

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

11 de dezembro de 2014 (*)

«Incumprimento de Estado – Artigos 56.º TFUE e 36.º do Acordo EEE – Serviços propostos em Espanha por fundos de pensões e companhias de seguros estabelecidos noutro Estado?Membro – Planos de pensões profissionais – Obrigação de indicar um representante fiscal residente em Espanha – Caráter restritivo – Justificação – Eficácia da fiscalização tributária e do combate à evasão fiscal – Proporcionalidade»

No processo C-678/11,

que tem por objeto uma ação de incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, proposta em 22 de dezembro de 2011,

Comissão Europeia, representada por F. Jimeno Fernández e W. Roels, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

Reino de Espanha, representado por A. Rubio González, na qualidade de agente,

demandado,

apoiado por:

República Francesa, representada por G. de Bergues, D. Colas e J.-S. Pilczer, na qualidade de agentes,

interveniente,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente de secção, C. Vajda (relator), A. Rosas, E. Juhász e D. Šváby, juízes,

advogada-geral: J. Kokott,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 12 de junho de 2014,

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

profere o presente

Acórdão

1 Com a sua petição, a Comissão Europeia pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao

adotar e ao manter em vigor as disposições contidas no artigo 46.º, alínea c), do Real Decreto Legislativo 1/2002, que aprova o texto consolidado da Lei dos planos e fundos de pensões (Real Decreto Legislativo 1/2002, por el que se aprueba el texto refundido da Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones), de 29 de novembro de 2002 (BOE n.º 298, de 13 de dezembro de 2002, p. 43361, a seguir «lei dos planos e fundos de pensões»), no artigo 86.º do Real Decreto Legislativo 6/2004, que aprova o texto consolidado da Lei da organização e do controlo dos seguros privados (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido da Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados), de 29 de outubro de 2004 (BOE n.º 267, de 5 de novembro de 2004, p. 36602, a seguir «lei da organização e do controlo dos seguros privados»), no artigo 10.º do Real Decreto Legislativo 5/2004, que aprova o texto consolidado da Lei do imposto sobre o rendimento dos não residentes (Real Decreto Legislativo 5/2004, por el que se aprueba el texto refundido da ley del Impuesto sobre la renta de los no residentes), de 5 de março de 2004 (BOE n.º 62, de 12 de março de 2004, p. 11176), conforme alterado pela Lei 36/2006 que aprova medidas de prevenção da fraude fiscal (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal), de 29 de novembro de 2006 (BOE n.º 286, de 30 de novembro de 2006, p. 42087, a seguir «lei do imposto sobre o rendimento dos não residentes»), e no artigo 47.º da Lei Geral Tributária 58/2003 (Ley 58/2003, General Tributaria), de 17 de dezembro de 2003 (BOE n.º 302, de 18 de dezembro de 2003, p. 44987, a seguir «lei geral tributária»), por força dos quais os fundos de pensões estabelecidos em Estados?Membros diferentes do Reino de Espanha e que proponham planos de pensões profissionais nesse Estado?Membro e as companhias de seguros que operam em Espanha em regime de livre prestação de serviços, nomeadamente, são obrigados a nomear um representante fiscal residente nesse Estado?Membro, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 56.º TFUE e 36.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 espanhol

2 O artigo 47.º da lei geral tributária dispõe:

«Para efeitos de relações com a Administração Fiscal, os contribuintes não residentes em Espanha devem indicar um representante estabelecido no território espanhol, quando tenham atividade nesse território através de um estabelecimento permanente, quando a lei tributária o preveja expressamente ou quando a Administração Fiscal o exija devido às características da operação ou da atividade exercida ou do montante de rendimento auferido.

Essa designação deve ser notificada à Administração Fiscal nos termos previstos na lei tributária.»

3 O artigo 46.º da lei dos planos e fundos de pensões prevê:

«Os fundos de pensões estabelecidos noutros Estados?Membros que pretendam desenvolver em Espanha planos de pensões profissionais sujeitos à lei espanhola devem indicar um representante, que deve ser uma pessoa singular com residência habitual em Espanha ou uma pessoa coletiva estabelecida em Espanha, a quem sejam conferidos os seguintes poderes:

[...]

c) representar o fundo de pensões nas suas obrigações fiscais resultantes das atividades exercidas no território espanhol. O representante deve cumprir as obrigações de retenção ou de pagamento por conta e transferir o respetivo montante a favor do Tesouro relativamente aos planos sujeitos à lei espanhola, nos termos previstos na lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, devendo ainda cumprir as obrigações de informação da Administração Fiscal previstas na lei espanhola aplicável aos gestores de fundos de pensões.

[...]»

4 Nos termos do artigo 86.º, n.º 1, da lei da organização e do controlo dos seguros privados:

«As companhias de seguros estabelecidas noutro Estado-Membro do Espaço Económico Europeu que pretendam operar em Espanha em regime de livre prestação de serviços devem indicar um representante com residência fiscal em Espanha para efeitos de obrigações fiscais abrangidas pela presente lei, relativamente às atividades exercidas no território espanhol.

O representante deve cumprir, em nome da companhia de seguros que opere em regime de livre prestação de serviços, para além das obrigações previstas no artigo 82.º da presente lei, as seguintes obrigações fiscais:

a) proceder à retenção ou ao pagamento por conta e transferir a favor do Tesouro o montante quanto às operações efetuadas em Espanha nos termos previstos na legislação relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, ao imposto sobre as sociedades e ao imposto sobre o rendimento dos não residentes;

b) informar a Administração Fiscal das operações efetuadas em Espanha nos termos do disposto na legislação relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, ao imposto sobre as sociedades e ao imposto sobre o rendimento dos não residentes.»

5 O artigo 10.º, n.º 1, da lei do imposto sobre o rendimento dos não residentes tem a seguinte redação:

«Os contribuintes sujeitos ao presente imposto devem indicar, até ao termo do prazo de declaração dos rendimentos auferidos em Espanha, uma pessoa singular ou coletiva residente em Espanha que os represente perante a Administração Fiscal no respeitante às suas obrigações relativas ao presente imposto, quando atuem através de um estabelecimento permanente, nos casos previstos no artigo 24.º, n.º 2, e no artigo 38.º da presente lei, ou quando a Administração Fiscal o exija devido ao montante ou às características dos rendimentos auferidos pelo contribuinte no território espanhol.

[...]»

6 O artigo 99.º, n.º 2, da Lei 35/2006 que aprova o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e altera parcialmente as leis dos impostos sobre as sociedades, sobre o rendimento dos não residentes e sobre o património (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificacio?n parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio), de 28 de novembro de 2006 (BOE n.º 285, de 29 de novembro de 2006, p. 41734), prevê:

«As entidades e as pessoas coletivas, incluindo as entidades de atribuição de rendimentos, que paguem rendimentos sujeitos ao presente imposto, devem proceder à retenção e ao pagamento, a título de pagamento por conta do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares devido pelo beneficiário dos rendimentos. O montante a pagar ao Tesouro, as condições e formas de

pagamento serão fixados por regulamento. Estão sujeitos às mesmas obrigações, os contribuintes que exerçam atividades económicas, relativamente aos rendimentos que paguem no exercício das suas atividades, e as pessoas singulares, coletivas e outras entidades que não residam no território espanhol mas nele operem através de um estabelecimento permanente, ou que não tenham estabelecimento permanente mas paguem rendimentos do trabalho e outros rendimentos sujeitos a retenção ou pagamento por conta que constituam despesas dedutíveis com vista à obtenção dos rendimentos previstos no artigo 24.º, n.º 2, do texto codificado da lei do imposto sobre o rendimento dos não residentes.

[...]

O representante indicado nos termos do artigo 86.º, n.º 1, do texto codificado da lei da organização e do controlo dos seguros privados, que atue em nome da companhia de seguros com atividade em regime de livre prestação de serviços, deve proceder a uma retenção e a um pagamento por conta relativamente às operações efetuadas em Espanha.

Os fundos de pensões estabelecidos noutro Estado-Membro da União Europeia que proponham em Espanha regimes de reforma profissional sujeitos à lei espanhola devem, nos termos do disposto na Diretiva 2003/41/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de junho de 2003, relativa às atividades e à supervisão das instituições de realização de planos de pensões profissionais [(JO L 235, p. 10)], indicar um representante com residência fiscal em Espanha que os represente para efeitos de obrigações fiscais. Esse representante deve proceder a uma retenção e a um pagamento por conta relativamente às operações realizadas em Espanha.

[...]»

Procedimento pré-contencioso e ação no Tribunal de Justiça

7 Por ofícios datados de 4 de abril e de 1 de dezembro de 2008, a Comissão notificou o Reino de Espanha para sanar a incompatibilidade com os artigos 49.º CE e 36.º do Acordo EEE das disposições do direito espanhol que impunham aos fundos de pensões estabelecidos noutros Estados-Membros e que proponham planos de pensões profissionais em Espanha, às companhias de seguros com atividade em Espanha em regime de livre prestação de serviços e ainda a certas entidades e pessoas singulares não residentes uma obrigação de indicarem um representante fiscal residente em Espanha.

8 Na sequência das respostas do Reino de Espanha às suas notificações, a Comissão, em 29 de janeiro de 2010, dirigiu a esse Estado-Membro um parecer fundamentado em que mantinha a análise provisória feita nessas notificações e lhe concedia o prazo de dois meses para adotar as medidas necessárias para dar cumprimento a esse parecer.

9 Não tendo ficado satisfeita com a resposta dada pelo Reino de Espanha ao parecer, a Comissão propôs a presente ação. Declara ter limitado o seu objeto à obrigação, prevista no direito espanhol, de indicar um representante fiscal residente em Espanha unicamente nos casos dos fundos de pensões estabelecidos noutros Estados-Membros e que proponham planos de pensões profissionais em Espanha, e das companhias de seguros com atividade em Espanha em regime de livre prestação de serviços.

10 Por requerimento apresentado em 15 de março de 2012, o Reino de Espanha suscitou uma exceção de inadmissibilidade nos termos do artigo 91.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, na versão em vigor à data da propositura da ação. Em 2 de outubro de 2012, o Tribunal de Justiça decidiu reservar para final o conhecimento da exceção de inadmissibilidade, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo.

11 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 9 de maio de 2012, foi admitida a intervenção da República Francesa em apoio dos pedidos do Reino de Espanha.

Quanto à ação

Quanto à admissibilidade

Argumentos das partes

12 O Reino de Espanha apresenta três argumentos em apoio da exceção de inadmissibilidade. Em primeiro lugar, alega que, pela utilização do advérbio «nomeadamente» na conclusão da petição, a Comissão não delimitou o objeto da ação de forma exaustiva e precisa. Em segundo lugar, este Estado-Membro entende que a Comissão invocou erradamente, em apoio da ação, duas disposições do direito espanhol, a saber, o artigo 10.º da lei do imposto sobre o rendimento dos não residentes e o artigo 47.º da lei geral tributária. O Reino de Espanha alega que a primeira disposição não tem relação alguma com as situações a que se refere a ação da Comissão e que a segunda se limita a estabelecer os princípios e as disposições gerais do sistema fiscal espanhol e não visa os casos específicos em que se tem que nomear um representante fiscal. Em terceiro lugar, o Reino de Espanha critica a Comissão por não ter precisado claramente se um Estado-Membro não pode, em caso algum, impor a um não residente a obrigação de nomear um representante, ou se existem certas exceções a essa regra por razões justificadas.

13 A Comissão rejeita os argumentos apresentados pelo Reino de Espanha em apoio da exceção de inadmissibilidade.

Apreciação do Tribunal de Justiça

14 Resulta do artigo 38.º, n.º 1, alínea c), do Regulamento de Processo, na versão em vigor à data da propositura da ação, e da jurisprudência relativa a essa disposição que a petição inicial deve indicar o objeto do litígio e a exposição sumária dos fundamentos, e que essa indicação deve ser suficientemente clara e precisa para permitir ao demandado preparar a sua defesa e ao Tribunal de Justiça exercer a sua fiscalização. Daí resulta que os elementos essenciais de facto e de direito em que se baseia uma ação devem resultar de forma coerente e compreensível do texto da própria petição e que o pedido deve ser formulado de forma inequívoca para evitar que o Tribunal de Justiça decida *ultra petita* ou deixe de conhecer de alguma alegação (v. acórdão Comissão/Espanha, C-360/11, EU:C:2013:17, n.º 26 e jurisprudência aí referida).

15 No caso, a petição da Comissão cumpre essas exigências.

16 Com efeito, não obstante a utilização do termo «nomeadamente» no pedido, resulta sem qualquer ambiguidade tanto desse pedido como das alegações feitas na petição que a ação da Comissão se dirige à obrigação prevista no direito espanhol de indicar um representante fiscal residente em Espanha em dois casos específicos, a saber, no caso dos fundos de pensões estabelecidos noutros Estados-Membros que proponham planos de pensões profissionais em Espanha e no caso das companhias de seguros estabelecidas noutros Estados-Membros que operem em Espanha em regime de livre prestação de serviços. Além disso, resulta dos

articulados apresentados pelo Estado?Membro demandado que a petição foi formulada de modo suficientemente claro e preciso, uma vez que concentrou a sua defesa nesses dois casos específicos.

17 Assim, improcede o primeiro argumento apresentado pelo Reino de Espanha em apoio da exceção de inadmissibilidade.

18 Por outro lado, na medida em que a ação apenas se dirige a dois casos específicos, não se pode criticar a Comissão por não ter tomado claramente posição quanto ao caráter eventualmente legítimo, à luz do direito da União, de uma obrigação de um não residente indicar um representante fiscal residente em Espanha noutras circunstâncias. Consequentemente, há que julgar o terceiro argumento desse Estado?Membro igualmente improcedente.

19 Quanto ao segundo argumento apresentado pelo Reino de Espanha no âmbito da exceção de inadmissibilidade, a Comissão refere acertadamente que, uma vez que a petição definiu claramente o objeto da ação, a eventual irrelevância de certas disposições do direito nacional mencionadas por esta instituição não gera a inadmissibilidade da ação. Isto é tanto mais assim quando, no requerimento em que argui a exceção de inadmissibilidade, esse Estado?Membro admite a relevância, para efeitos da ação, de duas das disposições de direito nacional mencionadas pela Comissão na petição, a saber, os artigos 46.º, alínea c), da lei dos planos e fundos de pensões e 86.º, n.º 1, da lei da organização e do controlo dos seguros privados.

20 Consequentemente, improcede a exceção de inadmissibilidade suscitada pelo Reino de Espanha.

Quanto ao mérito

Quanto à inobservância do artigo 56.º TFUE

– Argumentos das partes

21 A Comissão refere que a obrigação de os fundos de pensões estabelecidos em Estados?Membros diferentes do Reino de Espanha e que proponham planos de pensões profissionais nesse Estado?Membro e as companhias de seguros que operem em Espanha em regime de livre prestação de serviços indicarem um representante fiscal residente nesse Estado?Membro constitui uma restrição à livre prestação de serviços. Por um lado, essa obrigação implica um encargo adicional para esses fundos de pensões e para essas companhias de seguros. Por outro lado, constitui um obstáculo à livre prestação de serviços para as pessoas e empresas estabelecidas em Estados?Membros diferentes do Reino de Espanha e que pretendam prestar serviços de representação fiscal a entidades ou pessoas singulares que operem em Espanha.

22 Nem o Reino de Espanha nem a República Francesa, na qualidade de interveniente, contestam o caráter restritivo das medidas em causa.

23 O Reino de Espanha considera que a obrigação de indicar um representante fiscal residente em Espanha se justifica pela necessidade de uma fiscalização tributária eficaz e de combate à fraude fiscal. Alega ainda que as medidas em causa não vão além do necessário para atingir esses objetivos de interesse geral.

24 A esse respeito, o Reino de Espanha afirma que, quanto aos contribuintes não residentes, a intensidade das fiscalizações e o grau de efetividade das ações de combate à fraude fiscal são sensivelmente superiores quando está disponível um interlocutor imediato, como um

representante fiscal. Em contrapartida, esses objetivos não seriam atingidos de forma eficaz através do recurso à assistência mútua das autoridades de diversos Estados?Membros para efeitos de troca de informações e de cobrança de créditos, conforme prevista nas Diretivas 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 diretos e dos impostos sobre os prémios de seguro (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), conforme alterada pela Diretiva 2006/98/CE do Conselho, de 20 de novembro de 2006 (JO L 363, p. 129, a seguir «Diretiva 77/799»), 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).

25 O Estado?Membro demandado considera que a ineficácia do sistema instituído por essas diretivas está demonstrada pelo facto de terem sido revogadas no âmbito de uma reforma dos instrumentos de cooperação administrativa e de assistência para a recuperação de créditos. Além disso, esse Estado?Membro invoca, com o suporte de dados, a baixa taxa de cobrança de créditos resultante, primeiro, de oito pedidos apresentados às autoridades do Reino Unido em 2011 e, segundo, de pedidos dirigidos a outros Estados?Membros entre 2005 e 2009.

26 Segundo o Reino de Espanha, uma vez que certas informações pedidas pela Administração Fiscal espanhola sob a forma de declaração são de carácter geral e não são necessária ou exclusivamente destinadas à determinação do imposto, as informações contidas nessas declarações não fazem parte do âmbito de aplicação da Diretiva 77/799. Consequentemente, a aplicação eficaz dos impostos necessita da prévia determinação de uma pessoa com quem a Administração Fiscal espanhola esteja em contacto nos diversos processos.

27 Quanto ao pagamento do imposto devido pelos rendimentos auferidos no âmbito dos planos de pensões profissionais, o Reino de Espanha indica que, no que respeita aos fundos de pensões estabelecidos em Estados?Membros diferentes do Reino de Espanha que proponham planos de pensões profissionais em Espanha e às companhias de seguros estabelecidas noutros Estados?Membros que operem em Espanha em regime de livre prestação de serviços, o poder ou a obrigação do representante fiscal de proceder à retenção do montante do imposto e ao seu pagamento por conta ao Tesouro Público, previstos, respetivamente, nos artigos 46.º, alínea c), da lei dos planos e fundos de pensões e 86.º, n.º 1, alínea a), da lei da organização e do controlo dos seguros privados, refletem a obrigação prevista no artigo 99.º, n.º 2, da Lei 35/2006, de 28 de novembro de 2006, de proceder à retenção sobre os rendimentos do trabalho. Enquanto, por força desta disposição, os organismos de gestão de fundos de pensões estabelecidos em Espanha procedem por si próprios a essa retenção, a necessidade de os fundos de pensões e as companhias de seguros estabelecidos noutros Estados?Membros indicarem um representante fiscal residente em Espanha para efeitos, nomeadamente, dessa retenção, justifica-se pela complexidade do cálculo do seu montante. Sem essa obrigação de retenção no caso dessas entidades não residentes, estas teriam uma vantagem financeira face às entidades estabelecidas em Espanha, o que iria contra o princípio da igualdade de tratamento e o bom funcionamento do mercado interno.

28 Por outro lado, o Reino de Espanha refere que o presente processo de incumprimento contra si o levou a eliminar, pela Lei 2/2011 da Economia Sustentável (Ley 2/2011 de Economía Sostenible), de 4 de março de 2011 (BOE n.º 55, de 5 de março de 2011, p. 25033), a condição de residência em Espanha do representante fiscal previsto no artigo 86.º, n.º 1, da lei da organização e do controlo dos seguros privados, mesmo apesar de, segundo esse Estado?Membro, essa condição constituir uma melhor garantia do eficaz cumprimento das obrigações fiscais.

29 Em apoio do Reino de Espanha, a República Francesa entende que a regulamentação em causa se justifica pela necessidade de garantir a eficácia da cobrança do imposto, o que o Tribunal de Justiça já reconheceu como razão imperiosa de interesse geral. É adequado para atingir esse objetivo, tornando a cobrança do imposto devido mais simples e mais rápida. Uma vez que os representantes fiscais estão sujeitos à fiscalização da Administração Fiscal espanhola, esta pode garantir a cobrança coerciva do imposto. Por outro lado, o Tribunal de Justiça reconheceu, nos acórdãos FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630) e X (C-498/10, EU:C:2012:635), que o processo de retenção na fonte e o regime de responsabilidade correspondente constituem um meio legítimo e adequado a garantir o tratamento fiscal de uma pessoa estabelecida fora do Estado da tributação.

30 Quanto à proporcionalidade da obrigação prevista na regulamentação em causa, a República Francesa entende que outras possibilidades não têm menos inconvenientes que a obrigação de indicar um representante fiscal residente em Espanha. Em primeiro lugar, uma obrigação de os próprios clientes residentes dos fundos de pensões e das sociedades de seguros não residentes em Espanha pagarem a retenção na fonte implicaria um encargo administrativo adicional e riscos em matéria de responsabilidade, o que tornaria os serviços transfronteiriços menos atrativos do que os dos prestadores residentes.

31 Em segundo lugar, resulta dos n.os 50 e 51 do acórdão X (EU:C:2012:635) que a cobrança do imposto ao prestador de serviços não residente acarretaria um encargo considerável para o mesmo, que poderia assim ser dissuadido de prestar um serviço no Estado-Membro em causa. A esse respeito, o volume de trabalho dos trabalhadores seria ainda maior na medida em que teriam que cumprir obrigações fiscais previstas na regulamentação de outro Estado-Membro e, por isso, teriam que preencher uma declaração fiscal numa língua estrangeira.

32 Segundo a República Francesa, a presente lide distingue-se da que deu origem ao acórdão Comissão/Bélgica (C-522/04, EU:C:2007:405). Nesse acórdão, a presença de três fundamentos cumulativos levou o Tribunal de Justiça a considerar que a obrigação de indicar um representante fiscal residente no Estado-Membro em causa ia além do necessário para garantir o pagamento do imposto anual sobre os contratos de seguro em causa. O Tribunal de Justiça referiu nomeadamente que, de acordo com o direito belga, o segurado é pessoalmente devedor do referido imposto quando o contrato tiver sido subscrito com uma seguradora não estabelecida na Bélgica. Ora, esse fundamento não está preenchido na presente lide, uma vez que a lei espanhola dispõe que só o representante fiscal residente em Espanha é devedor dos tributos devidos pelos fundos de pensões não residentes e pelas companhias de seguros que operam em Espanha em regime de livre prestação de serviços.

33 A Comissão, não deixando de admitir a legitimidade dos objetivos invocados pelo Reino de Espanha para justificar a obrigação de indicar um representante fiscal residente em Espanha nos casos objeto da ação, contesta os argumentos deste Estado-Membro e da República Francesa de que essa obrigação é necessária para os atingir.

— Apreciação do Tribunal de Justiça

34 A título preliminar, há que observar que, quanto ao objeto da presente lide conforme descrito no n.º 16 do presente acórdão, está assente que, por força da regulamentação espanhola na matéria, os fundos de pensões estabelecidos em Estados-Membros diferentes do Reino de Espanha e que proponham planos de pensões profissionais nesse Estado-Membro e ainda as companhias de seguros que operem em Espanha em regime de livre prestação de serviços são obrigados a nomear um representante fiscal residente em Espanha.

35 Contudo, conforme resulta do n.º 12 do presente acórdão, a relevância de duas disposições do direito espanhol invocadas pela Comissão na petição é contestada pelo Reino de Espanha. A esse respeito, essa instituição reconhece que o artigo 10.º da lei do imposto sobre o rendimento dos não residentes é relativo à obrigação de nomear um representante em circunstâncias alheias ao objeto da presente ação. Quanto ao artigo 47.º da lei geral tributária, ao limitar-se a alegar que este constitui a regra de base que obriga os contribuintes não residentes em Espanha a indicar um representante residente nesse Estado?Membro, a Comissão não demonstra que a alteração ou a revogação desse artigo seja necessária para pôr termo ao alegado incumprimento.

36 Nestas condições, só os artigos 46.º, alínea c), da lei dos planos e fundos de pensões e 86.º, n.º 1, da lei da organização e do controlo dos seguros privados, cuja relevância é, aliás, reconhecida pelo Estado?Membro demandado, podem ser tidos em conta para efeitos da presente lide.

37 Refira-se que as prestações propostas por fundos de pensões e companhias de seguros em matéria de planos de pensões profissionais são serviços na aceção do artigo 57.º TFUE. Com efeito, esses serviços abrangem prestações geralmente fornecidas contra remuneração cuja característica essencial reside no facto de constituir a contrapartida económica das prestações em causa (v., por analogia, acórdão Comissão/Bélgica, C-296/12, EU:C:2014:24, n.º 28).

38 Há que salientar também que, da ótica de um mercado único e para permitir a realização dos seus objetivos, o artigo 56.º TFUE se opõe à aplicação de qualquer regulamentação nacional que tenha por efeito tornar a prestação de serviços, na aceção do artigo 57.º TFUE, entre Estados?Membros mais difícil do que a prestação de serviços puramente interna a um Estado?Membro (v. acórdão Comissão/Bélgica, EU:C:2014:24, n.º 29 e jurisprudência aí referida).

39 Além disso, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o artigo 56.º TFUE opõe-se nomeadamente a qualquer regulamentação de um Estado?Membro suscetível de proibir ou dificultar mais as atividades de um prestador estabelecido noutro Estado?Membro, onde presta legalmente serviços semelhantes (v., neste sentido, acórdão Comissão/Bélgica, EU:C:2007:405, n.º 38 e jurisprudência aí referida).

40 No caso, o Reino de Espanha não contesta que a regulamentação nacional em causa constitui uma restrição à livre prestação de serviços, contrária, em princípio, ao artigo 56.º TFUE.

41 Com efeito, como acertadamente refere a Comissão, a obrigação de nomear um representante fiscal em Espanha pode gerar custos adicionais para os fundos de pensões estabelecidos em Estados?Membros diferentes do Reino de Espanha e que proponham planos de pensões profissionais nesse Estado?Membro e ainda para as companhias de seguros que operam em Espanha em regime de livre prestação de serviços. Por conseguinte, torna a prestação de serviços dessas entidades a pessoas residentes em Espanha mais difícil e menos atrativa do que a prestação de serviços semelhantes às mesmas pessoas por entidades estabelecidas em Espanha, que não estão sujeitas a essa obrigação. Além disso, o facto de o representante ter que residir em Espanha entrava a livre prestação de serviços de pessoas e empresas estabelecidas em Estados?Membros diferentes do Reino de Espanha e que pretendam propor serviços de representação fiscal a entidades ou a pessoas singulares que operem em Espanha.

42 Contudo, resulta de jurisprudência assente do Tribunal de Justiça que as medidas nacionais suscetíveis de dificultar ou tornar menos atrativo o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado FUE podem, ainda assim, ser admitidas desde que prossigam um objetivo de interesse geral, sejam adequadas a garantir a sua realização e não vão

além do necessário para o atingir (v., nomeadamente, acórdão van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, n.º 39 e jurisprudência aí referida).

43 Cabe às autoridades nacionais, quando adotam uma medida derogatória a um princípio consagrado no direito da União, provar, em cada caso concreto, que essa condição está preenchida. As justificações que possam ser invocadas por um Estado-Membro devem ser acompanhadas de uma análise da aptidão e da proporcionalidade da medida adotada por esse Estado e de elementos precisos que permitam sustentar a sua argumentação (v. acórdão Comissão/Bélgica, EU:C:2014:24, n.º 33 e jurisprudência aí referida).

44 O Reino de Espanha invoca, como justificação dos efeitos restritivos identificados no n.º 41 do presente acórdão, a necessidade de uma fiscalização tributária eficaz e o combate à fraude fiscal.

45 A esse respeito, o Tribunal de Justiça já declarou por várias vezes que o combate à evasão fiscal e a eficácia da fiscalização tributária podem ser invocados para justificar restrições ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado (v. acórdão Strojírny Prostějov e ACO Industries Tábor, C-53/13 e C-80/13, EU:C:2014:2011, n.º 55 e jurisprudência aí referida).

46 Do mesmo modo, a necessidade de garantir a eficácia da cobrança do imposto, invocada pela República Francesa nas suas alegações de intervenção, constitui uma razão imperiosa de interesse geral capaz de justificar uma restrição à livre prestação de serviços (v. acórdão X, EU:C:2012:635, n.º 39).

47 Neste sentido, há que observar que as obrigações de informação, de retenção e de pagamento das quantias devidas ao Tesouro Público que os representantes fiscais visados pela regulamentação em causa devem cumprir pelos fundos de pensões e companhias de seguros estabelecidos em Estados-Membros diferentes do Reino de Espanha constituem um meio adequado a garantir a eficácia da cobrança do imposto devido sobre os rendimentos pagos pelos planos de pensões profissionais.

48 No que respeita à questão de saber se essa regulamentação vai além do necessário para atingir esses objetivos, o Reino de Espanha, apoiado pela República Francesa, apresenta vários argumentos baseados nas obrigações e responsabilidades dos representantes fiscais a que se refere essa mesma regulamentação.

49 Ora, em primeiro lugar, quanto à obtenção de informações relativas ao imposto devido e à respetiva cobrança, para efeitos de uma fiscalização tributária eficaz e de combate à fraude fiscal, há que lembrar, por um lado, que o artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 77/799 prevê que as autoridades dos Estados-Membros troquem entre si todas as informações suscetíveis de lhes permitir determinar corretamente, nomeadamente, os impostos sobre o rendimento (v., por analogia, acórdão Comissão/Bélgica, EU:C:2007:405, n.º 52).

50 Por outro lado, nomeadamente quanto à cobrança dos impostos sobre o rendimento, o Tribunal de Justiça já decidiu que os mecanismos de cooperação existentes entre as autoridades dos Estados-Membros a nível da União, tais como os previstos na Diretiva 2008/55, são suficientes para permitir ao Estado-Membro em causa efetuar a cobrança do imposto devido noutro Estado-Membro (v., neste sentido, acórdão Comissão/Espanha, C-269/09, EU:C:2012:439, n.º 68 e jurisprudência aí referida).

51 Os argumentos e provas apresentados pelo Reino de Espanha para efeitos de demonstração da ineficácia dos mecanismos instituídos pelas Diretivas 77/799 e 2008/55 e, portanto, da necessidade de nomear um representante fiscal para garantir a transmissão de

informações e a cobrança do imposto devido, não podem ser tidos em conta. Por um lado, o facto de essas diretivas terem sido revogadas e substituídas não constitui só por si a prova de que os mecanismos que tinham instituído não eram eficazes no respeitante à transmissão de informações e à cobrança de quantias devidas a título de imposto sobre os rendimentos de planos de pensões profissionais gerados por entidades estabelecidas em Estados-Membros diferentes do Reino de Espanha. Por outro lado, está assente que as estatísticas anexas à contestação relativas às taxas de cobrança de créditos não se referem a pedidos de cobrança de impostos nesse domínio. Conforme referiu a Comissão na audiência, o valor probatório dessas estatísticas é ainda enfraquecido pela falta de indicações de que os pedidos não satisfeitos tinham sido validamente apresentados ou de que não tinham sido posteriormente retirados. Portanto, essas estatísticas não constituem um elemento relevante e preciso que sustente os argumentos apresentados pelo Reino de Espanha no caso presente.

52 Em segundo lugar, o Reino de Espanha refere-se às obrigações dos representantes fiscais, previstas na regulamentação nacional em causa, e relativas à transmissão de informações que entende não fazerem parte do âmbito de aplicação da Diretiva 77/799, e à retenção e ao pagamento por conta ao Tesouro Público desse montante do imposto.

53 A este respeito, refira-se antes de mais que, ao contrário do que este Estado-Membro dá a entender nos seus articulados, a petição da Comissão não se refere à obrigação de retenção enquanto tal, mas sim à obrigação de nomear um representante fiscal, nomeadamente, para efeitos de efetuar essa retenção. Assim, essa instituição não pede a eliminação do processo de retenção sobre rendimentos auferidos com os planos de pensões profissionais gerados por entidades estabelecidas num Estado-Membro diferente do Reino de Espanha. Do mesmo modo, o facto de o Tribunal de Justiça, nomeadamente no acórdão X (EU:C:2012:635), ter decidido no sentido de que o processo de retenção na fonte constitui um meio legítimo e adequado a garantir a eficácia da cobrança do imposto devido é irrelevante para efeitos da presente ação.

54 Quanto às obrigações referidas no n.º 52 do presente acórdão, o Tribunal de Justiça já decidiu, nos n.os 53 a 55 do acórdão Comissão/Bélgica (EU:C:2007:405), no sentido de que, no que respeita a um imposto anual sobre contratos de seguro subscritos junto de uma seguradora não estabelecida na Bélgica, resulta do facto de o segurado ser pessoalmente devedor desse imposto, nos termos do direito nacional, que esse direito contém medidas adequadas a satisfazer o objetivo de garantir o pagamento desse imposto que são menos prejudiciais para a livre prestação de serviços do que a obrigação de indicar um representante responsável residente na Bélgica.

55 Ora, embora não resulte dos articulados apresentados no Tribunal de Justiça na presente lide que, em Espanha, o beneficiário residente das prestações de planos de pensões profissionais gerados por entidades não residentes seja pessoalmente devedor do imposto devido por essas prestações, não é menos verdade, ao contrário do que alega o Reino de Espanha, apoiado pela República Francesa, que os princípios que resultam desse acórdão são transponíveis para a presente lide.

56 Com efeito, o Reino de Espanha não demonstrou, de forma a respeitar as exigências referidas no n.º 43 do presente acórdão, que as obrigações de informação e de retenção e pagamento por conta do imposto não poderiam ser cumpridas, nas circunstâncias do caso, por meios menos prejudiciais para o artigo 56.º TFUE do que a nomeação de um representante fiscal residente em Espanha. Em particular, o Estado-Membro demandado não apresenta argumentos capazes de contrariar a afirmação da Comissão segundo a qual essas obrigações poderiam ser executadas pelos próprios fundos de pensões e companhias de seguros não residentes, à semelhança dos fundos de pensões e companhias de seguros estabelecidos em Espanha, sem

que essas entidades não residentes tenham que suportar os custos necessários à nomeação de um representante fiscal residente em Espanha.

57 No que respeita ao argumento apresentado a esse respeito e baseado no n.º 50 do acórdão X (EU:C:2012:635), segundo o qual uma obrigação de retenção implica um encargo considerável para os fundos de pensões e companhias de seguros não residentes em Espanha que pode dissuadi-los de prestar serviços em Espanha, é certo que não se pode excluir a possibilidade de, em certos casos, os custos que essas entidades teriam que suportar, se exercessem elas mesmas as funções que são obrigadas a confiar ao seu representante fiscal, igualarem ou mesmo ultrapassarem os custos necessários para indicar esse representante.

58 Contudo, como refere a Comissão, uma regulamentação nacional que proporcione aos fundos de pensões estabelecidos em Estados-Membros diferentes do Reino de Espanha e que proponham planos de pensões profissionais nesse Estado-Membro e às companhias de seguros que operem em Espanha em regime de livre prestação de serviços a possibilidade de optarem por nomear um representante fiscal ou de desempenharem elas mesmas essas funções, consoante a solução que entendam mais vantajosa do ponto de vista económico, será menos prejudicial para a livre prestação de serviços do que a obrigação geral de nomeação desse representante imposta pela regulamentação nacional em causa (v., por analogia, acórdãos Comissão/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, n.º 47, e National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.os 69 a 73).

59 Por outro lado, quanto à justificação do requisito de residência em Espanha do representante fiscal, o Reino de Espanha limita-se a observar, por um lado, que esse requisito foi eliminado por uma alteração introduzida em 2011 no artigo 86.º, n.º 1, da lei da organização e do controlo dos seguros privados e, por outro, que esse requisito constitui uma melhor garantia do cumprimento das obrigações fiscais em causa.

60 A esse respeito, há que lembrar que a existência de um incumprimento deve ser apreciada em função da situação do Estado-Membro tal como se apresentava no termo do prazo fixado no parecer fundamentado e que o Tribunal de Justiça não pode ter em conta as alterações supervenientes (v. acórdão Comissão/Bélgica, C-421/12, EU:C:2014:2064, n.º 45 e jurisprudência aí referida).

61 Além disso, é irrelevante a simples afirmação que a condição de residência constitui uma melhor garantia de que as obrigações de ordem fiscal que incumbem ao representante fiscal serão cumpridas de modo eficaz. É certo que a fiscalização desse representante pelas autoridades fiscais de um Estado-Membro pode ser mais difícil quando este se encontra noutro Estado-Membro. Contudo, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que as dificuldades administrativas não constituem um fundamento capaz de justificar um entrave a uma liberdade fundamental garantida pelo direito da União (v., neste sentido, acórdãos Comissão/França, C-334/02, EU:C:2004:129, n.º 29; Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, n.º 54, e van Caster, EU:C:2014:2269, n.º 56).

62 Daí resulta que a regulamentação em causa vai além do necessário para atingir os objetivos referidos nos n.os 44 e 46 do presente acórdão.

63 Em face do exposto, há que declarar que, ao adotar as disposições contidas nos artigos 46.º, alínea c), da lei dos planos e fundos de pensões e 86.º, n.º 1, da lei da organização e do controlo dos seguros privados, por força dos quais os fundos de pensões estabelecidos em Estados-Membros diferentes do Reino de Espanha e que proponham planos de pensões profissionais neste Estado-Membro e ainda as companhias de seguros que operam em Espanha em regime de livre prestação de serviços são obrigados a nomear um representante fiscal

residente nesse Estado?Membro, o Reino de Espanha incumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.º TFUE.

Quanto à violação do artigo 36.º do Acordo EEE

– Argumentos das partes

64 O Reino de Espanha, apoiado pela República Francesa, entende que o fundamento principal invocado pela Comissão para considerar que a regulamentação espanhola em causa é desproporcionada é a existência de mecanismos de assistência mútua em matéria fiscal entre os Estados?Membros, por força das Diretivas 77/799 e 2008/55. Referem que o quadro de cooperação entre os Estados?Membros instituído por essas diretivas não existe entre eles e as autoridades competentes de um Estado terceiro quando este não assumiu compromissos de assistência mútua. Na falta desse compromisso, há que considerar que a obrigação de indicar um representante fiscal não vai além do necessário para garantir a cobrança do imposto devido.

65 A Comissão admite que, no que respeita ao Espaço Económico Europeu e na falta de um tratado bilateral de assistência mútua em matéria fiscal com a República da Islândia, o Principado do Listenstaine ou o Reino da Noruega, a obrigação de indicar um representante fiscal pode ser justificada desde que não vá além do necessário para garantir a eficácia da fiscalização tributária e para o combate à evasão fiscal.

– Apreciação do Tribunal de Justiça

66 Há que referir que o artigo 36.º do Acordo EEE é semelhante ao artigo 56.º TFUE. Assim, a restrição à livre prestação de serviços dada por provada no n.º 40 do presente acórdão deve ser considerada, em princípio, igualmente contrária ao referido artigo 36.º

67 Há que observar que, conforme resulta dos n.os 49 a 61 do presente acórdão, essa restrição não pôde ser considerada justificada a respeito do artigo 56.º TFUE pela necessidade de uma fiscalização tributária eficaz, pelo combate à fraude fiscal ou pela necessidade de garantir a eficácia da cobrança do imposto, uma vez que vai além do necessário para atingir esses objetivos. Essa conclusão parte da premissa de que existem mecanismos de cooperação entre as autoridades dos Estados?Membros a nível da União que são suficientes para permitir ao Reino de Espanha atingir esses objetivos.

68 Contudo, o quadro de cooperação entre as autoridades competentes dos Estados?Membros instituído, nomeadamente, pelas Diretivas 77/799 e 2008/55 não existe entre essas autoridades e as autoridades de um Estado terceiro, nos casos em que este não assumiu nenhum compromisso de assistência mútua (v. acórdão Comissão/Espanha, EU:C:2012:439, n.º 96).

69 A este respeito, o Reino de Espanha menciona expressamente que não celebrou nenhum acordo sobre troca de informações com o Principado do Listenstaine. Uma vez que a Comissão, pelo seu lado, não alega a existência de acordos bilaterais de assistência mútua em matéria fiscal entre o Estado?Membro demandado e os Estados partes no Acordo EEE não membros da União, não demonstrou a existência de mecanismos de troca de informações e de cooperação suficientes para permitir ao Reino de Espanha obter informações relativas ao imposto devido e a respetiva cobrança (v., por analogia, acórdãos Comissão/Portugal, EU:C:2011:273, n.º 56, e Comissão/Espanha, EU:C:2012:439, n.º 98).

70 Nestas condições, não se pode considerar demonstrado que a obrigação de nomear um representante fiscal residente em Espanha vá além do necessário para atingir o objetivo de

garantir a eficácia da fiscalização tributária e do combate à evasão fiscal.

71 Por conseguinte, improcede a ação da Comissão na parte em que se pede a declaração de que o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 36.º do Acordo EEE.

Quanto às despesas

72 Nos termos do artigo 138.º, n.º 3, do Regulamento de Processo, se as partes obtiverem vencimento parcial, cada uma das partes suporta as suas próprias despesas. Tendo a Comissão e o Reino de Espanha sido vencidos num ou em vários dos seus pedidos, há que decidir que cada um suportará as suas próprias despesas.

73 Em conformidade com o artigo 140.º n.º 1, do mesmo regulamento, segundo o qual os Estados-Membros que intervenham no litígio devem suportar as suas próprias despesas, há que decidir que a República Francesa suportará as suas próprias despesas.

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

1) **Ao adotar as disposições contidas nos artigos 46.º, alínea c), do Real Decreto Legislativo 1/2002, que aprova o texto consolidado da Lei dos planos e fundos de pensões (Real Decreto Legislativo 1/2002, por el que se aprueba el texto refundido da Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones), de 29 de novembro de 2002, e 86.º, n.º 1, do Real Decreto Legislativo 6/2004, que aprova o texto consolidado da Lei da organização e do controlo dos seguros privados (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido da Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados), de 29 de outubro de 2004, por força dos quais os fundos de pensões estabelecidos em Estados-Membros diferentes do Reino de Espanha e que proponham planos de pensões profissionais nesse Estado-Membro e as companhias de seguros que operam em Espanha em regime de livre prestação de serviços são obrigados a nomear um representante fiscal residente nesse Estado-Membro, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.º TFUE.**

2) **A ação é julgada improcedente quanto ao restante.**

3) **A Comissão Europeia, o Reino de Espanha e a República Francesa suportarão as respetivas despesas.**

Assinaturas

* Língua do processo: espanhol.