez?, obliga?ia de a desemna un reprezentant fiscal prev?zut? la articolul 130 din CIRS în vederea reprezent?rii, dup? cum precizeaz? articolul men?ionat, a nereziden?ilor în fa?a Direc?iei generale a impozitelor ?i a asigur?rii îndeplinirii obliga?iilor fiscale ale acestora nu se impune contribuabililor care ob?in numai venituri supuse re?inerii la surs?, pentru care nu este necesar? prezentarea unei declara?ii fiscale.

49 Astfel, este cert c?, în temeiul dispozi?iilor coroborate ale articolului 3 alineatul (5) din Decretul/lege nr. 463/79 ?i ale Decretului nr. 21.305/2003, mandatarii fiscali, care sunt entit??i care procedeaz? la re?inerea impozitului datorat pentru veniturile supuse unei asemenea re?ineri, achit? impozitul în numele ?i pe seama acestor contribuabili. În acest temei, ace?tia au obliga?ia de a proceda ei în?i?i la o înscriere la administra?ia fiscal? ?i, astfel, reprezint? deja ace?ti contribuabili în fa?a administra?iei ?i îndeplinesc, prin urmare, pentru ace?tia toate formalit??ile de declarare în leg?tur? cu veniturile respective. A?adar, Comisia nu poate sus?ine în mod util c? un astfel de dispozitiv nu ar rezulta în realitate decât din Circulara nr. 14/93, care, având în vedere valoarea sa juridic?, nu ar permite contribuabililor în cauz? s? determine în mod clar situa?ia lor în ceea ce prive?te obliga?ia prev?zut? la articolul 130 din CIRS. În aceste condi?ii, neîndeplinirea obliga?iilor constatat? la punctul 46 din prezenta hot?râre potrivit dispozi?iilor articolului 56 CE nu poate fi considerat? stabilit? în privin?a acestor nereziden?i care ob?in numai venituri supuse re?inerii la surs?.

– Cu privire la nerespectarea articolului 40 din Acordul privind SEE

50 Unul dintre principalele obiective ale Acordului privind SEE este acela de a realiza în modul cel mai cuprinz?tor cu putin?? libera circula?ie a m?rfurilor, a persoanelor, a serviciilor ?i a capitalurilor pe tot cuprinsul SEE, astfel încât pia?a intern? realizat? pe teritoriul Uniunii s? fie extins? la statele membre ale AELS. În aceast? perspectiv?, mai multe dispozi?ii ale acordului respectiv vizeaz? s? garanteze o interpretare cât mai uniform? cu putin?? a acestuia pe tot cuprinsul SEE (a se vedea Avizul 1/92 din 10 aprilie 1992, Rec., p. I?2821). În acest cadru, este de competen?a Cur?ii s? vegheze ca regulile din Acordul privind SEE care sunt identice în esen?? cu cele din tratat s? fie interpretate uniform în interiorul statelor membre (Hot?rârea din 23 septembrie 2003, Ospelt ?i Schlössle Weissenberg, C?452/01, Rec., p. I?9743, punctul 29, ?i Hot?rârea din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia, C?540/07, Rep., p. I?10983, punctul 65).

51 Rezult? de aici c?, în cazul în care unele restric?ii privind libera circula?ie a capitalului între resortisan?ii statelor semnatare ale Acordului privind SEE trebuie apreciate din perspectiva articolului 40 ?i a anexei XII la acordul men?ionat, stipula?iile în cauz? prezint? aceea?i valoare juridic? precum dispozi?iile identice, în esen??, ale articolului 56 CE (a se vedea Hot?rârea din 11 iunie 2009, Comisia/??rile de Jos, C?521/07, Rep., p. I?4873, punctul 33, ?i Hot?rârea Comisia/Italia, citat? anterior, punctul 66).

52 Prin urmare, ?i pentru motivele expuse cu ocazia examin?rii ac?iunii Comisiei în lumina articolului 56 alineatul (1) CE, trebuie s? se considere c? obliga?ia de a desemna un reprezentant fiscal la care legisla?ia portughez? supune nereziden?ii constituie o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor în sensul articolului 40 din Acordul privind SEE.

53 Totu?i, trebuie s? se constate, astfel cum rezult? din cuprinsul punctelor 43-46 din prezenta hot?râre, c? aceast? restric?ie nu a putut fi privit? drept justificat? în temeiul articolului 56 CE din motive imperative de interes general privind garantarea eficacit??ii controalelor fiscale ?i combaterea evaziunii fiscale, întrucât aceasta dep??e?te ceea ce este necesar pentru a atinge un asemenea obiectiv ?i, prin urmare, nu s?a stabilit c? mecanismele de asisten?? reciproc? ale autorit??ilor fiscale competente ale statelor membre în domeniul impozit?rii directe, de care dispune Republica Portughez? în temeiul Directivei 77/799, ar fi insuficiente pentru a atinge acela?i obiectiv.

54 Totu?i, dup? cum Curtea s?a pronun?at deja, jurispruden?a referitoare la restric?iile privind exercitarea libert??ilor de circula?ie în cadrul Uniunii nu poate fi transpus? în întregime în cazul circula?iei capitalurilor între statele membre ?i statele ter?e, astfel de mi?c?ri de capitaluri înscriindu?se într?un context juridic diferit (a se vedea Hot?rârile A, punctul 60, ?i Comisia/Italia, punctul 69, citate anterior).

55 În spe?? trebuie s? se arate c? un cadru de cooperare între autorit??ile competente ale statelor membre stabilit prin Directiva 77/799, precum ?i prin Directiva 2008/55, în m?sura în care aceasta din urm? poate fi relevant? în spe??, nu exist? între acestea ?i autorit??ile competente dintr?un stat ter?, atunci când acesta din urm? nu ?i?a asumat niciun angajament de asisten?? reciproc?.

56 În aceast? privin??, limitându?se, în r?spunsul la observa?iile prezentate de guvernul spaniol în memoriul s?u în interven?ie prezentat în sus?inerea concluziilor Republicii Portugheze, s? expun? în mod foarte general conven?ii încheiate între aceasta din urm? ?i statele apar?inând SEE ?i care nu sunt membre ale Uniunii, Comisia nu a stabilit c? respectivele conven?ii ar cuprinde efectiv mecanisme de schimb de informa?ii suficiente pentru a verifica ?i a controla declara?iile prezentate de persoanele impozabile cu re?edin?a în aceste state.

57 În aceste condi?ii, trebuie s? se considere c? obliga?ia de desemnare a unui reprezentant fiscal, în m?sura în care vizeaz? contribuabilii cu re?edin?a în statele p?r?i la Acordul privind SEE ?i care nu sunt membre ale Uniunii, nu dep??e?te ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivul privind garantarea eficacit??ii controalelor fiscale ?i combaterea evaziunii fiscale.

58 Prin urmare, ac?iunea trebuie respins? în m?sura în care prive?te înc?lcarea de c?tre Republica Portughez? a obliga?iilor care îi revin în temeiul articolului 40 din Acordul privind SEE.

– Cu privire la nerespectarea articolului 18 CE

59 Comisia a solicitat totodată Curții să constate că Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile ce îi revin în temeiul articolului 18 CE.

60 Întrucât dispozițiile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor se opun reglementării în litigiu, nu este necesară examinarea separată a acestei reglementări în lumina articolului 18 CE, privind libera circulație a persoanelor (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 26 octombrie 2006, Comisia/Portugalia, C-345/05, Rec., p. I-10633, punctul 45).

61 Din ansamblul considerațiilor care preced rezultă că trebuie să se constate că, prin adoptarea și menținerea în vigoare a articolului 130 din CIRS, care impune contribuabililor nerezidenți să desemneze un reprezentant fiscal în Portugalia în cazul în care obțin venituri pentru care este obligatorie prezentarea unei declarații fiscale, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 CE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

62 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenție este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Potrivit articolului 69 alineatul (3) din același regulament, Curtea poate să repartizeze cheltuielile de judecată sau poate decide ca fiecare parte să suporte propriile cheltuieli de judecată, în cazul în care părțile cad în pretenție cu privire la unul sau la mai multe capete de cerere sau pentru motive excepționale.

63 În prezentul litigiu, trebuie avut în vedere faptul că motivele Comisiei întemeiate, pe de o parte, pe cererile care rezultă din articolul 56 CE, în ceea ce privește contribuabilii care obțin numai venituri supuse reținerii la sursă, și, pe de altă parte, pe cererile care rezultă din Acordul privind SEE nu au fost admise.

64 Prin urmare, Republica Portugheză trebuie obligată să suporte plata a trei sferturi din totalul cheltuielilor de judecată, Comisia fiind obligată la plata restului de un sfert din cheltuielile de judecată.

65 Potrivit articolului 69 alineatul (4) primul paragraf din același regulament, statul membru care a intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată. Prin urmare, Regatul Spaniei suportă propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară și hotărăște:

- 1) **Prin adoptarea și menținerea în vigoare a articolului 130 din Codul privind impozitul pe venitul persoanelor fizice (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), care impune contribuabililor nerezidenți să desemneze un reprezentant fiscal în Portugalia în cazul în care obțin venituri pentru care este obligatorie prezentarea unei declarații fiscale, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 CE**
- 2) **Respinge acțiunea cu privire la restul motivelor.**
- 3) **Obligă Republica Portugheză la suportarea a trei sferturi din totalul cheltuielilor de judecată. Obligă Comisia Europeană la plata restului de un sfert din cheltuielile de judecată.**
- 4) **Regatul Spaniei suportă propriile cheltuieli de judecată.**

Semnături

* Limba de procedur?: portugheza.