

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

26 de Outubro de 2006 (*)

«Incumprimento de Estado – Legislação fiscal – Condições da exclusão da tributação das mais-valias da alienação onerosa de imóveis – Artigos 18.º CE, 39.º CE e 43.º CE – Artigos 28.º e 31.º do AEE – Espaço Económico Europeu – Coerência do sistema fiscal – Política de habitação»

No processo C-345/05,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 2005,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por R. Lyal e M. Afonso, na qualidade de domiciliado no Luxemburgo,

demandante,

contra

República Portuguesa, representada por L. Fernandes e J. Menezes Leitão, na qualidade de a demandada,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, R. Schintgen, P. Kuris, G. Arestis Larsen, juizes,

advogado-geral: P. Léger,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 30 de Março de 2006,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-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, ao manter em vigor disposições fiscais que subordinam o benefício da exclusão da tributação resultantes da alienação onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do seu agregado familiar à condição de que os ganhos obtidos sejam reinvestidos na aquisição de um território português, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem pelos artigos 18.º CE, 39.º CE, 43.º CE e 56.º, n.º 1, CE, bem como dos artigos 28.º, 31.º e 40.º do AEE Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, a seguir, «acordo EEE»).

Quadro jurídico

O acordo EEE

2 O artigo 6.º do acordo EEE prevê:

«Sem prejuízo da jurisprudência futura, as disposições do presente Acordo, na medida em que

quanto ao conteúdo, às normas correspondentes do Tratado que institui a Comunidade Económica, do Tratado que institui a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço e aos actos adoptados em aplicação dos referidos Tratados, serão, no que respeita à sua execução e aplicação, interpretadas em conformidade com a jurisprudência pertinente do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias anterior à data de assinatura do presente acordo.

3 O artigo 28.º do acordo EEE dispõe:

«1. Será assegurada a livre circulação dos trabalhadores entre os Estados-Membros das Comunidades Europeias e os Estados da EFTA [Associação Europeia de Comércio Livre].

2. A livre circulação dos trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação baseada na nacionalidade entre os trabalhadores dos Estados-Membros das Comunidades Europeias e dos Estados da EFTA que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho.

3. A livre circulação dos trabalhadores compreende, sem prejuízo das limitações justificadas por razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública, o direito de:

- a) Responder a ofertas de emprego efectivamente feitas;
- b) Deslocar-se livremente, para o efeito, no território dos Estados-Membros das Comunidades Europeias e dos Estados da EFTA;
- c) Residir no território de um Estado-Membro das Comunidades Europeias ou de um Estado da EFTA para nele exercer uma actividade laboral, em conformidade com as disposições legislativas, regulamentares e administrativas que regem o emprego dos trabalhadores nacionais;
- d) Permanecer no território de um Estado-Membro das Comunidades Europeias ou de um Estado da EFTA de nele ter exercido uma actividade laboral.

[...]»

4 O n.º 1 do artigo 31.º do acordo EEE tem a seguinte redacção:

«No âmbito das disposições do presente Acordo, não serão impostas quaisquer restrições ao estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro das Comunidades Europeias ou de um Estado da EFTA no território de qualquer outro destes Estados. Esta disposição é igualmente aplicável à constituição de sucursais ou filiais por nacionais de um Estado-Membro das Comunidades Europeias ou de um Estado da EFTA estabelecidos no território de qualquer um destes Estados.

A liberdade de estabelecimento compreende tanto o acesso às actividades não assalariadas e o acesso à constituição e a gestão de empresas, designadamente de sociedades na acepção do n.º 2 do artigo 1.º do presente Acordo, sob condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais [...]

Legislação nacional

5 O artigo 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/88, de 30 de Novembro, na versão resultante do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Maio (República, I série-A, n.º 152, de 3 de Julho de 2001, a seguir «CIRS»), estabelece:

«1. Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos de trabalho, de rendimentos profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

- a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação de quaisquer bens particulares a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário [...]

3. Os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos actos previstos no n.º 1 disposto nas alíneas seguintes:

- a) Nos casos de promessa de compra e venda ou de troca, presume-se que o ganho verificada a tradição ou posse dos bens ou direitos objecto do contrato;
- b) Nos casos de afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empreendida exercida pelo seu proprietário, o ganho só se considera obtido no momento da ulterior alienação em causa ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições

4. O ganho sujeito a IRS [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares] é constituído

- a) Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte do rendimento de capitais, sendo caso disso, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1;

[...]

5. São excluídos da tributação os ganhos provenientes da alienação onerosa de imóveis de sua própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, nas seguintes condições:

- a) Se, no prazo de 24 meses contados da data de realização, o produto da alienação for utilizado na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel, ou na construção ou melhoria de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino, e desde que esteja si português;

- b) Se o produto da alienação for utilizado no pagamento da aquisição a que se refere a alínea a) que efectuada nos 12 meses anteriores;

- c) Para os efeitos do disposto na alínea a), o sujeito passivo deverá manifestar a intenção de reinvestimento, ainda que parcial, mencionando, na declaração de rendimentos respeitante ao ano em que o valor que tenciona reinvestir;

- d) Em caso de reinvestimento de montante diverso do declarado nos termos da alínea a), o sujeito passivo fica obrigado a entregar declaração de substituição, com os valores efectivamente reinvestidos, no primeiro prazo normal que ocorra após o termo do período de 24 meses a que se refere a alínea a);

6. Não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando:

- a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente não deve afectar o seu agregado familiar até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento foi efectuado;

[...]»

Processo pré-contencioso

6. Por considerar que as disposições do regime português de tributação das mais-valias da alienação a título oneroso de bens imóveis e, em particular, o artigo 10.º, n.º 5, do CIRS violam as liberdades fundamentais, incumbem à República Portuguesa por força dos artigos 18.º CE, 39.º CE, 43.º CE e 56.º, n.º 1, artigos 28.º, 31.º e 40.º do acordo EEE, a Comissão enviou a este Estado-Membro, em 20 de maio de 2006, uma notificação para apresentar as suas observações a esse respeito.

7. As autoridades portuguesas contestaram a tese da Comissão, alegando que as disposições do CIRS não constituem uma restrição às liberdades fundamentais nem têm carácter discriminatório, qualquer modo, se justificam por razões imperiosas de interesse geral, mais precisamente, protecção do direito à habitação ou por motivos de coerência do regime fiscal nacional.

8 Não tendo ficado convencida pela argumentação das autoridades portuguesas, em 9 de Maio de 2005, a Comissão emitiu um parecer fundamentado em que, por um lado, reiterava a sua argumentação sobre a legislação fiscal portuguesa relativa às condições de exclusão da tributação das mais-valias decorrentes da alienação onerosa de imóveis e, por outro lado, recomendava à República Portuguesa a tomar as medidas necessárias para dar cumprimento ao referido parecer no prazo de três meses a contar da sua notificação.

9 Uma vez que, na sua resposta ao parecer fundamentado, as autoridades portuguesas não adoptaram a posição, segundo a qual a legislação nacional, que se justifica por objectivos de política social, de direito comunitário, a Comissão decidiu propor a presente acção.

Quanto à acção

10 A título liminar, há que recordar que, nos termos de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, também é verdade que este não pode exercer no respeito das disposições do direito comunitário (v. acórdãos de 4 de Março de 2004, C-334/02, Colect., p. I-2229, n.º 21, e de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-441/04, n.º 29).

11 Há que analisar se, como alega a Comissão, as disposições da legislação portuguesa relativas às mais-valias decorrentes da alienação onerosa de imóveis e, em especial, o artigo 10.º da Lei do IRS constituem restrições às liberdades de circulação de pessoas e de capitais consagradas nos artigos 39.º CE, 43.º CE e 56.º, n.º 1, CE e 28.º, 31.º e 40.º do acordo EEE.

Quanto à livre circulação de pessoas

12 No âmbito deste fundamento a Comissão alega, em primeiro lugar, que a República Portuguesa impõe obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.º CE, 39.º CE e 43.º CE.

13 O artigo 18.º CE, que enuncia de modo genérico o direito de qualquer cidadão da União Europeia permanecer livremente no território dos Estados-Membros, tem expressão específica nos artigos 39.º CE e 43.º CE, que respeitam à liberdade de estabelecimento (acórdão de 7 de Setembro de 2006, N, C-470/04, ainda não publicado em Colectânea, n.º 22), e 39.º CE, no que diz respeito à livre circulação de trabalhadores.

14 Por conseguinte, há que analisar em primeiro lugar se os artigos 39.º CE e 43.º CE da legislação nacional como a do artigo 10.º, n.º 5, do CIRS, que subordina o benefício da exclusão das mais-valias decorrentes da alienação onerosa de imóveis destinados à habitação própria e permanente do titular ou dos membros do seu agregado familiar à condição de os ganhos obtidos serem provenientes da aquisição de imóveis situados em território português.

15 A totalidade das disposições do Tratado relativas à livre circulação de pessoas visa facilitar para os cidadãos comunitários o exercício de actividades profissionais de qualquer natureza em todo o território da União Europeia e opõem-se a medidas que possam desfavorecer esses nacionais quando desejem exercer uma actividade profissional no território de outro Estado-Membro (v. acórdão de 15 de Setembro de 2005, Comissão/Dinamarca, Colect., p. I-7929, n.º 34, e jurisprudência aí referida).

16 Disposições que impedem ou dissuadem um nacional de um Estado-Membro de abandonar o seu país de origem para exercer o seu direito de livre circulação constituem, assim, entraves a essa liberdade de circulação e devem ser aplicadas independentemente da nacionalidade dos trabalhadores em causa (acórdãos de 1.º de Maio de 2003, Schilling e Fleck-Schilling, C-209/01, Colect., p. I-13389, n.º 25, e Comissão/Dinamarca, C-101/02, n.º 35).

17 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, embora, segundo o seu teor literal, as disposições do Tratado relativas à livre circulação de trabalhadores visem assegurar o benefício do tratamento nacional de acolhimento, as mesmas impedem igualmente que o Estado de origem levante obstáculos à aquisição de um emprego por um dos seus nacionais noutro Estado-Membro (acórdão de 12 de Maio de 2004, De Groot, C-385/00, Colect., p. I-11819, n.º 79).

18 O mesmo se aplica às disposições relativas à liberdade de estabelecimento. Com efeito, jurisprudência, embora, segundo o seu teor literal, as disposições relativas à liberdade de estabelecer assegurem o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, as mesmas impedem que o Estado de origem levante obstáculos ao estabelecimento noutro Estado-Membro dos seus cidadãos que uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação (acórdãos de 11 de Março de 2004, *de Saillant*, C-9/02, Colect., I-2409, n.º 42, e de 23 de Fevereiro de 2006, *Keller Holding*, C-47/04, n.º 30).

19 No caso em apreço, a República Portuguesa sustenta que o artigo 10.º, n.º 5, do CIRS prevê a penalização dos sujeitos passivos que pretendam transferir o seu domicílio para fora do território português. Segundo a República Portuguesa, esta disposição consagra um desagravamento fiscal *ad hoc*, e não uma medida geral de tributação das mais-valias. Nestas condições, a Comissão não tem razão quando alega que a disposição viola os artigos 39.º CE e 43.º CE.

20 Este argumento deve ser rejeitado. Embora o artigo 10.º, n.º 5, do CIRS não impeça um contribuinte de exercer o seu direito de estabelecer em Portugal de trabalhar noutro Estado-Membro, a forma geral, de exercer o seu direito de estabelecimento, esta disposição é apesar de tudo suscetível de limitar o exercício desses direitos, tendo, pelo menos, um efeito dissuasivo relativamente aos sujeitos passivos que desejem vender os seus imóveis para se instalarem num Estado-Membro que não a República Portuguesa.

21 Com efeito, é manifesto que o sujeito passivo que decida proceder à venda do imóvel afecto à sua habitação em Portugal tendo em vista transferir o seu domicílio para o território de outro Estado-Membro para adquirir um novo imóvel afecto à sua habitação, no âmbito do exercício dos direitos que são garantidos pelos artigos 39.º CE e 43.º CE, está submetido a um regime fiscal desvantajoso relativamente ao que se aplica a uma pessoa que mantém a sua residência em Portugal.

22 Esta diferença de tratamento relativamente à tributação das mais-valias, que é susceptível de ter repercussões sobre o património do sujeito passivo que pretenda transferir o seu domicílio para outro Estado-Membro, pode, em consequência, dissuadi-lo de proceder a essa transferência.

23 Daqui decorre que, ao subordinarem o benefício da exclusão da tributação das mais-valias à realização de uma alienação onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo e do seu agregado familiar à condição de os ganhos obtidos serem reinvestidos na aquisição de bens imóveis em território português, as disposições do CIRS e, em particular, do seu artigo 10.º, n.º 5, constituem entraves à livre circulação de trabalhadores e à liberdade de estabelecimento, tal como previsto nos artigos 39.º CE e 43.º CE.

24 Resulta, todavia, de jurisprudência bem assente que as medidas nacionais susceptíveis de limitar o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado ou de torná-lo menos atrativo não são admitidas se prosseguirem um objectivo de interesse geral, se forem adequadas a garantir a realização desse objectivo e não ultrapassarem o que é necessário para o atingir (v. acórdãos, já referidos, de *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, N, n.º 40).

25 A este respeito, a República Portuguesa sustenta que o facto de existir um nexo abstracto funcional entre o imóvel transmitido e o imóvel adquirido mediante o reinvestimento do valor da venda implica que o artigo 10.º, n.º 5, do CIRS se justifique por razões de coerência do regime fiscal. Alega ainda que há uma correspondência directa entre o benefício e a tributação no quadro de idêntica imposição fiscal sobre o único e mesmo contribuinte.

26 Há que referir, por um lado, que a alegação da República Portuguesa não é passível de ser aceite porque um imóvel adquirido num Estado-Membro que não seja a República Portuguesa também pode ser utilizado para habitação própria permanente de um sujeito passivo anteriormente residente em Portugal. Contrariamente ao que sustentam, em substância, as autoridades portuguesas, na hipótese em que o imóvel é adquirido com o produto da venda em Portugal do imóvel afecto à habitação do sujeito passivo, a aquisição substitui-se ao imóvel alienado e desempenha, no património daquele, uma função idêntica à que desempenhava inicialmente.

27 Por outro lado, resulta da análise do artigo 10.º, n.º 5, do CIRS que, contrariamente

República Portuguesa, o pretendo nexo entre a vantagem concedida ao sujeito passivo e a sua situação. Com efeito, a tributação futura a título de mais-valias só poderá ocorrer na hipótese eventual dessas mais-valias. Além disso, desde que o interessado adquira um novo imóvel para fins de território português, pode sempre beneficiar da exclusão da tributação prevista no artigo 10.º, n.º 1, do CIRS.

28 Nestas condições, as autoridades portuguesas não podem sustentar que existe um nexo entre a vantagem fiscal prevista na referida disposição nacional e a compensação dessa vantagem por imposição fiscal.

29 É certo que o Tribunal de Justiça admitiu que a necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado. Contudo, um argumento baseado numa justificação dessa natureza possa vingar, é necessário que exista uma relação directa entre o benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício por imposição fiscal (v., neste sentido, acórdão Keller Holding, já referido, n.º 40, do TJUE, de 2017, referida), o que não é o caso no presente litígio.

30 Resulta das considerações que precedem que o argumento segundo o qual a regra relativa à tributação das mais-valias imobiliárias é objectivamente justificada pela necessidade de coerência do sistema fiscal não pode ser acolhido.

31 A República Portuguesa alega também que o artigo 10.º, n.º 5, do CIRS visa assegurar a manutenção de habitação própria do sujeito passivo e do seu agregado familiar, garantindo-lhe a possibilidade de habitação, que constitui imperativo constitucional.

32 Mesmo admitindo que este argumento possa ser invocado para justificar o entrave à liberdade de pessoas, há que constatar que a condição de reinvestimento em território português imposta pelo n.º 5, do CIRS vai, de qualquer modo, para além do que seria necessário para atingir o objectivo legítimo em causa.

33 Com efeito, se o objectivo da referida disposição nacional é garantir o direito à habitação, este poderia ser prosseguido sem ser necessário estabelecer uma condição de reinvestimento no território português.

34 A este respeito, a República Portuguesa alega que a supressão da condição de reinvestimento em território português teria como consequência o financiamento indirecto das políticas de habitação dos outros Estados-Membros.

35 Ora, mesmo admitindo que seja procedente, este argumento não demonstra que a disposição em causa seja necessária para atingir o fim prosseguido. Em contrapartida, o objectivo de garantir o direito à habitação referido no n.º 31 do presente acórdão é igualmente atingido se o sujeito passivo optar por mudar de domicílio para o território de outro Estado-Membro em lugar de o transferir para território português. Consequentemente, à luz do referido objectivo, a circunstância do alegado financiamento indirecto da habitação noutros Estados-Membros não é pertinente.

36 Não tendo demonstrado que a legislação nacional em causa, concretamente o artigo 10.º, n.º 5, do CIRS, é justificada por razões imperiosas de interesse geral, deve concluir-se que essa legislação é incompatível com o artigo 18.º CE e 43.º CE.

37 Por fim, no que toca às pessoas economicamente não activas, esta mesma conclusão decorre da identidade de razão no que se refere ao fundamento relativo ao artigo 18.º CE.

38 Em segundo lugar, a Comissão alega que a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 28.º e 31.º do acordo EEE, relativos à livre circulação de pessoas e de estabelecimento.

39 Tal como precisa o artigo 6.º do acordo EEE, as disposições deste último, na medida em que são idênticas, quanto ao conteúdo, às normas correspondentes do Tratado e dos actos adoptados pelo Conselho, no que respeita à sua execução e aplicação, interpretadas em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça anterior à data de assinatura do referido acordo.

40 Por outro lado, tanto o Tribunal de Justiça como o Tribunal EFTA reconheceram a necessidade que as normas do acordo EEE idênticas, quanto ao conteúdo, às do Tratado sejam interpretadas (acórdão Keller Holding, já referido, n.º 48, e jurisprudência aí referida).

41 Ora, deve salientar-se que as regras que proíbem as restrições à liberdade de circulação estabelecimento consagradas nos artigos 28.º e 31.º do acordo EEE são idênticas às estabelecidas nos artigos 39.º CE e 43.º CE.

42 Nestas condições, a acção da Comissão deve ser considerada procedente no que toca ao facto de violação das normas relativas à livre circulação de pessoas enunciadas no acordo EEE.

43 Por conseguinte, há que declarar que, ao manter em vigor disposições fiscais como as do artigo 10.º do Código do IRS, que subordinam o benefício da exclusão da tributação das mais-valias resultantes da alienação de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou dos membros do seu agregado familiar à condição de que os ganhos obtidos sejam reinvestidos na aquisição de imóveis situados em território português, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.º CE, 39.º CE e 43.º CE.

Quanto à livre circulação de capitais

44 A Comissão pede ainda ao Tribunal de Justiça que declare que a República Portuguesa não cumpriu as obrigações decorrentes dos artigos 56.º, n.º 1, CE e 41.º do acordo EEE.

45 Uma vez que as disposições do Tratado e do acordo EEE relativas à livre circulação de capitais não foram alteradas pela legislação controvertida, não é necessário apreciar separadamente a referida legislação à luz dos artigos 56.º, n.º 1, CE e 41.º do acordo EEE, referentes à livre circulação de capitais (v., por analogia, acórdão de 2002, Comissão/França, C-483/99, Colect., p. I-4781, n.º 56).

Quanto às despesas

46 Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida deve suportar as despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação da República Portuguesa a suportar as despesas e tendo esta sido vencida, há que condená-la nas despesas.

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

1) **Ao manter em vigor disposições fiscais como as do artigo 10.º, n.º 5, do Código do IRS, que subordinam o benefício da exclusão da tributação das mais-valias resultantes da alienação onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou dos membros do seu agregado familiar à condição de que os ganhos obtidos sejam reinvestidos na aquisição de imóveis situados em território português, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.º CE, 39.º CE e 43.º CE do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992.**

2) **A República Portuguesa é condenada nas despesas.**

Assinaturas