

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 5 de mayo de 2011 \*

En el asunto C-267/09,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 15 de julio de 2009,

**Comisión Europea**, representada por los Sres. R. Lyal y G. Braga da Cruz, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

**República Portuguesa**, representada por el Sr. L. Inez Fernandes, en calidad de agente,

parte demandada,

\* Lengua de procedimiento: portugués.

apoyada por:

**Reino de España**, representado por el Sr. M. Muñoz Pérez, en calidad de agente,

parte coadyuvante,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. K. Schiemann y L. Bay Larsen y las Sras. C. Toader y A. Prechal, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;  
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incuben en virtud de los artículos 18 CE y 56 CE y de los artículos correspondientes del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), al haber adoptado y haber mantenido en vigor el artículo 130 del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; en lo sucesivo, «CIRS»), que obliga a los contribuyentes no residentes a designar un representante fiscal en Portugal.

### **Marco jurídico**

#### *Acuerdo EEE*

- 2 El artículo 40 del Acuerdo EEE dispone lo siguiente:

«En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de [la Unión Europea] o en los Estados de la [Asociación Europea de Libre Comercio (AELC)], así como las discriminaciones

de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. En el anexo XII figuran las disposiciones necesarias para la aplicación del presente artículo.»

- 3 El anexo XII del Acuerdo EEE, con la rúbrica «Libre circulación de capitales», se remite a la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO L 178, p. 5). En virtud del artículo 1, apartado 1, de dicha Directiva, los movimientos de capitales deben clasificarse según la nomenclatura establecida en el anexo I de la misma Directiva.»

### *Normativa nacional*

- 4 El artículo 130 del CIRS tiene el siguiente tenor:

#### «Representantes

1. Los no residentes que perciban rentas sujetas al [impuesto sobre la renta] y los residentes que se ausenten del territorio nacional durante más de seis meses están obligados a designar a efectos fiscales una persona física o jurídica, domiciliada o establecida en Portugal, para su representación ante la Dirección General Tributaria y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

2. La designación a que se refiere el apartado 1 se efectuará en la declaración de inicio de la actividad, de modificación o de registro del número de contribuyente, en la que debe constar expresamente la aceptación del representante.

3. En caso de incumplimiento de lo dispuesto en el apartado 1 y con independencia de las sanciones que en su caso procedan, no se efectuarán las notificaciones previstas por el presente Código, sin perjuicio de la posibilidad de que los sujetos pasivos se informen en el servicio competente de los datos que se hubieran constado en aquéllas.»

- 5 El Decreto-ley 463/79, de 30 de noviembre de 1979, en su redacción aplicable en el presente caso, dispone en sus artículos 2 y 3:

«*Artículo 2*

1. A los efectos de la atribución del número de identificación fiscal, las personas físicas que obtengan rentas sujetas al impuesto, aunque estén exentas, están obligadas a inscribirse en cualquier administración tributaria o cualquier servicio de apoyo al contribuyente mediante la presentación de un formulario completo –conforme al modelo nº 1, al que se acompañará el modelo nº 3–, en caso de designación de un representante fiscal por un contribuyente no residente [...].

[...]

*Artículo 3*

[...]

5. Para los sujetos pasivos no residentes que sólo perciban en territorio portugués rentas sujetas a retención en origen liberatoria, la inscripción a que se refiere el artículo 2, apartado 1, será efectuada por los sustitutos tributarios mediante la presentación de un formulario tipo, que será adoptado por Orden del Ministro de Hacienda.»

- 6 Este formulario tipo fue adoptado por Orden nº 21.305/2003 (*Diário da República*, serie II, nº 256, de 5 de noviembre de 2003, p. 16629), que precisa que el documento se destina exclusivamente a la atribución de un número de identificación fiscal a las entidades no residentes que sólo perciban rentas en territorio portugués sujetas a retención en origen liberatoria, sin afectar a las entidades que, pese a ser no residentes, tienen la obligación legal de obtener un número de identificación fiscal. La misma Orden precisa también que la inscripción será necesariamente requerida por las entidades que están obligadas a proceder a la retención en origen del impuesto.
- 7 La circular nº 14/93, de 31 de mayo, de la Dirección General Tributaria dispone, en su punto 4:

«La designación de un representante fiscal no es obligatoria para los no residentes que sólo obtengan en territorio portugués rentas sujetas a retención liberatoria, dado que la titularidad de éstas no les impone el cumplimiento de deberes accesorios.»

## **Procedimiento administrativo previo**

- 8 El 18 de julio de 2007 la Comisión dirigió a la República Portuguesa un escrito de requerimiento en el que sostenía que la obligación de los no residentes de designar un representante fiscal residente en Portugal podía ser incompatible con el Derecho comunitario y el Acuerdo EEE. La Comisión consideraba que las disposiciones de que se trata podían resultar discriminatorias y dar lugar a una infracción de los artículos 18 CE y 56 CE y de los artículos correspondientes del Acuerdo EEE.
  
- 9 El Gobierno portugués presentó observaciones mediante escrito de 18 de octubre de 2007.
  
- 10 El 26 de junio de 2008, la Comisión dirigió a la República Portuguesa un dictamen motivado en el que la instaba a adoptar las medidas necesarias para atenerse a éste en un plazo de dos meses a partir de su recepción.
  
- 11 Mediante escrito de 11 de febrero de 2009, la República Portuguesa respondió al dictamen motivado alegando que las disposiciones del artículo 130 del CIRS bien no eran incompatibles con las libertades reconocidas por el Tratado CE y el Acuerdo EEE, bien estaban justificadas por razones imperiosas de interés general, como el afán de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la evasión fiscal.
  
- 12 No convencida por esas explicaciones, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

## Sobre el recurso

### *Alegaciones de las partes*

- <sup>13</sup> La Comisión sostiene que el artículo 130 del CIRS impone una obligación general de designar un representante fiscal, que se impone al mismo tiempo a los no residentes que perciban rentas sujetas al impuesto sobre la renta y a los residentes que se ausenten del territorio nacional por un período superior a seis meses. Por un lado, esta norma general e inequívoca no dispensa de esta obligación a los no residentes que tributen únicamente por rentas sujetas a retención en origen liberatoria. La excepción que, según la República Portuguesa, abarca a esta categoría de no residentes no puede deducirse de las disposiciones normativas que invoca dicho Estado miembro, en concreto el Decreto-ley n° 463/79 y la Orden n° 21.305/2003. Esta excepción se prevé tan sólo en una circular que, dado su rango en la jerarquía normativa, no puede prevalecer sobre las disposiciones claras del artículo 130 del CIRS.
- <sup>14</sup> Por otro lado, la Comisión señala que, para los no residentes que perciban en Portugal rentas que exijan la presentación de una declaración fiscal, la obligación de designar un representante fiscal es contraria a la libre circulación de personas y de capitales en la medida en que resulta a un tiempo discriminatoria y desproporcionada en relación con el objetivo de consecución de un control fiscal eficaz y de lucha contra la evasión fiscal. Más allá de la circunstancia de que este obstáculo a la libre elección del contribuyente conduce en la práctica y en la mayor parte de los casos a la imposición de una carga financiera a los no residentes, el procedimiento escogido resulta excesivo en relación con el objetivo que se persigue, que podría alcanzarse tanto mediante los instrumentos que proporciona la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (DO L 150, p. 28), como por los ofrecidos en la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre



de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (DO L 76, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 77/799»).

- 15 En lo que atañe a la situación de los sujetos pasivos que residan en Estados terceros o en Estados pertenecientes al Espacio Económico Europeo (EEE) que no sean miembros de la Unión, la Comisión señala, por un lado, que los convenios celebrados por la República Portuguesa con el Reino de Noruega y la República de Islandia permiten ya el intercambio de información en el ámbito fiscal y, por otro lado, que las disposiciones legales de que se trata sólo pueden aplicarse válidamente, a la luz del Derecho de la Unión, en los casos en que dichos sujetos pasivos residan en un país que no haya celebrado con la República Portuguesa ningún convenio en materia de imposición que prevea tal intercambio de información.
  
- 16 La Comisión alega también que el artículo 18 CE puede invocarse en el presente caso y que este artículo no distingue entre los ciudadanos económicamente activos y los que no lo son. Dado que la obligación que establece el artículo 130 del CIRS no afecta sólo a las personas económicamente activas, es discriminatoria en relación con todas las personas que ejercen, aun cuando sólo sea con carácter temporal, su derecho a la libre circulación en el espacio comunitario, consagrado por el artículo 18 CE.
  
- 17 La República Portuguesa niega la admisibilidad de una parte de la argumentación de la Comisión. Afirma que, en su escrito de réplica, la Comisión expone de modo equívoco e incoherente su alegación sobre los no residentes sujetos a retención en origen liberatoria. Además, al afirmar en este mismo escrito que el artículo 130 del CIRS es discriminatorio no sólo en relación con los no residentes, sino también con respecto a cualquier persona que haya ejercido su derecho a la libre circulación, la Comisión ha

planteado en la instancia un motivo nuevo, en contra de lo dispuesto en el artículo 42, apartado 2, de Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia. Por otro lado, sus alegaciones acerca del Acuerdo EEE son incoherentes e ininteligibles, por cuanto no precisan a qué artículos del Acuerdo se refieren, pese a que éste no contiene disposiciones correspondientes al artículo 18 CE.

- 18 En cuanto al fondo, la República Portuguesa afirma, en primer lugar, que, por lo que respecta a los contribuyentes no residentes que sólo tributan en Portugal por rentas sujetas a retención en origen liberatoria, la Comisión no puede basarse únicamente en el texto del artículo 130 del CIRS para demostrar el incumplimiento alegado, puesto que esta disposición, tal como se interpreta y aplica en realidad, no prevé la obligación de que dichos contribuyentes designen un representante fiscal.
- 19 En su opinión, del procedimiento de registro simplificado previsto por el Decreto-ley nº 463/79 y por la Orden nº 21.305/2003, que resulta aplicable a tales contribuyentes, se desprende que cuando las empresas que tienen la condición de «sustitutos tributarios» efectúan por sí mismas las retenciones en origen liberatorias y se responsabilizan por éstas –sin que concurra ninguna otra obligación accesorio–, los mencionados contribuyentes no están en absoluto obligados a designar un representante fiscal.
- 20 En segundo lugar, por lo que respecta a los no residentes que perciban en Portugal rentas que requieran la presentación de una declaración fiscal, la República Portuguesa señala que el artículo 130 del CIRS, en la medida en que tiene por objeto garantizar el cumplimiento efectivo de las formalidades que se exigen a los contribuyentes ausentes del territorio portugués, no constituye una medida discriminatoria, puesto que se aplica en las mismas condiciones a residentes y no residentes. Además, dado que la normativa nacional no prevé que la representación tenga carácter oneroso, este

carácter resulta ajeno a la legislación fiscal de que se trata. Por lo tanto, la Comisión no puede presumir la existencia de una carga financiera y no ha demostrado, en consecuencia, la existencia del incumplimiento alegado.

- 21 La República Portuguesa afirma asimismo que, conforme a lo previsto en el artículo 58 CE, apartado 1, el artículo 130 del CIRS tiene por objetivos la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la evasión fiscal, que constituyen razones imperiosas de interés general que justifican una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. Por lo tanto, la obligación de representación no excede de lo necesario a este respecto, sin que la Directiva 77/799, invocada por la Comisión, desempeñe ningún papel en lo que respecta a la observancia de dicha obligación por el contribuyente. Además, dada la función del representante fiscal, que sólo debe cumplir obligaciones accesorias de carácter formal como la presentación de declaraciones y la recepción de notificaciones, la Comisión no puede invocar la Directiva 2008/55, que se refiere al tema –completamente ajeno a las funciones del representante– del cobro del impuesto.
- 22 La República Portuguesa añade que la Comisión tampoco puede invocar el artículo 18 CE, por cuanto éste sólo se refiere a las personas económicamente inactivas, a las que no afecta el artículo 130 del CIRS. Por último, en lo que atañe a los Estados parte del Acuerdo EEE, la jurisprudencia relativa a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación no resulta íntegramente aplicable, dada la inexistencia en este contexto del marco de cooperación establecido por la Directiva 77/799.
- 23 En su escrito de formalización de la intervención, el Reino de España solicita que se desestime el recurso por los mismos motivos que invoca la República Portuguesa, si bien insiste en que la Comisión no ha aportado la prueba del incumplimiento alegado en lo que se refiere a los no residentes que perciban rentas sujetas a retención

liberatoria y señala que dicho incumplimiento, que se basa en la propia interpretación de la Comisión sobre la legislación nacional controvertida, resulta meramente teórico.

- 24 El Reino de España añade que, por lo que respecta a los demás no residentes, la Comisión no puede invocar el artículo 18 CE, dado que no ha demostrado que la medida nacional de que se trata se aplique a las personas económicamente inactivas. Además, esta medida no resulta discriminatoria, puesto que la situación de los no residentes no es comparable a la de los residentes, ni desproporcionada en relación con el objetivo perseguido, que no podría alcanzarse con las Directivas invocadas por la Comisión, en pleno proceso de modificación por su falta de eficacia. Además, la Comisión no ha aportado prueba alguna que demuestre la incompatibilidad con los Tratados de la aplicación de la legislación portuguesa a los movimientos de capitales con los Estados terceros. Por último, las Directivas de asistencia y cooperación no son aplicables a las relaciones con los Estados parte del Acuerdo EEE.

### *Apreciación del Tribunal de Justicia*

#### Sobre la admisibilidad

- 25 Del artículo 38, apartado 1, letra c), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia y de la jurisprudencia al respecto resulta que la demanda que inicie el proceso debe indicar la cuestión objeto del litigio y la exposición sumaria de los motivos invocados y que esta indicación debe ser suficientemente clara y precisa para permitir a la parte demandada preparar su defensa y al Tribunal de Justicia ejercer su control. De ello se desprende que los elementos esenciales de hecho y de Derecho en los que se basa un recurso deben deducirse de modo coherente y comprensible del propio texto del escrito de interposición del recurso y que las pretensiones de éste deben ser

formuladas de manera inequívoca para que el Tribunal de Justicia no resuelva *ultra petita* ni omita pronunciarse sobre una imputación (véase, en particular, la sentencia de 14 de enero de 2010, Comisión/República Checa, C-343/08, Rec. p. I-275, apartado 26 y jurisprudencia citada).

- 26 En el presente recurso, la Comisión solicita, conforme a las pretensiones expuestas en su demanda, que se declare que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE y 56 CE y de los artículos correspondientes del Acuerdo EEE.
- 27 En el presente caso, debe señalarse en primer lugar que de los motivos y alegaciones expuestas en la demanda de la Comisión se desprende claramente que lo que se censura a la República Portuguesa es el mantenimiento de disposiciones legales contrarias a los principios de libre circulación consagrados en los artículos del Tratado CE y del Acuerdo EEE invocados.
- 28 En segundo lugar, en lo que atañe a las alegaciones relativas al Acuerdo EEE, debe señalarse que la demanda adolece ciertamente de imprecisión a este respecto, puesto que se limita, tras mencionar la infracción de los artículos 18 CE y 56 CE, a señalar la vulneración de los «artículos correspondientes» de dicho Acuerdo. Sin embargo, consta, por un lado, que la Comisión precisó en su réplica que tan sólo pretendía invocar la infracción del artículo 40 del mencionado Acuerdo. Por otro lado, debe señalarse en cualquier caso que, como se desprende del apartado 59 del escrito de contestación de la República Portuguesa, resulta manifiesto que ésta no podía razonablemente dudar de que la imputación formulada por la Comisión en relación con el Acuerdo EEE se refería efectivamente al artículo 40 de tal Acuerdo. Por consiguiente, la República Portuguesa ha tenido oportunidad de formular eficazmente alegaciones en su defensa.

- 29 En tercer lugar, la afirmación de la República Portuguesa de que, con las alegaciones expuestas en la réplica, la argumentación de la Comisión resulta incoherente y equívoca se refiere a la procedencia de esta argumentación y no pone en entredicho la admisibilidad del recurso, puesto que los motivos formulados son precisos.
- 30 Por último, al invocar también en la réplica el carácter discriminatorio de la medida controvertida en relación con los residentes que ejercen temporalmente su derecho a la circulación, la Comisión se limita a responder a la alegación presentada por la República Portuguesa en su defensa, por la que sostiene que la designación de un representante fiscal se exige tanto a los residentes como a los no residentes. No puede considerarse, por tanto, que esta respuesta constituya un motivo nuevo formulado por la Comisión.
- 31 De las anteriores consideraciones se desprende que debe declararse la admisibilidad del recurso.

### Sobre el incumplimiento invocado

- 32 Procede examinar si, como afirma la Comisión, el artículo 130 del CIRS supone una restricción a la libre circulación de capitales, consagrada en los artículos 56 CE y 40 del Acuerdo EEE, y a la libre circulación de personas, consagrada en el artículo 18 CE.

## – Sobre la infracción del artículo 56 CE, apartado 1

- <sup>33</sup> Consta que el artículo 130 del CIRS prevé la obligación de designar un representante fiscal tanto para los no residentes que perciban rentas sujetas al impuesto sobre la renta como para los residentes que se ausenten del territorio portugués por un período superior a seis meses. En cuanto a la posibilidad de que esta disposición regule situaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 56 CE, debe señalarse que la República Portuguesa no niega que la obligación establecida en el artículo 130 del CIRS se aplica en el supuesto, invocado por la Comisión, de los movimientos de capitales vinculados a inversiones inmobiliarias.
- <sup>34</sup> Según reiterada jurisprudencia, los movimientos de capitales comprenden las operaciones por las que los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias en el territorio de un Estado miembro, como se desprende de la nomenclatura de los movimientos de capitales que figura en el anexo I de la Directiva 88/361, nomenclatura que conserva el valor indicativo que le era propio para definir el concepto de movimientos de capitales (véanse las sentencias de 25 de enero de 2007, *Festersen*, C-370/05, Rec. p. I-1129, apartado 23, y de 11 de octubre de 2007, *ELISA*, C-451/05, Rec. p. I-8251, apartado 59).
- <sup>35</sup> En consecuencia, el artículo 130 del CIRS está comprendido tanto en el ámbito de aplicación del artículo 56 CE, apartado 1, que prohíbe de modo general las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros, como del artículo 40 del Acuerdo EEE, que prevé una prohibición idéntica para las relaciones entre los Estados parte de dicho Acuerdo, bien sean miembros de la Unión, bien de la AELC (véase, en lo que respecta al último artículo, la sentencia de 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rec. p. I-10659, apartado 21).

- 36 Procede, por lo tanto, examinar si la obligación prevista en el artículo 130 del CIRS constituye una restricción a los movimientos de capitales.
- 37 A este respecto, no puede negarse que, al imponer a los contribuyentes de que se trata la exigencia de que designen un representante fiscal, el artículo 130 del CIRS los obliga a efectuar trámites y a soportar en la práctica el coste de la retribución del representante. Estas imposiciones les suponen un obstáculo que puede disuadirlos de invertir capitales en Portugal y, especialmente, de efectuar allí inversiones inmobiliarias. Por lo tanto, debe considerarse que dicha exigencia constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por los artículos 56 CE, apartado 1, y 40 del Acuerdo EEE.
- 38 Sin embargo, al alegar que el objetivo perseguido con la obligación de designar un representante fiscal es garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la evasión fiscal en el marco del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la República Portuguesa invoca, lo que no niega la Comisión, una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (véanse, en particular, las sentencias ELISA, antes citada, apartado 81; de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, apartado 55, y de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, Rec. p. I-5093, apartado 45).
- 39 No obstante, a juicio de la Comisión, la exigencia impuesta por la legislación nacional controvertida es desproporcionada en relación con los objetivos que se propone conseguir, puesto que los instrumentos que se ofrecen tanto en la Directiva 2008/55 como en la Directiva 77/799 son suficientes para alcanzarlos.
- 40 En lo que atañe a la Directiva 77/799, procede recordar que, en virtud de lo dispuesto conjuntamente en los apartados 1, 3 y 4 de su artículo 1, las autoridades competentes



de los Estados miembros debe intercambiar cualquier información que pueda permitir la correcta determinación de los impuestos sobre la renta, entre otros. El artículo 2 de dicha Directiva establece que dicho intercambio de información tendrá lugar previa solicitud de la autoridad competente del Estado miembro de que se trate. Conforme al artículo 3 de la Directiva 77/799, las autoridades competentes de los Estados miembros intercambiarán también información sin solicitud previa, de modo automático, en ciertos casos contemplados en la Directiva, o incluso espontáneamente, según el artículo 4 de la misma. Por último, según el artículo 11 de la Directiva 77/799, las disposiciones de la misma no excluyen el cumplimiento de obligaciones más amplias respecto al intercambio de informaciones que resulten de otros actos jurídicos (sentencia ELISA, antes citada, apartados 39, 40 y 42).

41 La República Portuguesa afirma, no obstante, que sólo puede solicitar información con arreglo al artículo 2 de la Directiva 77/799 si dispone previamente de datos suficientes, lo que requiere precisamente la designación de un representante fiscal residente en territorio portugués, al que la administración fiscal pueda exigir directa y personalmente el cumplimiento, por cuenta del contribuyente no residente, de todas las obligaciones de declaración pertinentes.

42 Sobre este punto procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, sólo cabe admitir una justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal cuando tenga por objeto montajes puramente artificiales destinados a eludir la norma fiscal, lo que excluye toda presunción general de fraude. Por lo tanto, una presunción general de evasión o fraude fiscal no puede bastar para justificar una medida fiscal que vaya en detrimento de los objetivos del Tratado (véase, en este sentido, la sentencia ELISA, antes citada, apartado 91 y jurisprudencia citada).

43 La obligación de designar un representante fiscal, al imponerse, en particular, a todos los contribuyentes no residentes que perciben rentas sujetas a la presentación de una declaración fiscal, hace recaer en toda una categoría de contribuyentes, por el mero hecho de no ser residentes, una presunción de evasión o fraude fiscal que no puede

por sí sola justificar el menoscabo de los objetivos del Tratado que dicha obligación supone.

- 44 Por otro lado, cuando se han hurtado al conocimiento de las autoridades fiscales de un Estado miembro determinados elementos imponibles y éstas no disponen de ningún indicio que les permita iniciar una investigación, la obligación de designar un representante fiscal no implica por sí misma la revelación de tales indicios ni suple las supuestas carencias de los instrumentos de intercambio de información resultantes de la Directiva 77/799.
- 45 De este modo, no se ha acreditado que, en el caso de que un residente en Portugal incumpla sus obligaciones declarativas y no se abone el impuesto adeudado, los instrumentos de asistencia mutua entre las autoridades fiscales competentes de los Estados miembros invocados por la Comisión, tal como se prevén en el ámbito de los impuestos directos por la Directiva 77/799, no sean suficientes para el cobro efectivo de tales impuestos. Por lo tanto, no es necesario verificar si lo mismo sucede con los instrumentos previstos por la Directiva 2008/55 para el cobro de estos mismos impuestos, aun suponiendo que fuera aplicable *ratione temporis* al presente caso.
- 46 De lo anterior se deriva que la obligación de designar un representante fiscal excede de lo necesario para alcanzar el objetivo de lucha contra el fraude fiscal y que, en consecuencia, la Comisión puede válidamente afirmar que dicha obligación constituye, para los contribuyentes no residentes que perciban rentas que requieran la presentación de una declaración fiscal, una restricción injustificada a la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 56 CE.
- 47 Por otro lado, la obligación de designar un representante fiscal no constituye una respuesta apropiada o necesaria al «problema práctico» de la imposibilidad, alegada por la República Portuguesa, de entablar relación directa con los contribuyentes no

residentes, debido a la distancia física entre éstos y las correspondientes entidades administrativas, que entorpece el funcionamiento de la actividad de éstas. Habida cuenta de los medios de comunicación modernos, parece posible obligar a los contribuyentes no residentes a comunicar a las autoridades portuguesas un domicilio en un Estado miembro distinto de la República Portuguesa para la recepción de cualesquiera notificaciones dirigidas por dichas autoridades. Como ha subrayado la Comisión, cuando la presencia física del contribuyente sea esencial, bastará con darle la opción de designar un representante fiscal, sin imponer una obligación general a este respecto.

48 Sin embargo, debe señalarse que, como afirma la República Portuguesa, la obligación de designar un representante fiscal prevista en el artículo 130 del CIRS –que, como se precisa en dicho artículo, actúe por los no residentes ante la Dirección General Tributaria y vele por el cumplimiento de sus obligaciones fiscales– no se impone a los contribuyentes que sólo perciban rentas sujetas a retención en origen liberatoria, para las que no se exige la presentación de declaración.

49 Consta que, en virtud del artículo 3, apartado 5, del Decreto-ley nº 463/79, en relación con la Orden nº 21.305/2003, los sustitutos tributarios, que son las entidades que efectúan la retención del impuesto adeudado sobre las rentas sujetas a tal retención, satisfacen el impuesto en nombre y por cuenta de tales contribuyentes. Están obligados por este concepto a instar a la administración fiscal una inscripción y, en consecuencia, representan a tales contribuyentes ante dicha administración y efectúan en favor de éstos todas las exigencias declarativas en relación con tales rentas. La Comisión no puede, por tanto, sostener que este procedimiento sólo se deriva en la práctica de la Circular nº 14/93, que, en atención a su valor jurídico, no permite a los contribuyentes afectados discernir claramente cuál es su situación al respecto de la obligación prevista en el artículo 130 del CIRS. En estas circunstancias, el incumplimiento constatado en el apartado 46 de la presente sentencia en relación con lo

dispuesto en el artículo 56 CE no puede considerarse acreditado por lo que respecta a los no residentes que sólo perciban rentas sujetas a retención liberatoria.

– Sobre la infracción del artículo 40 del Acuerdo EEE

- 50 Una de las principales finalidades del Acuerdo EEE es la máxima realización de la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales en todo el EEE, de modo que el mercado interior logrado en el territorio de la Unión se extienda a los Estados de la AELC. Con tal fin, varias disposiciones de dicho Acuerdo tienen por objeto garantizar que éste se interprete de la manera más uniforme posible en todo el EEE (véase el dictamen 1/92, de 10 de abril de 1992, Rec. p. I-2821). En este marco, corresponde al Tribunal de Justicia velar por que las disposiciones del Acuerdo EEE que sean fundamentalmente idénticas a las del Tratado se interpreten de manera uniforme dentro de los Estados miembros (sentencias de 23 de septiembre de 2003, *Ospelt y Schlössle Weissenberg*, C-452/01, Rec. p. I-9743, apartado 29, y de 19 de noviembre de 2009, *Comisión/Italia*, C-540/07, Rec. p. I-10983, apartado 65).
- 51 De lo anterior se desprende que, si bien las restricciones a la libre circulación de capitales entre nacionales de Estados parte del Acuerdo EEE deben apreciarse a la luz del artículo 40 y del anexo XII de dicho Acuerdo, estas estipulaciones revisten el mismo alcance jurídico que las disposiciones del artículo 56 CE, que son fundamentalmente idénticas (véanse las sentencias de 11 de junio de 2009, *Comisión/Países Bajos*, C-521/07, Rec. p. I-4873, apartado 33, y *Comisión/Italia*, antes citada, apartado 66).
- 52 En consecuencia, por los motivos expuestos en el examen del recurso de la Comisión en relación con el artículo 56 CE, apartado 1, procede considerar que la obligación de designar un representante fiscal que la legislación portuguesa impone a los no residentes constituye una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 40 del Acuerdo EEE.

- 53 No obstante, procede señalar que, como se desprende de los apartados 43 a 36 de la presente sentencia, no puede considerarse que esta restricción esté justificada a la luz del artículo 56 CE por la razón imperiosa de interés general de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la evasión fiscal, habida cuenta de que excede de lo necesario para alcanzar tal objetivo y de que no se ha acreditado que los instrumentos de asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos, de que dispone la República Portuguesa en virtud de la Directiva 77/799, sean insuficientes para alcanzar el mismo objetivo.
- 54 Sin embargo, como ha declarado ya el Tribunal de Justicia, la jurisprudencia relativa a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación en el seno de la Unión no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capital entre los Estados miembros y los Estados terceros, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto (véanse las sentencias A, antes citada, apartado 60, y Comisión/Italia, apartado 69).
- 55 En el presente caso, debe señalarse que el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros que se establece en la Directiva 77/799 y en la Directiva 2008/55, en la medida en que esta última pueda ser aquí pertinente, no está presente en las relaciones entre aquéllas y las autoridades competentes de un Estado tercero que no haya contraído ningún compromiso de asistencia mutua.
- 56 A este respecto, al limitarse, en su respuesta a las observaciones expuestas por el Gobierno español en el escrito de formalización de la intervención en apoyo de las pretensiones de la República Portuguesa, a referirse de manera muy general a convenios celebrados por ésta con Estados que pertenecen al EEE pero no son miembros de la Unión, la Comisión no ha demostrado que dichos convenios incluyan efectivamente instrumentos de intercambio de información suficientes para verificar y controlar las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos residentes en dichos Estados.

- 57 Por consiguiente, debe considerarse que la obligación de designar un representante fiscal, en la medida en que atañe a los contribuyentes residentes en Estados parte del Acuerdo EEE que no son miembros de la Unión, no excede de lo necesario para alcanzar el objetivo de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la evasión fiscal.
- 58 En consecuencia, el recurso debe desestimarse por cuanto se refiere al incumplimiento, por la República Portuguesa, de las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 40 del Acuerdo EEE.

– Sobre la infracción del artículo 18 CE

- 59 La Comisión solicita, además, al Tribunal de Justicia que declare que la República Portuguesa ha incumplido sus obligaciones derivadas de los artículos 18 CE.
- 60 Toda vez que las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales se oponen a la normativa controvertida, no es necesario examinar separadamente dicha normativa a la luz del artículo 18 CE, referente a la libre circulación de personas (véase, por analogía, la sentencia de 26 de octubre de 2006, Comisión/Portugal, C-345/05, Rec. p. I-10633, apartado 45).
- 61 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede declarar que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 CE, al haber adoptado y mantenido en vigor el artículo 130 del CIRS, que

exige a los contribuyentes no residentes la designación de un representante fiscal en Portugal cuando perciben rentas que requieren la presentación de declaración.

## **Costas**

- 62 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Con arreglo al artículo 69, apartado 3, de dicho Reglamento, cuando se estimen parcialmente las pretensiones de una y otra parte, o en circunstancias excepcionales, el Tribunal de Justicia podrá repartir las costas o decidir que cada parte abone sus propias costas.
- 63 En el presente litigio, debe tenerse en cuenta que no se han estimado las imputaciones de la Comisión basadas en las exigencias resultantes del artículo 56 CE, en relación con los contribuyentes que sólo perciben rentas sujetas a retención en origen liberatoria, ni las relativas a las exigencias impuestas por el Acuerdo EEE.
- 64 Por lo tanto, procede condenar a la República Portuguesa a cargar con tres cuartas partes del conjunto de las costas y a la Comisión a cargar con la cuarta parte restante.
- 65 A tenor del artículo 69, apartado 4, párrafo primero, del mismo Reglamento de Procedimiento, los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio soportarán sus propias costas. Por tanto, el Reino de España deberá cargar con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) decide:

- 1) Declarar que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 CE, al haber adoptado y mantenido en vigor el artículo 130 del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que exige a los contribuyentes no residentes la designación de un representante fiscal en Portugal cuando perciben rentas que requieren la presentación de declaración.**
  
- 2) Desestimar el recurso en todo lo demás.**
  
- 3) La República Portuguesa cargará con tres cuartas partes del conjunto de las costas. La Comisión Europea cargará con la cuarta parte restante.**
  
- 4) El Reino de España cargará con sus propias costas.**

Firmas