

**Processo C-562/07**

**Comissão das Comunidades Europeias**

**contra**

**Reino de Espanha**

«Incumprimento de Estado – Livre circulação de capitais – Artigo 56.º CE e artigo 40.º do Acordo EEE – Fiscalidade directa – Pessoas singulares – Tributação das mais-valias – Diferença de tratamento entre residentes e não residentes»

Sumário do acórdão

1. *Estados-Membros – Obrigações – Incumprimento – Justificação – Princípio da protecção da confiança legítima – Princípio da cooperação leal*

*(Artigo 226.º CE)*

2. *Acção por incumprimento – Procedimento pré-contencioso – Duração excessiva*

*(Artigo 226.º CE)*

3. *Acção por incumprimento – Exame do mérito pelo Tribunal de Justiça – Situação a tomar em consideração – Situação no termo do prazo fixado no parecer fundamentado*

*(Artigo 226.º CE)*

4. *Acção por incumprimento – Prazo fixado ao Estado-Membro no parecer fundamentado – Cessação superveniente do incumprimento – Interesse no prosseguimento da acção*

*(Artigo 226.º CE)*

5. *Acção por incumprimento – Direito de acção da Comissão*

*(Artigo 226.º CE)*

6. *Livre circulação de capitais – Restrições – Legislação fiscal – Imposto sobre o rendimento*

*(Artigos 56.º e 58.º, n.º 1, CE; artigo 40.º do Acordo EEE)*

1. O processo por incumprimento assenta na verificação objectiva do desrespeito, por um Estado-Membro, das obrigações que lhe são impostas pelo direito comunitário. Os princípios da tutela da confiança legítima e da cooperação leal não podem, ser invocados por um Estado-Membro para se opor à verificação objectiva do desrespeito, por parte do mesmo Estado-Membro, das obrigações que lhe são impostas pelo Tratado, uma vez que a admissão dessa justificação iria contra o objectivo prosseguido pelo procedimento previsto no artigo 226.º CE. O facto de a Comissão não ter eventualmente intentado uma acção por incumprimento contra um Estado-Membro, quando este último tenha posto termo ao incumprimento alegado após o termo do prazo fixado no parecer fundamentado, não é susceptível de criar, neste Estado-Membro ou noutros Estados-Membros, uma confiança legítima susceptível de afectar a admissibilidade da acção intentada pela Comissão. Além disso, o facto de a Comissão não

apresentar uma petição ao abrigo do artigo 226.º CE imediatamente após o termo do prazo fixado no parecer fundamentado também não é susceptível de criar no Estado-Membro em causa uma confiança legítima quanto ao termo do processo por incumprimento.

(cf. n.os 18-20)

2. É verdade que a duração excessiva do procedimento pré-contencioso é susceptível de consubstanciar um vício que torna inadmissível uma acção por incumprimento. Todavia, essa conclusão só é aplicável aos casos em que, pelo seu comportamento, a Comissão tenha dificultado a refutação dos seus argumentos, violando desse modo os direitos de defesa do Estado-Membro interessado, competindo a este último produzir prova de tal dificuldade.

(cf. n.º 21)

3. No âmbito de uma acção intentada ao abrigo do artigo 226.º CE, a existência de incumprimento deve ser apreciada em função da situação em que o Estado-Membro se encontrava no termo do prazo fixado no parecer fundamentado.

(cf. n.º 23)

4. O interesse da Comissão em intentar uma acção ao abrigo do artigo 226.º CE existe mesmo quando a infracção censurada tenha sido eliminada posteriormente ao prazo fixado no parecer fundamentado. Em consequência, um Estado-Membro quando foi informado, através do procedimento pré-contencioso, de que a Comissão o acusava de não ter cumprido as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado, não pode validamente alegar, na ausência de uma tomada de posição explícita por parte da Comissão no sentido de que iria pôr termo ao processo por incumprimento, que a referida instituição violou o princípio da segurança jurídica.

(cf. n.os 23-24)

5. A Comissão não tem de demonstrar a existência de interesse de agir nem indicar as razões que a levaram a intentar a acção por incumprimento. Na medida em que o objecto da acção, tal como resulta da petição, corresponde ao objecto do litígio conforme é definido na notificação para cumprir e no parecer fundamentado, não se pode validamente sustentar que a Comissão tenha cometido um desvio de poder.

(cf. n.º 25)

6. Não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.º CE e do artigo 40.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, um Estado-Membro que tribute de forma diferente as mais-valias realizadas nesse Estado-Membro por residentes e as mais-valias realizadas por não residentes, quando estes contribuintes se encontram numa situação objectivamente comparável em relação à tributação em causa.

Não está relacionada com uma diferença de situação, na acepção do artigo 58.º, n.º 1, CE, devida ao local de residência dos contribuintes, uma regulamentação que apenas visa as mais-valias resultantes de cessões de bens detidos no Estado-Membro em causa, que não prossiga, ao atribuir um tratamento fiscal mais benéfico aos residentes, uma finalidade social e em que não se prova que visa levar em conta a situação pessoal do contribuinte na liquidação do imposto.

A existência de convenções contra a dupla tributação não é susceptível de pôr em causa esta conclusão quando estas apenas neutralizam parcialmente a carga fiscal suportada no Estado-Membro em causa pelos não residentes. Além disso, a existência de uma convenção contra a dupla tributação não exclui que o rendimento auferido por um contribuinte num Estado

que não é o Estado de residência e que é apenas sujeito a tributação nesse Estado seja, contudo, tomado em conta pelo Estado de residência para efeitos do cálculo do valor do imposto sobre os rendimentos remanescentes do referido contribuinte, com vista, designadamente, a aplicar a regra da progressividade do imposto. O facto de se ser não residente não permite, por conseguinte, escapar à aplicação desta regra. Daqui decorre que, num tal caso, as duas categorias de contribuintes se encontram numa situação comparável para efeitos da referida regra.

A restrição resultante de tal regulamentação não é justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal nacional quando não existe nenhuma relação directa entre os benefícios atribuídos aos contribuintes residentes e uma compensação decorrente de determinada imposição fiscal.

(cf. n.os 50?59, 65, 66, 69 e disp.)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

6 de Outubro de 2009 (\*)

«Incumprimento de Estado ? Livre circulação de capitais ? Artigo 56.º CE e artigo 40.º do Acordo EEE ? Fiscalidade directa – Pessoas singulares ? Tributação de mais?valias ? Diferença de tratamento entre residentes e não residentes»

No processo C?562/07,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 19 de Dezembro de 2007,

**Comissão das Comunidades Europeias**, representada por R. Lyal e I. Martínez del Peral, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

**Reino de Espanha**, representado por M. Muñoz Pérez, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandado,

apoiado por:

**Reino da Bélgica**, representado por T. Materne, na qualidade de agente,

**República de Letónia**, representada por E. Balode?Buraka, na qualidade de agente,

**República da Áustria**, representada por E. Riedl e C. Pesendorfer, na qualidade de agentes,

intervenientes,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente da Quinta Secção, exercendo funções de presidente da Primeira Secção, A. Tizzano, A. Borg Barthet, E. Levits e J. J. Kasel (relator), juízes,

advogada-geral: J. Kokott,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

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

profere o presente

### **Acórdão**

1 Na sua petição, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça que este se digne declarar que, tendo sujeito a um tratamento diferente, até 31 de Dezembro de 2006, as mais-valias realizadas em Espanha por residentes e as mais-valias realizadas em Espanha por não residentes, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 39.º e 56.º CE e dos artigos 28.º 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 Em Espanha, a tributação dos rendimentos dos residentes era regulada, até 31 de Dezembro de 2006, pelo texto codificado da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), adoptado pelo Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de Março de 2004 (BOE n.º 60, de 10 de Março de 2004, p. 10670, rectificada em BOE n.º 61, de 11 de Março de 2004, p. 11014, a seguir «TRLIRPF»). Nos termos dos artigos 67.º e 77.º do TRLIRPF, as mais-valias resultantes da cessão de elementos patrimoniais detidos há mais de um ano pelo contribuinte eram tributadas a uma taxa fixa de 15%. As restantes mais-valias eram tributadas em conformidade com uma tabela progressiva prevista nos artigos 64.º e 75.º do TRLIRPF e cuja taxa se encontrava compreendida entre 15% e 45%.

3 Até essa data, a tributação dos rendimentos dos não residentes era regulada pelo texto codificado da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento dos não residentes (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), adoptado pelo Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de Março de 2004 (BOE n.º 62, de 12 de Março de 2004, p. 11176, a seguir «TRLIRNR»), cujo artigo 25.º, n.º 1, alínea f), sujeitava as mais-valias a uma taxa de tributação fixa de 35%.

4 Por força do artigo 46.º do TRLIRNR, os não residentes que auferissem, no mesmo exercício, pelo menos 75% dos seus rendimentos totais no âmbito de um emprego ou de uma actividade económica levada a cabo em Espanha, podiam optar por ser tributados na qualidade de contribuintes sujeitos ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. O n.º 3 deste artigo previa que as circunstâncias pessoais e familiares específicas a esses trabalhadores eram levadas em consideração.

5 Este regime foi revogado em 1 de Janeiro de 2007 com a entrada em vigor da Lei 35/2006, relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e que altera parcialmente as Leis relativas ao imposto sobre as sociedades, ao imposto sobre o rendimento dos não residentes e ao imposto sobre o património (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, BOE n.º 285, de 29 de Novembro de 2006, p. 41734, rectificada em BOE n.º 57, de 7 de Março de 2007, p. 9634).

### **Procedimento pré-contencioso**

6 Em 18 de Outubro de 2004, a Comissão enviou uma notificação para cumprir ao Reino de Espanha, chamando a atenção deste Estado-Membro para o facto de que o tratamento fiscal ao qual estavam sujeitos nessa data os rendimentos do trabalho e as mais-valias de origem espanhola das pessoas singulares não residentes era, no entendimento desta instituição, contrário aos artigos 39.º e 56.º CE, assim como aos artigos 28.º e 40.º do Acordo EEE, na medida em que a aplicação aos rendimentos dos não residentes de uma taxa de tributação mais elevada do que a aplicada aos rendimentos dos residentes era susceptível de constituir uma discriminação na acepção do Tratado CE caso não existisse uma diferença objectiva que justificasse a diferença de tratamento existente entre as duas situações.

7 Não tendo a resposta do Reino de Espanha convencido a Comissão, esta enviou, a 13 de Julho de 2005, um parecer fundamentado a este Estado-Membro, convidando-o a adoptar as medidas necessárias para dar cumprimento a este parecer no prazo de dois meses a contar da respectiva notificação.

8 Em 7 de Fevereiro de 2006, o Reino de Espanha respondeu ao parecer fundamentado, tendo referido que as alterações necessárias para pôr termo aos incumprimentos alegados se encontravam em fase de adopção. Resulta das observações das partes que as referidas alterações foram adoptadas em 28 de Novembro de 2006 e entraram em vigor em 1 de Janeiro de 2007.

9 Apesar de considerar que, com a entrada em vigor das novas disposições, tinha sido posto termo às violações por ela denunciadas, a Comissão decidiu intentar a presente acção.

10 No decurso do processo no Tribunal de Justiça, a Comissão desistiu da acção na parte em que visava obter a declaração da existência de uma violação ao artigo 39.º CE e ao artigo 28.º do Acordo EEE.

11 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 2 de Junho de 2008, o Reino da Bélgica, a República da Letónia e a República da Áustria foram admitidos a intervir em apoio dos pedidos do Reino de Espanha.

### **Quanto à acção**

## Quanto à admissibilidade

### Argumentos das partes

12 O Reino de Espanha, não obstante reconhecer que compete à Comissão decidir da oportunidade de intentar ou não uma acção por incumprimento, põe, porém, em causa a admissibilidade da presente acção, alegando que a Comissão violou, no caso vertente, os princípios da tutela da confiança legítima, da cooperação leal com os Estados-Membros e da segurança jurídica, e cometeu um desvio de poder.

13 No que se refere, em primeiro lugar, à violação dos princípios da tutela da confiança legítima e da cooperação leal, o Reino de Espanha recorda que os Estados-Membros podem invocar estes princípios contra uma instituição comunitária quando esta, através de uma prática reiterada e contínua, lhes tenha criado uma expectativa fundada de que adoptaria um comportamento específico em determinadas circunstâncias, não existindo qualquer indício que lhes permitisse suspeitar que modificaria essa prática. Ora, em matéria de acções por incumprimento, existe uma prática assente da Comissão que consiste em não intentar uma tal acção quando o Estado-Membro que violou o direito comunitário pôs termo ao incumprimento em data posterior ao prazo fixado no parecer fundamentado, mas antes de ser intentada a acção, e mesmo que o processo ainda seja susceptível de revestir interesse. No caso em apreço, a Comissão violou os princípios mencionados *supra*, na medida em que intentou a acção quase um ano após o termo do incumprimento censurado, sem ter previamente informado o Estado-Membro em causa da intenção de se distanciar da sua prática habitual e sem dispor de qualquer motivo válido.

14 No que se refere, em segundo lugar, ao princípio da segurança jurídica, o Reino de Espanha alega que o direito reconhecido à Comissão de livremente decidir o momento em que intenta uma acção por incumprimento contra um Estado-Membro deve, a fim de não colocar os Estados-Membros numa «situação grave de insegurança jurídica», limitar-se aos casos em que o Estado-Membro contraventor persiste no incumprimento censurado. Tendo a Comissão, no caso em apreço, deixado passar quase um ano entre o termo do incumprimento censurado e a data em que foi intentada a presente acção, o princípio da segurança jurídica foi violado.

15 No que diz respeito, em terceiro lugar, ao desvio de poder, o Reino de Espanha sustenta que a Comissão desvirtua a finalidade da acção por incumprimento, na medida em que utiliza esta acção para atingir dois objectivos alheios a essa finalidade. Com efeito, por um lado, a Comissão pretende sancionar este Estado-Membro pelo facto de os órgãos jurisdicionais espanhóis não terem apresentado ao Tribunal de Justiça pedidos de decisão prejudicial relativos a impostos directos. Por outro lado, a Comissão pretende que o Tribunal de Justiça se pronuncie sobre a presente acção para assegurar aos cidadãos uma aplicação correcta do direito comunitário, aproximando assim o objecto da acção por incumprimento do objecto do processo de reenvio prejudicial.

16 O Reino da Bélgica e a República da Áustria, cujas intervenções em apoio dos pedidos do Reino de Espanha se limitam à questão da admissibilidade da acção, alegam que compete à Comissão demonstrar a existência de um interesse suficiente para prosseguir a instância. Ora, no caso vertente, a gravidade do incumprimento alegado não é tal que justifique que seja intentada uma acção, não constituindo o facto de os órgãos jurisdicionais espanhóis não terem apresentado pedidos de decisão prejudicial em matéria de impostos directos demonstração da existência de um interesse suficiente para intentar a presente acção. Além disso, a Comissão só pode intentar uma acção por incumprimento com o objectivo específico de pôr termo ao incumprimento alegado. Visto que o Reino de Espanha pôs termo ao incumprimento de que foi acusado, a

Comissão já não dispõe de liberdade de apreciação da oportunidade de intentar uma acção.

17 No que se refere à admissibilidade em geral das acções por incumprimento, a Comissão sustenta, fundamentalmente, que o poder discricionário que o Tratado e a jurisprudência do Tribunal de Justiça lhe reconhecem no domínio dos processos por incumprimento implica, por um lado, que possa decidir se deve ou não intentar a acção sem ter de apresentar as razões que estão na base da sua decisão e, por outro, que não esteja condicionada pelo respeito de um determinado prazo em relação às diferentes fases do processo. Portanto, na sua opinião, nenhum dos fundamentos de inadmissibilidade apresentados pelo Reino de Espanha pode ser acolhido.

#### Apreciação do Tribunal de Justiça

18 Em primeiro lugar, no que se refere à alegada violação do princípio da tutela da confiança legítima, corolário do princípio da segurança jurídica, e do princípio da cooperação leal, há que recordar que o processo por incumprimento assenta na verificação objectiva do desrespeito, por um Estado-Membro, das obrigações que lhe são impostas pelo direito comunitário e que os princípios da tutela da confiança legítima e da cooperação leal não podem, num caso como o presente, ser invocados por um Estado-Membro para se opor à verificação objectiva do desrespeito, por parte do mesmo Estado-Membro, das obrigações que lhe são impostas pelo Tratado, uma vez que a admissão dessa justificação iria contra o objectivo prosseguido pelo procedimento previsto no artigo 226.º CE (acórdão de 24 de Abril de 2007, Comissão/Países Baixos, C-523/04, Colect., p. I-3267, n.º 28).

19 O facto de a Comissão não ter eventualmente intentado uma acção por incumprimento contra um Estado-Membro, quando este último tenha posto termo ao incumprimento alegado após o termo do prazo fixado no parecer fundamentado, não é susceptível de criar, neste Estado-Membro ou noutros Estados-Membros, uma confiança legítima susceptível de afectar a admissibilidade da acção intentada pela Comissão.

20 Convém acrescentar que o facto de a Comissão não apresentar uma petição ao abrigo do artigo 226.º CE imediatamente após o termo do prazo fixado no parecer fundamentado também não é susceptível de criar no Estado-Membro em causa uma confiança legítima quanto ao termo do processo por incumprimento.

21 É verdade que a duração excessiva do procedimento pré-contencioso é susceptível de consubstanciar um vício que torna inadmissível uma acção por incumprimento. Todavia, resulta da jurisprudência que essa conclusão só é aplicável aos casos em que, pelo seu comportamento, a Comissão tenha dificultado a refutação dos seus argumentos, violando desse modo os direitos de defesa do Estado-Membro interessado, e que compete a este último produzir prova de tal dificuldade (vide, neste sentido, acórdão de 8 de Dezembro de 2005, Comissão/Luxemburgo, C-33/04, Colect., p. I-10629, n.º 76 e a jurisprudência citada).

22 Impõe-se, porém, constatar que, no caso vertente, o Reino de Espanha não apresentou qualquer argumento específico relativo ao facto de que a duração excessiva da fase pré-contenciosa, especialmente o prazo decorrido entre a sua resposta ao parecer fundamentado e a data em que foi intentada a presente acção, teria afectado o exercício dos seus direitos de defesa. Com efeito, este Estado-Membro limitou-se a contestar a oportunidade do exercício, no caso em apreço, do direito que assiste à Comissão de intentar e fazer prosseguir uma acção por incumprimento.

23 No que se prende, em segundo lugar, com o princípio da segurança jurídica, convém recordar que, segundo jurisprudência assente, por um lado, a existência de incumprimento deve ser apreciada em função da situação em que o Estado-Membro se encontrava no termo do prazo

fixado no parecer fundamentado (v., nomeadamente, acórdãos de 4 de Julho de 2002, Comissão/Grécia, C?173/01, Colect., p. I?6129, n.º 7, e de 14 de Abril de 2005, Comissão/Luxemburgo, C?519/03, Colect., p. I?3067, n.º 18) e, por outro, o interesse da Comissão em intentar uma acção ao abrigo do artigo 226.º CE existe mesmo quando a infracção censurada tenha sido eliminada posteriormente ao prazo fixado no parecer fundamentado (acórdão de 14 de Abril de 2005, Comissão/Luxemburgo, já referido, n.º 19).

24 Daqui decorre que, tendo sido informado, através do procedimento pré-contencioso, de que a Comissão o acusava de não ter cumprido as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado, o Reino de Espanha não pode validamente alegar, na ausência de uma tomada de posição explícita por parte da Comissão no sentido de que iria pôr termo ao processo por incumprimento, que esta violou o princípio da segurança jurídica.

25 No que se refere, em terceiro lugar, ao fundamento relativo ao pretense desvio de poder, é suficiente recordar que, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, a Comissão não tem de demonstrar a existência de interesse de agir nem indicar as razões que a levaram a intentar a acção por incumprimento (v., nomeadamente, acórdãos de 1 de Fevereiro de 2001, Comissão/França, C?333/99, Colect., p. I?1025, n.º 24; de 13 de Junho de 2002, Comissão/Espanha, C?474/99, Colect., p. I?5293, n.º 25, bem como de 8 de Dezembro de 2005, Comissão/Luxemburgo, já referido, n.os 65 e 66). Na medida em que o objecto da acção, tal como resulta da petição, corresponde ao objecto do litígio conforme é definido na notificação para cumprir e no parecer fundamentado, não se pode validamente sustentar que a Comissão tenha cometido um desvio de poder.

26 Resulta das considerações expostas que a presente acção deve ser julgada admissível.

#### *Quanto ao mérito*

##### Argumentos das partes

27 A Comissão sublinha o facto de que, nos termos da legislação espanhola aplicável até 31 de Dezembro de 2006, as mais-valias obtidas em Espanha pelos contribuintes não residentes na sequência de uma cessão de bens eram tributadas a uma taxa fixa de 35%, enquanto que as obtidas pelos residentes eram tributadas em conformidade com uma tabela progressiva quando os elementos patrimoniais cedidos fossem detidos há um ano ou menos e à taxa fixa de 15% quando estes elementos fossem detidos há mais de um ano. Portanto, a carga fiscal suportada pelos não residentes era sempre superior quando estes cediam os seus bens, um ou mais anos após a aquisição destes. Em caso de cessão de um bem detido durante um ano ou menos, os não residentes estavam igualmente sujeitos a uma carga fiscal mais pesada, salvo quando a taxa média de tributação aplicada aos contribuintes residentes atingia ou era superior a 35%, hipótese que pressupunha a existência de rendimentos muito elevados.

28 Segundo a Comissão, dado que, no caso em apreço, não existe diferença objectiva entre os contribuintes residentes e os contribuintes não residentes, qualquer diferença de tratamento que se traduza numa carga fiscal mais elevada para os não residentes do que para os residentes constitui uma discriminação na acepção do Tratado.

29 No que se refere às justificações apresentadas pelo Reino de Espanha, a Comissão alega que, no caso em apreço, a prossecução de um objectivo de coerência fiscal não pode ser validamente invocada. Com efeito, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, esta justificação só pode ser aceite quando existe uma relação directa entre a concessão de um benefício fiscal e a compensação deste benefício através de uma imposição fiscal. Ora, no caso em apreço, a carga fiscal mais pesada suportada pelos não residentes não é associada a

qualquer benefício fiscal atribuído a estes últimos.

30 A Comissão acrescenta que considera que o raciocínio seguido pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 27 de Junho de 1996, Asscher (C-107/94, Colect., p. I-3089), é aplicável ao caso em apreço, na medida em que as disposições fiscais espanholas controvertidas na presente acção, à semelhança das disposições nacionais em causa no processo em que foi proferido esse acórdão, previam a aplicação às mais-valias obtidas pelos não residentes de uma taxa de tributação mais elevada que a aplicável às mais-valias obtidas pelos residentes. Tendo em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o facto de o referido acórdão se referir à liberdade de estabelecimento não impede que a solução aí adoptada seja transposta para as disposições espanholas em causa no presente processo.

31 O Reino de Espanha, que contesta a existência do incumprimento alegado, salienta, antes de mais, que a mais-valia que um não residente realiza aquando da venda de um elemento patrimonial que possua em território espanhol apenas constitui uma parte dos seus rendimentos, sendo estes muito frequentemente compostos principalmente pelos rendimentos que auferem com a sua actividade profissional. Além disso, para determinar se os contribuintes residentes e os contribuintes não residentes se encontram numa situação objectivamente comparável, deve levar-se em consideração o conjunto das actividades destes contribuintes e os rendimentos que auferem com as mesmas, em vez de se proceder ao exame de um único tipo de operação.

32 Ora, o local onde se pode mais facilmente avaliar a capacidade contributiva individual de um não residente é o local onde se situa o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais. Este coincide, em princípio, com a sua residência habitual. No que se refere às excepções, o Reino de Espanha precisa que os contribuintes que não residem em território espanhol, mas que aí auferiram rendimentos, do seu trabalho e das suas outras actividades económicas, que constituam, no mínimo, 75% do total dos seus rendimentos, podem, por força do regime previsto no artigo 46.º do TRLIRNR, e desde que seja comprovado que têm domicílio ou residência habitual noutro Estado-Membro, optar pelas regras de tributação dos rendimentos aplicáveis aos residentes. Referindo-se ao acórdão de 12 de Junho de 2003, Gerritse (C-234/01, Colect., p. I-5933), o Reino de Espanha afirma que a legislação espanhola é, por conseguinte, conforme com a jurisprudência do Tribunal de Justiça.

33 De qualquer modo, dado que a situação dos contribuintes residentes e dos contribuintes não residentes não é comparável no que se refere à tributação das mais-valias, o facto de não se aplicar uma regulamentação idêntica a essas duas categorias de contribuintes não constitui uma discriminação. Portanto, no caso vertente, não existe qualquer violação da livre circulação de capitais.

34 Seguidamente, o Reino de Espanha sublinha que, nos termos da jurisprudência do Tribunal de Justiça, um Estado-Membro pode livremente garantir o respeito das obrigações que lhe incumbem por força do Tratado concluindo uma convenção contra a dupla tributação (a seguir «CDT») com um outro Estado-Membro. Tendo o Reino de Espanha concluído uma CDT com praticamente todos os Estados-Membros, os efeitos da tributação espanhola são parcialmente neutralizados e, por conseguinte, esta última não constitui uma restrição à livre circulação de capitais.

35 Por fim, o Reino de Espanha recorda que o Tribunal de Justiça, no n.º 43 do acórdão de 5 de Julho de 2005, D. (C-376/03, Colect., p. I-5821), declarou que os artigos 56.º CE e 58.º CE não se opõem a uma regulamentação nacional que recusa aos contribuintes não residentes, que detêm o essencial da sua fortuna no Estado em que residem, os abatimentos que concede aos contribuintes residentes. A legislação fiscal espanhola em causa no caso em apreço limita-se a aplicar esta jurisprudência, introduzindo no regime tributário uma diferenciação com base na

situação objectivamente diferente em que se encontram os contribuintes residentes e os contribuintes não residentes.

36 A título subsidiário, caso se considere que a regulamentação controvertida constitui uma restrição à livre circulação de capitais, o Reino de Espanha alega que esta restrição se justificava pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal espanhol.

37 A este respeito, este Estado-Membro precisa que, no que se refere às mais-valias a curto prazo (até um ano), as obtidas pelos não residentes eram tributadas operação a operação, enquanto que as obtidas pelos residentes eram tributadas segundo uma tabela progressiva aplicável ao imposto sobre o rendimento, cujas taxas oscilavam entre 15% e 45%. Por conseguinte, não se pode considerar que os residentes beneficiavam de forma sistemática de um tratamento fiscal mais favorável do que o que beneficiavam os não residentes.

38 De qualquer modo, a existência de taxas diferentes aplicáveis ao imposto dos residentes e ao dos não residentes é justificada pela própria natureza de cada um destes impostos. O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares residentes constitui uma carga fiscal periódica, adaptada à capacidade contributiva da pessoa em causa por via da aplicação de uma tabela progressiva ao rendimento global auferido por ela durante o período de tributação.

39 O imposto sobre o rendimento dos não residentes constitui, por seu lado, um imposto de cobrança imediata, ao qual estão sujeitos os contribuintes que auferem rendimentos em Espanha sem aí possuírem um estabelecimento permanente. Estes contribuintes só são tributados sobre os rendimentos que auferem em território espanhol, rendimentos que são, por definição, isolados e esporádicos. É, portanto, impossível tributar estes rendimentos em conformidade com uma tabela progressiva. A única forma de proceder à tributação destes rendimentos é proceder à cobrança do imposto em relação a cada operação e aplicar uma taxa fixa.

40 Ainda segundo o Reino de Espanha, nos termos da legislação aplicável às pessoas singulares residentes, as mais-valias obtidas a longo prazo (mais de um ano) eram tributadas a taxas iguais ou inferiores às que eram aplicadas às mais-valias obtidas a curto prazo (um ano ou menos). Isto tinha por finalidade evitar os efeitos cumulativos de uma tabela progressiva sobre as mais-valias geradas ao longo dos anos, as quais, em vez de serem sujeitas a uma tributação anual à medida que se criam, são tributadas na data da sua realização. Existia, assim, uma relação económica directa entre a concessão de um benefício fiscal aos contribuintes residentes – tributação a uma taxa reduzida – e o prejuízo que lhes teria sido causado pela falta desse mecanismo de eliminação do excesso de progressividade, ou de um outro que produzisse os mesmos efeitos. Ora, não há qualquer justificação para aplicar aos contribuintes não residentes uma taxa de tributação mais favorável quando realizam as mais-valias a longo prazo. Com efeito, se lhes tivesse sido aplicada uma taxa fixa de 15%, estes teriam beneficiado de um tratamento favorável destinado a compensar os efeitos de uma tabela progressiva que não lhes é aplicável.

#### Apreciação do Tribunal de Justiça

41 A título preliminar, há que recordar que o artigo 56.º CE proíbe as restrições aos movimentos de capitais, sem prejuízo do disposto no artigo 58.º CE. Resulta dos n.os 1 e 3 desta última disposição que os Estados-Membros podem, no seu direito fiscal, estabelecer uma distinção entre contribuintes residentes e contribuintes não residentes, desde que esta distinção não constitua um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais.

42 A tal acresce o facto de o artigo 58.º, n.º 1, CE, que, como derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais, deve ser objecto de interpretação estrita, não poder

ser interpretado no sentido de que qualquer legislação fiscal que faça uma distinção entre os contribuintes consoante o local em que investem os seus capitais é automaticamente compatível com o Tratado (v., neste sentido, acórdão de 15 de Julho de 2004, Lenz, C-315/02, Colect., p. I-7063, n.º 26).

43 No caso em apreço, é facto assente que, até 31 de Dezembro de 2006, a regulamentação espanhola previa uma diferença de tratamento entre os contribuintes residentes e os contribuintes não residentes no que diz respeito à taxa de tributação aplicável às mais-valias resultantes da cessão de bens, imóveis ou outros, detidos em território espanhol.

44 No que se refere às mais-valias realizadas na sequência de uma cessão de elementos patrimoniais detidos há mais de um ano, os não residentes encontravam-se sujeitos, em termos sistemáticos, a uma carga fiscal superior à suportada pelos residentes, sendo as mais-valias realizadas por estes últimos tributadas a uma taxa fixa de 15%, enquanto que as realizadas pelos não residentes eram tributadas a 35%.

45 É verdade que, devido à aplicação aos residentes de uma tabela progressiva, estes não beneficiavam, em termos sistemáticos, de uma taxa de tributação mais favorável do que os não residentes quanto à tributação das mais-valias realizadas aquando da venda de bens detidos há um ano ou menos. Todavia, não é menos verdade que, encontrando-se sujeitos a uma taxa fixa de 35% independentemente do valor da mais-valia realizada, enquanto que os residentes só estavam sujeitos a esta taxa quando o rendimento global atingia um certo limite, os não residentes estavam sujeitos, pelo menos em certos casos, a uma carga fiscal superior à suportada pelos residentes.

46 Como o Tribunal de Justiça já decidiu, em matéria de impostos directos, a situação dos residentes e a dos não residentes num Estado não é, em regra, comparável, na medida em que o rendimento auferido no território de um Estado por um não residente constitui, muito frequentemente, apenas uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da sua residência, e que a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração do conjunto dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode mais facilmente ser apreciada no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, que corresponde, geralmente, à sua residência habitual (acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225, n.ºs 31 e 32, e Gerritse, já referido, n.º 43).

47 Igualmente, o facto de um Estado-Membro não conceder aos não residentes certos benefícios fiscais que concede aos residentes não é, regra geral, discriminatório, tendo em conta as diferenças objectivas entre a situação dos residentes e a dos não residentes tanto do ponto de vista da fonte dos rendimentos como da capacidade contributiva pessoal ou da situação pessoal e familiar (acórdãos, já referidos, Schumacker, n.º 34, e Gerritse, n.º 44).

48 No caso em apreço, há, por conseguinte, que examinar se existe uma diferença objectiva entre a situação dos residentes e a dos não residentes susceptível de eliminar o carácter discriminatório da regulamentação controvertida e de permitir que a referida regulamentação beneficie da excepção prevista no artigo 58.º, n.º 1, CE.

49 No que se refere ao argumento de que a diferença de tratamento fiscal resultante da aplicação desta regulamentação aos não residentes deve ser examinada em conjugação com o sistema geral do imposto sobre o rendimento aplicável aos residentes e aos não residentes, e de que os não residentes não podem ser comparados aos residentes em virtude do facto de disporem no seu Estado de residência de outros rendimentos que, ao contrário do que se verifica no caso dos residentes, não podem ser levados em conta em Espanha, há que salientar, por um lado, que, pelo menos no que se refere à tributação de mais-valias resultantes de cessões de

bens detidos por um período superior a um ano, apenas esta categoria de rendimentos é visada pela referida regulamentação, quer se trate de contribuintes residentes quer de contribuintes não residentes.

50 Por outro lado, o Estado no qual se encontra situada a fonte do rendimento é, nos dois casos, o Reino de Espanha, visto que a regulamentação controvertida apenas visa as mais-valias resultantes de cessões de bens detidos em Espanha.

51 Quanto ao argumento segundo o qual, no que se refere às mais-valias resultantes da cessão de bens detidos há mais de um ano, a regulamentação em causa visa levar em conta a situação pessoal do contribuinte na liquidação do imposto, basta constatar que esta regulamentação não contém qualquer elemento susceptível de corroborar esta tese, tratando-se de uma tributação a uma taxa fixa que é determinada exclusivamente em função da qualidade de residente ou não residente do contribuinte.

52 Esta tese também não pode ser corroborada por via de uma aplicação por analogia do acórdão Gerritse, já referido, invocado pelo Reino de Espanha. Com efeito, não foi demonstrado nem sequer alegado que a regulamentação visada pela presente acção, contrariamente à que estava em causa nesse acórdão, prosseguia, ao atribuir um tratamento fiscal mais benéfico aos residentes, uma finalidade social. Daqui resulta que, ao contrário do que o Tribunal de Justiça decidiu no n.º 48 do referido acórdão, não é legítimo, no caso em apreço, reservar a concessão deste tratamento mais benéfico às pessoas que auferiram a maior parte dos seus rendimentos tributáveis no Estado de tributação, isto é, em regra, aos residentes.

53 No que se refere às CDT às quais o Reino de Espanha faz referência, há que começar por sublinhar que este Estado-Membro não invocou qualquer CDT concluída com Estados partes do Acordo EEE. Seguidamente, tal como o referido Estado-Membro reconhece ele próprio, não foi concluída uma CDT com todos os restantes Estados-Membros. Por fim, é facto assente que as CDT existentes só neutralizam parcialmente a carga fiscal suportada em Espanha pelos não residentes.

54 Resulta, além disso, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a existência de uma CDT não exclui que o rendimento auferido por um contribuinte num Estado que não é o Estado de residência e que é apenas sujeito a tributação nesse Estado seja, contudo, tomado em conta pelo Estado de residência para efeitos do cálculo do valor do imposto sobre os rendimentos remanescentes do referido contribuinte, com vista, designadamente, a aplicar a regra da progressividade do imposto. Portanto, não pode ser legitimamente invocado que o facto de se ser não residente permite escapar à aplicação desta regra. Daqui decorre que, num tal caso, as duas categorias de contribuintes se encontram numa situação comparável para efeitos da referida regra (v., neste sentido, acórdão Asscher, já referido, n.os 47 e 48).

55 Nestas condições, há que concluir que, no que diz respeito à tributação das mais-valias que resultem da cessão de bens detidos há mais de um ano, a regulamentação controvertida não está relacionada com uma diferença de situação, na acepção do artigo 58.º, n.º 1, CE, devida ao local de residência dos contribuintes (v., neste sentido, acórdão Lenz, já referido, n.º 33).

56 A mesma conclusão impõe-se igualmente no que se refere à tributação das mais-valias realizadas no período máximo de um ano.

57 Com efeito, por um lado, as considerações tecidas nos n.os 50 e 52 a 54 deste acórdão também são pertinentes para esta tributação.

58 Por outro lado, embora não se possa excluir que a tributação segundo uma tabela

progressiva permita levar em conta a capacidade contributiva dos contribuintes, o Reino de Espanha não apresentou qualquer elemento de prova susceptível de demonstrar que, no caso em apreço, levou efectivamente em conta a situação pessoal dos contribuintes residentes no quadro da tributação das mais-valias que resultam da cessão de bens detidos há um ano ou menos.

59 Daqui decorre que a tese deste Estado-Membro, quer a respeito das mais-valias realizadas a curto prazo quer a respeito das realizadas a longo prazo, de que, em relação à tributação em causa, os residentes e os não residentes não se encontram numa situação objectivamente comparável, não tem fundamento e não pode, por conseguinte, ser acolhida.

60 Falta ainda, porém, examinar se, tal como sustenta, a título subsidiário, o Reino de Espanha, a diferença de tratamento existente entre essas duas categorias de contribuintes pode ser justificada por uma razão imperiosa de interesse geral, como a necessidade de salvaguardar a coerência do regime fiscal.

61 A esse respeito, deve recordar-se que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que tal objectivo pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado. Contudo, para que um argumento baseado numa justificação dessa natureza possa vingar, há que demonstrar a existência de uma relação directa entre a concessão do benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício através de determinada imposição fiscal (acórdão de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 42).

62 Segundo o Reino de Espanha, a regulamentação controvertida tinha o objectivo de evitar penalizar os residentes, no quadro da tributação das mais-valias, através da aplicação de uma tabela progressiva. No que se refere à tributação das mais-valias resultantes da cessão de bens detidos durante mais de um ano, existe uma relação directa, para os residentes, entre o benefício fiscal resultante da tributação dessas mais-valias a uma taxa fixa de 15% e a tabela de tributação progressiva aplicável ao conjunto dos seus rendimentos. No que diz respeito às mais-valias realizadas durante o período de um ano ou menos, a vantagem de não se estar sujeito a uma taxa fixa de 35% é compensada pela sujeição dos residentes a uma tributação, em conformidade com uma tabela progressiva, dos rendimentos globais.

63 No que se refere ao primeiro caso, cumpre salientar que os rendimentos aos quais se aplica a taxa fixa de 15% não são sujeitos ao imposto sobre o rendimento em conformidade com uma tabela progressiva. Portanto, não se pode validamente afirmar que a concessão aos residentes do benefício fiscal controvertido, isto é, a tributação dos referidos rendimentos a uma taxa fixa de 15%, é compensada pela aplicação de uma tabela progressiva de tributação dos rendimentos.

64 No que diz respeito ao segundo caso, para o contribuinte residente, a vantagem de não se encontrar sujeito a uma taxa fixa de 35% é, em princípio, é certo, compensada pela desvantagem de as mais-valias em causa serem acrescentadas aos seus rendimentos globais e, assim, serem sujeitas a tributação em conformidade com uma tabela progressiva. Contudo, não se pode excluir que, mesmo sendo tributadas deste modo, as mais-valias realizadas pelos residentes o sejam de forma menos pesada do que as realizadas pelos não residentes.

65 Nestas condições, há que concluir que não existe uma relação directa entre os benefícios atribuídos aos contribuintes residentes e uma compensação decorrente de determinada imposição fiscal.

66 Por conseguinte, há que rejeitar a argumentação do Reino de Espanha segundo a qual a restrição resultante da regulamentação controvertida é justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal nacional.

67 Dado que as disposições do artigo 40.º do Acordo EEE têm o mesmo alcance jurídico que as disposições, essencialmente idênticas, do artigo 56.º CE (v. acórdão de 11 de Junho de 2009, Comissão/Países Baixos, C-521/07, ainda não publicado na Colectânea, n.º 33), as considerações precedentes são aplicáveis *mutatis mutandis* ao referido artigo 40.º

68 Tendo em conta as considerações precedentes, há que julgar procedente a acção da Comissão.

69 Nestas condições, há que declarar que, tendo sujeito a um tratamento diferente, até 31 de Dezembro de 2006, as mais-valias realizadas em Espanha por residentes e as mais-valias realizadas em Espanha por não residentes, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.º CE e do artigo 40.º do Acordo EEE.

### **Quanto às despesas**

70 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 do Reino de Espanha e tendo este sido vencido, há que condená-lo nas despesas.

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

- 1) **Tendo sujeito a um tratamento diferente, até 31 de Dezembro de 2006, as mais-valias realizadas em Espanha por residentes e as mais-valias realizadas em Espanha por não residentes, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.º CE e do artigo 40.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992.**
- 2) **O Reino de Espanha é condenado nas despesas.**

Assinaturas

\* Língua do processo: espanhol.