

Processo C-493/09

Comissão Europeia

contra

República Portuguesa

«Incumprimento de Estado – Artigos 63.º TFUE e 40.º do Acordo EEE – Livre circulação de capitais – Fundos de pensões estrangeiros e nacionais – Imposto sobre as sociedades – Dividendos – Isenção – Diferença de tratamento»

Sumário do acórdão

Livre circulação de capitais – Restrições – Legislação fiscal – Imposto sobre as sociedades

(Artigo 63.º TFUE; Acordo EEE, artigo 40.º)

Não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 63.º TFUE e 40.º do Acordo Espaço Económico Europeu, o Estado-Membro que reserva o benefício da isenção de imposto sobre as sociedades apenas aos fundos de pensões residentes no seu território.

Com efeito, devido a tal regulamentação, o investimento que pode ser efectuado numa sociedade residente por um fundo de pensões não residente é menos atractivo do que o investimento que poderia ser realizado por um fundo de pensões residente. Esta diferença de tratamento tem por efeito dissuadir os fundos de pensões não residentes de investir em sociedades portuguesas e os aforradores residentes de investir nesses fundos de pensões.

Uma restrição à livre circulação de capitais não é justificada pelo objectivo baseado na necessidade de preservar a coerência do regime fiscal nacional uma vez que não está suficientemente demonstrada a existência do referidonexo directo entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem pela liquidação de um determinado imposto, devendo o carácter directo deste nexoser apreciado à luz do objectivo prosseguido pela regulamentação em causa.

Por outro lado, embora a isenção de imposto sobre as sociedades seja uma contrapartida do respeito, por parte dos fundos de pensões, das exigências particularmente estritas em matéria de gestão, funcionamento, capitalização e responsabilidade financeira previstas pela Directiva 2003/41, relativa às actividades e à supervisão das instituições de realização de planos de pensões profissionais, e pela legislação nacional, a restrição em causa não pode ser justificada pela necessidade de controlar o respeito destas exigências e, por conseguinte, de garantir a eficácia dos controlos fiscais uma vez que a regulamentação nacional impede de forma absoluta um fundo de pensões de fazer prova de que satisfaz as exigências que lhe permitiriam beneficiar da isenção de imposto sobre as sociedades. Com efeito, não se pode excluir, *a priori*, que os fundos de pensões residentes noutro Estado-Membro possam fornecer os documentos comprovativos pertinentes que permitam às autoridades fiscais nacionais verificar, de forma clara e precisa, que esses fundos preenchem, no seu Estado de residência, exigências equivalentes às previstas pela legislação nacional.

De qualquer modo, a impossibilidade absoluta de os fundos de pensões não residentes

beneficiarem da isenção concedida aos fundos de pensões residentes também não pode ser considerada proporcionada tendo em conta as dificuldades alegadas pelo Estado?Membro em causa no que respeita à recolha de informações pertinentes e à cobrança das dívidas fiscais.

Em primeiro lugar, tratando-se dos fundos residentes noutra Estado-Membro, as Directivas 77/799, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos, e 2008/55, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas, oferecem às autoridades portuguesas um quadro de cooperação e de assistência que lhes permite obter as informações exigidas com base na legislação nacional e os meios para cobrar eventuais dívidas fiscais junto dos fundos de pensões não residentes. Em segundo lugar, no que diz respeito aos fundos de pensões residentes num Estado-Membro do EEE, embora seja verdade que os mecanismos descritos não são, no seu estado atual, aplicáveis, a regulamentação em causa não pode, contudo, ser considerada proporcionada, uma vez que não faz depender o benefício da isenção de imposto sobre as sociedades da existência de um acordo bilateral de assistência entre o Estado-Membro em causa e os Estados-Membros do EEE, o qual permitiria uma cooperação e uma assistência equivalentes às instituídas entre os Estados-Membros da União. Por outro lado, medidas menos restritivas da livre circulação de capitais do que a regulamentação em causa podiam ser previstas para garantir a cobrança das dívidas fiscais, como a obrigação de prestar, *a priori*, as garantias financeiras necessárias ao pagamento destas dívidas.

(cf. n.os 30, 36 e 37, 46, 48 a 50, 52 e disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

6 de Outubro de 2011 (*)

«Incumprimento de Estado – Artigos 63.º TFUE e 40.º do Acordo EEE – Livre circulação de capitais – Fundos de pensões estrangeiros e nacionais – Imposto sobre as sociedades – Dividendos – Isenção – Diferença de tratamento»

No processo C-493/09,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, entrada em 1 de Dezembro de 2009,

Comissão Europeia, representada por R. Lyal e M. Afonso, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

República Portuguesa, representada por L. Inez Fernandes e H. Ferreira, na qualidade de agentes,

demandada,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, J. J. Kasel, A. Borg Barthet, E. Levits (relator) e M. Safjan, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 24 de Março de 2011,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 25 de Maio de 2011,

profere o presente

Acórdão

1 Com a sua petição, a Comissão Europeia pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao tributar os dividendos auferidos por fundos de pensões não residentes a uma taxa superior à que incide sobre os dividendos auferidos por fundos de pensões residentes no território português, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 63.º TFUE e 40.º 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

2 Por força do artigo 16.º, n.º 1, do regime aplicável aos benefícios fiscais (Estatuto dos Benefícios Fiscais, a seguir «EBF»), os rendimentos auferidos pelos fundos de pensões e equiparáveis, que se constituam e operem de acordo com a legislação portuguesa, são isentos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (a seguir «IRC»).

3 O artigo 16.º, n.º 4, do EBF prevê que, em caso de inobservância dos requisitos estabelecidos no n.º 1 do referido artigo 16.º, a fruição do benefício aí previsto fica, no respectivo exercício, sem efeito, sendo as sociedades gestoras de fundos de pensões e equiparáveis, incluindo as associações mutualistas, responsáveis originariamente pelas dívidas de imposto dos fundos ou patrimónios cuja gestão lhes caiba e devendo efectuar o pagamento do imposto em dívida no prazo previsto no n.º 1 do artigo 120.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (a seguir «CIRC»).

4 O artigo 4.º, n.º 2, do CIRC dispõe que as sociedades e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos. O artigo 80.º, n.º 4, alínea c), do CIRC precisa que a taxa de IRC é de 20%, sem prejuízo da aplicação das disposições de convenções destinadas a evitar a dupla tributação.

5 Por força do artigo 4.º, n.º 3, alínea c), ponto 3, do CIRC, os rendimentos derivados de aplicações de capitais cujo devedor tenha residência, sede ou direcção efectiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado fazem parte dos rendimentos de não residentes, tributáveis em Portugal.

6 Em conformidade com o artigo 88.º, n.os 1, alínea c), 3, alínea b), e 5, do CIRC, o IRC é

cobrado através de retenção na fonte com carácter definitivo.

7 Nos termos do artigo 88.º, n.º 11, do CIRC:

«São tributados autonomamente, à taxa de 20%, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.»

8 O artigo 88.º, n.º 12, do CIRC dispõe:

«Ao montante do imposto determinado, de acordo com o disposto no número anterior, é deduzido o imposto que eventualmente tenha sido retido na fonte, não podendo nesse caso o imposto retido ser deduzido ao abrigo do n.º 2 do artigo 90.º»

Procedimento pré-contencioso

9 Em 23 de Março de 2007, a Comissão enviou à República Portuguesa uma notificação para cumprir, na qual invocou a incompatibilidade da regulamentação fiscal portuguesa relativa ao tratamento fiscal dos dividendos e dos juros auferidos por fundos de pensões não residentes no território português com os artigos 63.º TFUE e 40.º do Acordo EEE.

10 Não tendo ficado convencida com a resposta da República Portuguesa de 18 de Junho de 2007, a Comissão dirigiu a esse Estado-Membro, em 8 de Maio de 2008, um parecer fundamentado convidando-o a adoptar as medidas necessárias para se conformar com este parecer no prazo de dois meses a contar da sua recepção.

11 Na sua resposta de 14 de Agosto de 2008, a República Portuguesa reconheceu que o regime fiscal em causa constituía uma restrição à livre circulação de capitais, mas considerou que essa restrição é justificada ao abrigo do direito da União. Alegou, em particular, que o regime fiscal mais favorável reservado aos fundos de pensões residentes em Portugal compensa as exigências específicas que lhes são impostas.

12 Não tendo ficado satisfeita com as explicações da República Portuguesa, a Comissão decidiu intentar a presente acção por incumprimento.

Tramitação do processo no Tribunal

13 Por requerimento entrado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 8 de Abril de 2010 e com base no terceiro parágrafo do artigo 40.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia e no artigo 93.º do respectivo Regulamento de Processo, o Órgão de Fiscalização da EFTA pediu para intervir no presente processo em apoio dos pedidos da Comissão.

14 Por despacho de 15 de Julho de 2010, o presidente do Tribunal de Justiça indeferiu esse pedido.

Quanto à acção

Argumentos das partes

15 A Comissão sustenta que o regime fiscal português aplicável aos fundos de pensões prevê uma diferença de tratamento em função do local de residência dos referidos fundos. Assim, os

dividendos pagos a fundos de pensões que se constituam e operem em conformidade com a legislação portuguesa são totalmente isentos de IRC, ao passo que os dividendos pagos a fundos de pensões não residentes estão sujeitos a esse imposto.

16 A Comissão considera que esta diferença de tratamento constitui uma restrição à livre circulação de capitais, na medida em que o investimento dos fundos de pensões não residentes em sociedades portuguesas se torna menos atractivo.

17 A título preliminar, a República Portuguesa precisa que, nos termos do artigo 88.º, n.º 11, do CIRC, não há diferença de tratamento entre os fundos de pensões residentes e os fundos de pensões não residentes quando os dividendos distribuídos provêm de partes sociais detidas pelo fundo beneficiário durante um período inferior a um ano, sendo que, em ambos os casos, o IRC incide sobre esses rendimentos.

18 Nos demais casos, a República Portuguesa reconhece a existência de uma restrição à livre circulação de capitais, mas alega que a mesma é justificada por duas razões.

19 Em primeiro lugar, o regime fiscal aplicável aos fundos de pensões é justificado por objectivos de preservação da coerência fiscal. Assim, a isenção dos rendimentos dos fundos de pensões residentes é compensada pela tributação das pensões de reforma pagas aos beneficiários residentes em Portugal, a título de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. No domínio das reformas, seria necessária uma interpretação ampla desta razão imperiosa de interesse geral para afastar todo e qualquer risco de afectação do equilíbrio financeiro do sistema de segurança social.

20 Em segundo lugar, a República Portuguesa alega que a limitação da isenção de IRC aos fundos de pensões residentes assenta em exigências ligadas à eficácia dos controlos fiscais. Assim, as exigências legais que dão direito ao benefício de isenção de IRC requerem que os fundos que dele pretendam beneficiar possam ser directamente controlados pelas autoridades fiscais portuguesas.

21 Assim, os fundos de pensões residentes em Portugal estão sujeitos não só a exigências prudenciais e de defesa dos investidores particularmente estritas, resultantes da Directiva 2003/41/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa às actividades e à supervisão das instituições de realização de planos de pensões profissionais (JO L 235, p. 10), mas também a requisitos complementares específicos do direito português, em particular em matéria de responsabilidade financeira. Assim, o artigo 16.º, n.º 4, do EBF prevê, nomeadamente, que as sociedades gestoras dos fundos de pensões são responsáveis originariamente pelas dívidas de imposto dos fundos ou patrimónios cuja gestão lhes caiba.

22 Ora, a fiscalização desses elementos é particularmente complexa e implica que as autoridades fiscais portuguesas se possam dirigir directamente aos fundos de pensões que beneficiam de isenção de IRC. Em particular, em caso de inobservância das exigências estabelecidas na legislação portuguesa em matéria de isenção de IRC, é indispensável uma intervenção directa junto do fundo de pensões para garantir o reembolso dos montantes devidos a título de IRC. Tal intervenção é contudo impossível no que respeita aos fundos de pensões residentes noutro Estado?Membro e, *a fortiori*, no que respeita aos fundos de pensões residentes num Estado terceiro parte no Acordo EEE, uma vez que as disposições da União relativas à cooperação em matéria fiscal não são aplicáveis neste contexto.

23 Em resposta a estes argumentos, a Comissão alega, em primeiro lugar, que a justificação baseada na coerência fiscal não pode ser acolhida no que respeita à restrição da livre circulação de capitais criada pelo regime português de tributação dos fundos de pensões.

24 Assim, por um lado, o IRC cobrado aos rendimentos dos fundos de pensões não residentes não constitui uma fonte directa de financiamento do sistema de segurança social. Por outro, a compensação das perdas de receitas fiscais, resultante da isenção de IRC, através da tributação das pensões de reforma só é efectiva no caso de os beneficiários dessas pensões residirem em Portugal.

25 Em segundo lugar, a Comissão considera que a restrição em causa também não se pode justificar por considerações relacionadas com a eficácia dos controlos fiscais.

26 Com efeito, por um lado, a alegada vantagem concorrencial de que beneficiam os fundos de pensões não residentes em matéria de exigências a observar não pode justificar que um tratamento fiscal menos favorável lhes seja aplicado.

27 Por outro lado, não se pode considerar que o tratamento fiscal reservado aos fundos de pensões não residentes se destine a proteger as sociedades em que esses fundos investem e os particulares residentes em Portugal. Trata-se simplesmente de limitar o benefício de isenção de IRC aos fundos de pensões residentes, sem dar aos fundos não residentes a possibilidade de provar que oferecem garantias equivalentes às oferecidas pelos fundos de pensões residentes. Por conseguinte, e para assegurar o respeito dos objectivos avançados pela República Portuguesa, bastaria pedir aos fundos de pensões não residentes que provassem a sua qualidade e o quadro legal em que operam, uma vez que os mecanismos de cooperação e de assistência mútua previstos no direito da União mas também em acordos multilaterais e bilaterais no que respeita a Estados terceiros partes no Acordo EEE permitiriam às autoridades portuguesas proceder às verificações necessárias ou mesmo à cobrança das dívidas fiscais.

Apreciação do Tribunal

Quanto à existência de uma restrição à livre circulação de capitais

28 Resulta de uma jurisprudência constante que as medidas proibidas pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE, enquanto restrições aos movimentos de capitais, incluem as que são susceptíveis de dissuadir os não residentes de investirem num Estado-Membro ou de dissuadir os residentes desse Estado-Membro de investirem noutros Estados (acórdão de 10 de Fevereiro de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, C-436/08 e C-437/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 50).

29 Quanto à questão de saber se a regulamentação nacional em causa constitui uma restrição aos movimentos de capitais, deve observar-se que, para que o IRC não incida sobre os dividendos distribuídos a fundos de pensões por sociedades estabelecidas em território português, esses dividendos devem preencher dois requisitos. Por um lado, devem ser pagos a fundos de pensões que se constituam e operem em conformidade com o direito português. Por outro, esses dividendos devem ser distribuídos a título de partes sociais que tenham permanecido na titularidade do mesmo fundo de pensões, de modo ininterrupto, durante um período mínimo correspondente ao ano anterior à data da sua colocação à disposição ou que tenham sido mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.

30 Daqui decorre que, devido ao primeiro requisito previsto pela regulamentação nacional em causa, o investimento que pode ser efectuado numa sociedade portuguesa por um fundo de

pensões não residente é menos atractivo do que o investimento que poderia ser realizado por um fundo de pensões residente. Com efeito, apenas no primeiro caso os dividendos distribuídos pela sociedade portuguesa são onerados a uma taxa correspondente a 20%, a título de IRC, mesmo que sejam provenientes de partes sociais que tenham permanecido na titularidade desses fundos durante um período mínimo correspondente ao ano anterior à data da sua colocação à disposição. Esta diferença de tratamento tem por efeito dissuadir os fundos de pensões não residentes de investir em sociedades portuguesas e os aforradores residentes em Portugal de investir nesses fundos de pensões.

31 A referida diferença de tratamento não existe todavia quando os dividendos pagos por uma sociedade residente são provenientes de partes sociais que não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo durante o ano que precede a data da sua colocação à disposição. Com efeito, por força do artigo 88.º, n.º 11, do CIRC, a isenção prevista no artigo 16.º, n.º 1, do EBF não é aplicável nestas condições, de modo que o IRC incide sobre estes dividendos independentemente do local de residência do fundo de pensões ao qual são pagos.

32 Nestas condições, há que concluir que, no que respeita à tributação dos dividendos pagos por sociedades estabelecidas em território português a título de partes sociais detidas por um fundo de pensões durante mais de um ano, a regulamentação controvertida constitui uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 63.º TFUE.

Quanto às razões susceptíveis de justificar a legislação em causa

33 Como decorre de jurisprudência reiterada, as medidas nacionais que limitam a livre circulação de capitais podem ser justificadas pelas razões mencionadas no artigo 63.º TFUE ou por razões imperiosas de interesse geral, desde que sejam adequadas para garantir a realização do objectivo que prosseguem e não ultrapassem o necessário para o alcançar (acórdão de 1 de Julho de 2010, *Dijkman e Dijkman/Lavaleije*, C-233/09, ainda não publicado na Colectânea, n.º 49 e jurisprudência referida).

34 Segundo a República Portuguesa, a legislação em causa é justificada por razões que assentam na necessidade de preservar, por um lado, a coerência fiscal e, por outro, a eficácia do controlo das exigências que os fundos de pensões devem preencher para beneficiarem da isenção de imposto sobre as pessoas colectivas controvertida.

— Quanto ao objectivo baseado na necessidade de preservar a coerência fiscal

35 Deve recordar-se que o Tribunal de Justiça já admitiu que a necessidade de preservar a coerência de um regime fiscal pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado CE (acórdão de 27 de Novembro de 2008, *Papillon*, C-418/07, Colect., p. I-8947, n.º 43, e *Dijkman e Dijkman/Lavaleije*, já referido, n.º 54).

36 Para que um argumento baseado nessa justificação possa ter sucesso, o Tribunal de Justiça exige, porém, um nexo directo entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem pela liquidação de um determinado imposto, devendo o carácter directo deste nexo ser apreciado à luz do objectivo prosseguido pela regulamentação em causa (acórdãos, já referidos, *Papillon*, n.º 44, e *Dijkman e Dijkman/Lavaleije*, n.º 55).

37 A este respeito, a República Portuguesa não demonstrou suficientemente a existência do referidonexo, limitando-se a alegar que a isenção de imposto sobre as sociedades compensa o imposto sobre o rendimento, que é devido pelos aderentes dos fundos de pensões residentes em Portugal pelas pensões que recebem, e que, desse modo, a isenção em causa permite prevenir uma dupla tributação desses rendimentos.

38 De resto, impõe-se observar que, por um lado, não resulta da regulamentação em causa que os rendimentos pagos por fundos de pensões não residentes a beneficiários que residem em Portugal não estão sujeitos a imposto sobre o rendimento. Por conseguinte, nessas circunstâncias, o imposto sobre as pessoas colectivas incide sobre os dividendos pagos aos fundos não residentes, sendo os montantes pagos por estes fundos aos beneficiários residentes sujeitos a imposto sobre o rendimento.

39 Por outro lado, quando um fundo residente paga rendimentos a um beneficiário não residente, os dividendos que esse beneficiário recebe são isentos do imposto sobre as pessoas colectivas, seja qual for o tratamento fiscal reservado aos rendimentos pagos por este fundo no Estado de residência do beneficiário destes últimos.

40 Além disso, no que respeita ao argumento baseado na necessidade de garantir a perenidade do sistema de pensões português, a República Portuguesa não apresentou nenhum elemento que permita determinar em que medida o facto de isentar de imposto sobre as pessoas colectivas os dividendos pagos aos fundos não residentes é susceptível de pôr em causa o financiamento deste regime.

41 Por conseguinte, tendo em conta os elementos avançados pela República Portuguesa, esta última não pode invocar a necessidade de preservar a coerência fiscal para justificar a restrição à livre circulação de capitais que resulta da regulamentação em causa.

– Quanto ao objectivo baseado na necessidade de garantir a eficácia dos controlos

42 É jurisprudência constante que a necessidade de garantir a eficácia da fiscalização fiscal constitui uma razão imperiosa de interesse geral susceptível de justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado (acórdão Dijkman e Dijkman/Lavaleije, já referido, n.º 58 e jurisprudência referida).

43 Segundo a República Portuguesa, a isenção de IRC é uma contrapartida do respeito, por parte dos fundos de pensões, das exigências previstas pela Directiva 2003/41 e pela legislação portuguesa.

44 Em especial, os requisitos que os fundos de pensões residentes devem preencher para beneficiarem da isenção de IRC visam garantir a perenidade do sistema de pensões português, sujeitando esses fundos a exigências particularmente estritas em matéria de gestão, funcionamento, capitalização e responsabilidade financeira. Ora, o controlo dessas exigências por parte da Administração Fiscal só é possível na medida em que esses fundos de pensões residam em Portugal.

45 A este respeito, deve contudo constatar-se que, por princípio, a regulamentação controvertida exclui os fundos de pensões não residentes do benefício da isenção de IRC, sem lhes dar a possibilidade de provar que respeitam as exigências fixadas pela legislação portuguesa. Por conseguinte, a República Portuguesa não pode sustentar que a diferença observada entre o tratamento de que beneficiam os fundos de pensões residentes e o que é reservado aos fundos de pensões não residentes, em matéria de isenção de IRC, é uma

contrapartida do respeito, pelos primeiros fundos, das exigências previstas pela referida legislação. Com efeito, os fundos de pensões não residentes são, em qualquer caso, excluídos do benefício desta isenção, ainda que preencham as exigências previstas para a sua obtenção.

46 Ora, uma regulamentação nacional que impede de forma absoluta um fundo de pensões de fazer prova de que satisfaz as exigências que lhe permitiriam beneficiar da isenção de IRC, caso residisse em Portugal, não pode ser justificada a título da eficácia dos controlos fiscais. Com efeito, não se pode excluir, *a priori*, que os fundos de pensões residentes num Estado-Membro diferente da República Portuguesa possam fornecer os documentos comprovativos pertinentes que permitam às autoridades fiscais portuguesas verificar, de forma clara e precisa, que esses fundos preenchem, no seu Estado de residência, exigências equivalentes às previstas pela legislação portuguesa.

47 Essa apreciação é válida para os Estados-Membros da União Europeia e para os Estados-Membros do Espaço Económico Europeu (EEE) tanto mais que, como observou o advogado-geral nos n.os 57 e 58 das suas conclusões, o Decreto-Lei n.º 12/2006, de 20 de Janeiro de 2006, invocado pela República Portuguesa na sua contestação, visa transpor a Directiva 2003/41, cuja aplicação foi alargada aos Estados-Membros do EEE.

48 De qualquer modo, a impossibilidade absoluta de os fundos de pensões não residentes beneficiarem da isenção concedida aos fundos de pensões residentes em Portugal também não pode ser considerada proporcionada tendo em conta as dificuldades alegadas pela República Portuguesa no que respeita à recolha de informações pertinentes e à cobrança das dívidas fiscais.

49 Com efeito, em primeiro lugar, tratando-se dos fundos residentes num Estado-Membro diferente da República Portuguesa, as Directivas 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), e 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), oferecem às autoridades portuguesas um quadro de cooperação e de assistência que lhes permite obter as informações exigidas com base na legislação nacional e os meios para cobrar eventuais dívidas fiscais junto dos fundos de pensões não residentes.

50 Em segundo lugar, no que diz respeito aos fundos de pensões residentes num Estado-Membro do EEE, embora seja verdade que os mecanismos descritos no número precedente do presente acórdão não são, no seu estado actual, aplicáveis, impõe-se, por um lado, observar que a regulamentação em causa não faz depender o benefício da isenção de imposto sobre as sociedades da existência de um acordo bilateral de assistência entre a República Portuguesa e os Estados-Membros do EEE, o qual permitiria uma cooperação e uma assistência equivalentes às instituídas entre os Estados-Membros da União. Por outro lado, como observou o advogado-geral no n.º 70 das suas conclusões, medidas menos restritivas da livre circulação de capitais do que a regulamentação em causa podiam ser previstas para garantir a cobrança das dívidas fiscais, como a obrigação de prestar, *a priori*, as garantias financeiras necessárias ao pagamento destas dívidas.

51 Daqui decorre que a restrição à livre circulação de capitais resultante da regulamentação controvertida não pode ser justificada pelos motivos invocados pela República Portuguesa.

52 Nestas condições, importa constatar que, ao reservar o benefício da isenção de imposto sobre as sociedades apenas aos fundos de pensões residentes no território português, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 63.º

TFUE e 40.º do Acordo EEE.

Quanto às despesas

53 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. Tendo a Comissão pedido a condenação da República Portuguesa e tendo esta sido vencida, há que condená-la nas despesas.

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

- 1) **Ao reservar o benefício da isenção de imposto sobre as sociedades apenas aos fundos de pensões residentes no território português, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 63.º TFUE e 40.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992.**
- 2) **A República Portuguesa é condenada nas despesas.**

Assinaturas

*Língua do processo: português.