Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

21 de dezembro de 2016*

«Incumprimento de Estado — Artigos 21.°, 45.° e 49.° TFUE — Artigos 28.° e 31.° do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu — Livre circulação das pessoas — Livre circulação dos trabalhadores — Liberdade de estabelecimento — Tributação das pessoas singulares sobre as mais-valias resultantes de uma permuta de partes sociais — Tributação das pessoas singulares sobre as mais-valias resultantes da transmissão da totalidade do património afeto ao exercício de uma atividade empresarial e profissional — Tributação à saída aplicável aos particulares — Cobrança imediata do imposto — Diferença de tratamento entre as pessoas singulares que permutam partes sociais e mantêm a sua residência no território nacional e as que procedem a essa permuta e transferem a sua residência para o território de outro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu — Diferença de tratamento entre as pessoas singulares que transmitem a totalidade do património relativo a uma atividade exercida numa base individual para uma sociedade com sede e direção efetivas no território português e as que procedem a essa transmissão para uma sociedade com sede e direção efetivas no território de outro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu — Proporcionalidade»

No processo C-503/14,

que tem por objeto uma ação por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, intentada em 11 de novembro de 2014,

Comissão Europeia, representada por G. Braga da Cruz e W. Roels, na qualidade de agentes,

demandante,

contra

República Portuguesa, representada por L. Inez Fernandes, M. Rebelo e J. Martins da Silva, na qualidade de agentes,

demandada,

apoiada por:

República Federal da Alemanha, representada por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,

interveniente,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente de secção, E. Levits, C. Vajda (relator), K. Jürimäe e C. Lycourgos, juízes,

* Língua do processo: português.

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 16 de março de 2016,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 12 de maio de 2016,

profere o presente

Acórdão

1 Com a sua ação, a Comissão Europeia pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao adotar e manter em vigor legislação, constante dos artigos 10.° e 38.° do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (a seguir «CIRS»), nos termos da qual um contribuinte que permute partes sociais e transfira a sua residência para um Estado diferente da República Portuguesa ou que transmita ativos e passivos relativos a uma atividade exercida numa base individual em permuta de partes sociais de uma empresa não residente, no primeiro caso, tem de incluir relativamente às operações em questão, qualquer rendimento não afetado na base tributável do último exercício fiscal no qual ainda seja considerado um contribuinte residente e, no segundo caso, não beneficiará de qualquer diferimento de tributação em resultado da operação em questão, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 21.°, 45.° e 49.° TFUE e dos artigos 28.° e 31.° do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, a seguir «Acordo EEE»).

I – **Quadro jurídico**

A – *Acordo EEE*

2 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.

2. A livre circulação dos trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade entre os trabalhadores dos Estados-Membros das Comunidades Europeias e dos Estados da EFTA, no 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 efetivamente 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 a fim de nele exercer uma atividade 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 depois de nele ter exercido uma atividade laboral.

4. O disposto no presente artigo não é aplicável aos empregos na administração pública.

5. O Anexo V prevê disposições específicas relativas à livre circulação dos trabalhadores.»

3 O artigo 31.º do Acordo EEE tem a seguinte redação:

«1. No âmbito das disposições do presente Acordo, não serão impostas quaisquer restrições à liberdade de 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 agências, 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 atividades não assalariadas e o seu exercício, como a constituição e a gestão de empresas, designadamente de sociedades na aceção do [segundo parágrafo] do artigo 34.º, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais, sem prejuízo do disposto no Capítulo IV.

2. As disposições específicas sobre o direito de estabelecimento constam dos Anexos VIII a XI.»

B – *Direito português*

4 Nos termos do artigo 10.º do CIRS, com a epígrafe «Mais-Valias»:

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

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;

b) Alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, e de outros valores mobiliários e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 81.º do Código do [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas], seja considerado como mais-valia;

[...]

3. Os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos atos previstos no n.º 1 [...]:

[...]

4. O ganho sujeito a [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 qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1;

[...]

8. No caso de se verificar uma permuta de partes sociais nas condições mencionadas no n.º 5 do artigo 73.º e no n.º 2 do artigo 77.º do Código do [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas], a atribuição, em resultado dessa permuta, dos títulos representativos do capital social da sociedade adquirente aos sócios da sociedade adquirida não dá lugar a qualquer tributação destes

últimos se os mesmos continuarem a valorizar, para efeitos fiscais, as novas partes sociais pelo valor das antigas, determinado de acordo com o estabelecido neste Código, sem prejuízo da tributação relativa às importâncias em dinheiro que lhes sejam eventualmente atribuídas.

9. No caso referido no número anterior observa-se ainda o seguinte:

a) Perdendo o sócio a qualidade de residente em território português, há lugar à consideração na categoria das mais-valias, para efeitos da tributação respeitante ao ano em que se verificar aquela perda da qualidade de residente, do valor que, por virtude do disposto no n.º 8, não foi tributado aquando da permuta de ações, o qual corresponde à diferença entre o valor real das ações recebidas e o valor de aquisição das antigas, determinado de acordo com o estabelecido neste Código;

b) É aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 10 do artigo 73.º do Código do [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas].

10. O estabelecido nos n.ºs 8 e 9 é também aplicável, com as necessárias adaptações, relativamente à atribuição de partes, quotas ou ações, nos casos de fusão ou cisão a que seja aplicável o artigo 74.º do Código do [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas].

[...]»

5 O artigo 38.º do CIRS, com a epígrafe «Entrada de património para realização do capital de sociedade», prevê:

«1. Não há lugar ao apuramento de qualquer resultado tributável por virtude da realização de capital social resultante da transmissão da totalidade do património afeto ao exercício de uma atividade empresarial e profissional por uma pessoa singular, desde que, cumulativamente, sejam observadas as seguintes condições:

a) A entidade para a qual é transmitido o património seja uma sociedade e tenha a sua sede e direção efetivas em território português;

b) A pessoa singular transmitente fique a deter pelo menos 50% do capital da sociedade e a atividade exercida por esta seja substancialmente idêntica à que era exercida a título individual;

c) Os elementos ativos e passivos objeto da transmissão sejam tidos em conta para efeitos desta com os mesmos valores por que estavam registados na contabilidade ou nos livros de escrita da pessoa singular, ou seja, os que resultam da aplicação das disposições do presente Código ou de reavaliações feitas ao abrigo de legislação de caráter fiscal;

d) As partes de capital recebidas em contrapartida da transmissão sejam valorizadas, para efeito de tributação dos ganhos ou perdas relativos à sua ulterior transmissão, pelo valor líquido correspondente aos elementos do ativo e do passivo transferidos, valorizados nos termos da alínea anterior;

e) A sociedade referida na alínea a) se comprometa, através de declaração, a respeitar o disposto no artigo 77.º do [Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas], a qual deve ser junta à declaração periódica de rendimentos da pessoa singular relativa ao exercício da transmissão.

2. O disposto no número anterior não é aplicável aos casos em que façam parte do património transmitido bens em relação aos quais tenha havido diferimento de tributação dos respetivos ganhos, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 10.º

3. Os ganhos resultantes da transmissão onerosa, qualquer que seja o seu título, das partes de capital recebidas em contrapartida da transmissão referida no n.º 1 são qualificados, antes de decorridos cinco anos a contar da data desta, como rendimentos empresariais e profissionais, e considerados como rendimentos líquidos da categoria B, não podendo durante aquele período efetuar-se operações sobre as partes sociais que beneficiem de regimes de neutralidade, sob pena de, no momento da concretização destas, se considerarem realizados os ganhos, devendo estes ser majorados em 15% por cada ano, ou fração, decorrido desde aquele em que se verificou a entrada de património para realização do capital da sociedade, e acrescidos ao rendimento do ano da verificação daquelas operações.»

6 Nos termos do artigo 77.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas:

«Quando seja aplicável o regime estabelecido no n.º 1 do artigo 38.º do [CIRS], os bens que constituem o ativo e o passivo do património objeto de transmissão devem ser inscritos na contabilidade da sociedade para a qual se transmitem com os valores mencionados na alínea c) do referido n.º 1 e na determinação do lucro tributável desta sociedade deve atender-se ao seguinte:

a) O apuramento dos resultados respeitantes aos bens que constituem o património transmitido é calculado como se não tivesse havido essa transmissão;

b) As reintegrações e amortizações sobre os elementos do ativo imobilizado são efetuadas de acordo com o regime que vinha sendo seguido para efeito de determinação do lucro tributável da pessoa singular;

c) As provisões que tiverem sido transferidas têm, para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável para efeito de determinação do lucro tributável da pessoa singular.»

II – **Procedimento pré-contencioso**

7 Em 17 de outubro de 2008, a Comissão enviou uma notificação para cumprir à República Portuguesa, na qual considerava que este Estado-Membro não tinha cumprido as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.°, 39.° e 43.° CE, atuais artigos 21.°, 45.° e 49.° TFUE, respetivamente, e dos artigos 28.° e 31.° do Acordo EEE, ao tributar as mais-valias não realizadas em caso de permuta de partes sociais, quando uma pessoa singular transfere a sua residência para outro Estado-Membro ou em caso de transmissão, para uma sociedade, de ativos e passivos relativos ao exercício de uma atividade económica ou profissional por uma pessoa singular, se a sociedade para a qual os ativos e passivos são transmitidos tiver a sua sede e direção efetivas noutro Estado-Membro.

8 A República Portuguesa respondeu à referida notificação para cumprir, por carta de 15 de maio de 2009, contestando a posição da Comissão.

9 Não tendo ficado convencida com esta resposta, a Comissão emitiu um parecer fundamentado, em 3 de novembro de 2009, no qual entendeu que a República Portuguesa não cumpriu as suas obrigações, ao adotar e manter legislação, constante dos artigos 10.° e 38.° do CIRS, nos termos da qual um contribuinte que transfira a sua residência para o estrangeiro ou que transmita ativos e passivos relativos a uma atividade económica exercida numa base individual em permuta de partes sociais de uma empresa com sede e direção efetivas no território de outro Estado tem de incluir qualquer rendimento não imputado na base tributável do último exercício fiscal no qual ainda seja considerado um contribuinte residente. A Comissão convidou igualmente o referido Estado-Membro a adotar as medidas necessárias para dar cumprimento a esse parecer fundamentado no prazo de dois meses a contar da receção do mesmo.

10 A República Portuguesa respondeu ao referido parecer fundamentado referindo que as acusações da Comissão não eram procedentes.

11 Em 28 de outubro de 2011, a Comissão enviou a esta última uma notificação para cumprir complementar, na qual fazia referência à versão atualizada do artigo 10.º, n.º 9, alínea a), do CIRS, indicando também que a sua posição expressa na notificação para cumprir e no parecer fundamentado permanecia inalterada. Por outro lado, manteve a sua análise relativamente ao artigo 38.º do CIRS, conforme decorria da notificação para cumprir e do parecer fundamentado.

12 Na sequência da resposta da República Portuguesa à referida notificação para cumprir complementar, na qual este Estado-Membro continuava a entender que as acusações da Comissão não eram procedentes, a Comissão dirigiu ao referido Estado-Membro um parecer fundamentado complementar, em 22 de novembro de 2012, no qual, por um lado, reiterou a sua acusação de que os artigos 10.° e 38.° do CIRS violavam os artigos 21.°, 45.° e 49.° TFUE e os artigos 28.° e 31.° de Acordo EEE e, por outro, convidou esse Estado-Membro a dar cumprimento a este parecer fundamentado complementar no prazo de dois meses.

13 Uma vez que a República Portuguesa reiterou, na sua resposta de 23 de janeiro de 2013, que a posição da Comissão estava errada, esta decidiu intentar a presente ação.

III – **Quanto à ação**

A – *Quanto à alegada falta de precisão e de rigor na delimitação do objeto do litígio*

1. Argumentos das partes

14 Sem suscitar formalmente uma exceção de inadmissibilidade da ação, a República Portuguesa alega que as alterações introduzidas pela Comissão nos pedidos que figuram na petição inicial relativamente aos que figuram no parecer fundamentado e no parecer fundamentado complementar vão além de meras explicitações e constituem alterações substanciais do objeto inicial do litígio tal como resulta desses pareceres fundamentados. Com efeito, segundo este Estado-Membro, as acusações que figuram nos referidos pareceres fundamentados não correspondiam à letra dos artigos 10.° e 38.° do CIRS, disposições nas quais, não obstante, a Comissão se baseou, pelo que não se pode equacionar qualquer situação de incumprimento.

15 A Comissão sublinha que introduziu alterações menores aos pedidos formulados na petição inicial relativamente aos que figuram no seu parecer fundamentado complementar, de forma a refletir as explicações transmitidas pela República Portuguesa na fase administrativa do processo e, em especial, na sua resposta ao parecer fundamentado complementar. Entende que estas alterações em nada alteram o sentido e o alcance das acusações invocadas contra este Estado-Membro e que os direitos de defesa do referido Estado-Membro foram perfeitamente respeitados.

2. Apreciação do Tribunal de Justiça

16 Há que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, embora o objeto da ação intentada ao abrigo do artigo 258.º TFUE seja delimitado pelo procedimento pré-contencioso previsto nesta disposição e, por conseguinte, o parecer fundamentado da Comissão e a ação se devam basear em acusações idênticas, esta exigência não pode, todavia, ir ao ponto de impor em todos os casos uma coincidência perfeita na sua formulação, desde que o objeto do litígio não tenha sido

alargado ou alterado. Assim, a Comissão pode precisar as suas acusações iniciais na petição, desde que não altere o objeto do litígio (v. acórdão de 21 de janeiro de 2016, Comissão/Chipre, C-515/14, EU:C:2016:30, n.os 12 e 13 e jurisprudência referida).

17 No caso em apreço, a Comissão referiu claramente, tanto no âmbito do procedimento pré-contencioso como no processo no Tribunal de Justiça, que censurava à República Portuguesa o facto de, ao adotar e manter em vigor os artigos 10.° e 38.° do CIRS, não ter cumprido as obrigações que decorrem dos artigos 21.°, 45.° e 49.° TFUE e dos artigos 28.° e 31.° do Acordo EEE.

18 Além disso, uma leitura conjugada do dispositivo do parecer fundamentado e do parecer fundamentado complementar com os artigos 10.° e 38.° do CIRS permitia à República Portuguesa compreender, por um lado, quais as situações, previstas pelas disposições em causa, que a Comissão visou nesses pareceres fundamentados e, por outro, as consequências jurídicas que decorrem das referidas disposições para essas situações e que esta instituição considerou contrárias ao direito da União.

19 Daqui resulta que a Comissão não ampliou nem alterou o objeto da ação tal como foi delimitado pelo procedimento pré-contencioso.

20 Nestas circunstâncias, o argumento da República Portuguesa relativo à alegada falta de precisão e de rigor na delimitação do objeto do litígio não pode pôr em causa a admissibilidade da ação e deve, portanto, ser julgado improcedente.

B – *Quanto ao mérito*

21 Por um lado, a Comissão acusa a República Portuguesa de, ao adotar e manter em vigor o artigo 10.º do CIRS, nos termos do qual um contribuinte que permute partes sociais e transfira a sua residência para outro Estado-Membro ou para um Estado do Espaço Económico Europeu (EEE) tem de incluir, relativamente às operações em questão, qualquer rendimento não afetado na base tributável do último exercício fiscal no qual ainda seja considerado um contribuinte residente, não ter cumprido as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 21.°, 45.° e 49.° TFUE e dos artigos 28.° e 31.° do Acordo EEE.

22 Por outro lado, a Comissão acusa este Estado-Membro de, ao adotar e manter em vigor o artigo 38.º do CIRS, nos termos do qual um contribuinte que transmita ativos e passivos relativos a uma atividade exercida numa base individual em permuta de partes sociais de uma empresa com sede e direção efetivas no território de outro Estado-Membro ou de outro Estado do EEE não pode beneficiar de qualquer diferimento de tributação em resultado da operação em questão, não ter cumprido as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 49.º TFUE e do artigo 31.º do Acordo EEE.

23 Há que apreciar estas acusações separadamente.

1. Quanto às mais-valias resultantes de uma permuta de partes sociais

a) Argumentos das partes

24 A Comissão alega que, em matéria de tributação das mais-valias resultantes de uma permuta de partes sociais, o artigo 10.º do CIRS confere um tratamento fiscal desvantajoso aos contribuintes que deixam o território português relativamente aos que mantêm a sua residência em Portugal. Com efeito, pelo simples facto de transferir a sua residência para fora de Portugal, um acionista ou um sócio torna-se sujeito passivo de um imposto sobre as mais-valias em causa, que corresponde à diferença entre o

valor real das ações recebidas e o valor de aquisição das antigas. Em contrapartida, se esse acionista ou esse sócio mantiver a sua residência em Portugal, o valor das partes sociais recebidas equivale ao das partes alienadas. Assim, em caso de manutenção da residência em Portugal, o acionista ou o sócio só será tributado no momento da alienação definitiva das partes sociais recebidas, salvo em caso de pagamento suplementar em dinheiro.

25 A Comissão considera que o benefício do adiamento da tributação das mais-valias resultantes de uma permuta de partes sociais em relação aos contribuintes com residência no território português cria uma diferença de tratamento entre estes e os contribuintes que decidem transferir a sua residência para outro Estado-Membro ou para um Estado do EEE, o que não é compatível com os artigos 21.°, 45.° e 49.° TFUE nem com os artigos 28.° e 31.° do Acordo EEE.

26 A este respeito, baseia-se nos acórdãos de 11 de março de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), e de 7 de setembro de 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), que dizem respeito à tributação à saída das pessoas singulares, que entende serem aplicáveis ao caso vertente. Em contrapartida, segundo a Comissão, o acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), em que o Tribunal de Justiça reconheceu pela primeira vez que uma legislação nacional em matéria de tributação à saída pode ser justificada pelo objetivo de garantir a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, não pode ser aplicado no caso vertente, pois refere-se unicamente à tributação das pessoas coletivas.

27 Embora a Comissão reconheça a legitimidade do objetivo prosseguido pelo legislador português, de garantir a eficácia do regime fiscal, considera que a disposição nacional em causa não é proporcionada, uma vez que o direito da União, e mais concretamente a Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio fiscal e que revoga a Diretiva 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1), e a Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas (JO 2010, L 84, p. 1), já preveem mecanismos de informação entre as autoridades competentes dos Estados-Membros e de assistência mútua em matéria de cobrança de impostos que permitem atingir esse objetivo sem recorrer a restrições às liberdades fundamentais consagradas pelo Tratado FUE.

28 Além disso, a República Portuguesa poderia, por exemplo, exigir ao contribuinte que deixa o território português que comunique regularmente informações sobre as partes sociais que recebeu, a fim de verificar se ainda é detentor delas. Assim, a tributação poderia incidir sobre as mais-valias apenas no momento em que o contribuinte que deixou o território português alienasse as partes sociais que recebeu.

29 A República Portuguesa entende que o artigo 10.º do CIRS não viola os artigos 21.°, 45.° e 49.° TFUE nem os artigos 28.° e 31.° do Acordo EEE. A situação muito delimitada tratada na disposição do CIRS em causa diz respeito, de facto, ao fim do adiamento da tributação das mais-valias efetivamente realizadas no âmbito de uma permuta anterior de partes sociais, quando se verifique a transferência de domicílio do sujeito passivo para fora do território português. Como tal, o acórdão de 11 de março de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), que se referia à tributação das mais-valias ainda não realizadas em caso de transferência do domicílio fiscal de um contribuinte para outro Estado-Membro, não é aplicável ao caso vertente.

30 Segundo a República Portuguesa, uma eventual restrição à livre circulação resultante do artigo 10.º do CIRS é justificada, em primeiro lugar, pelo objetivo de garantir a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, em conformidade com o princípio da territorialidade fiscal, objetivo esse reconhecido pelo Tribunal de Justiça no processo que deu lugar ao acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 45). Sublinha que, por força da aplicação conjugada da legislação nacional e das convenções preventivas de dupla tributação por ela celebradas com todos os Estados-Membros, o poder de tributar as mais-valias resultantes da

permuta de partes sociais cabe, em princípio, exclusivamente ao Estado-Membro de residência do contribuinte que aliena as partes sociais, isto é, no caso vertente, a República Portuguesa. Subsequentemente, a República Portuguesa entende que impor uma obrigação de não tributar essas mais-valias, em caso de transferência do domicílio do contribuinte para outro Estado, fá-la-ia perder irremediavelmente o seu direito de tributação das mesmas, comprometendo o seu direito de exercer a sua competência fiscal em relação às atividades realizadas no seu território (v., neste sentido, acórdãos de 29 de março de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, n.º 42, e de 8 de novembro de 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, n.º 58).

31 A República Portuguesa invoca, em seguida, razões relacionadas com a coerência do sistema fiscal. Segundo este Estado-Membro, existe no caso vertente uma ligação direta entre um benefício fiscal e a compensação desse benefício através de uma determinada tributação, dado que o objetivo da disposição em causa é impedir que o benefício fiscal concedido ao contribuinte sob a forma de um diferimento da tributação das mais-valias realizadas se traduza depois na impossibilidade de tributação efetiva dessas mesmas mais-valias no território português. Na verdade, é essencial ao correto funcionamento de um regime de diferimento da tributação, em relação a determinados ativos, que a concessão do benefício fiscal em certo momento tenha correspondência numa tributação efetiva desses ativos em momento posterior.

32 A República Portuguesa invoca, por último, a justificação baseada na necessidade de assegurar a eficácia dos controlos fiscais e do combate à fraude e à evasão fiscais.

33 A República Federal da Alemanha entende que a eventual restrição à livre circulação resultante do artigo 10.º do CIRS é justificada, na medida em que este artigo visa tributar rendimentos gerados no território português antes de a República Portuguesa perder o seu poder de tributação. Segundo a República Federal da Alemanha, os princípios desenvolvidos pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 45), são válidos, independentemente de se tratar de um regime de tributação à saída aplicável às pessoas singulares ou coletivas.

b) Apreciação do Tribunal de Justiça

34 O regime fiscal previsto no artigo 10.º do CIRS deve ser apreciado à luz dos artigos 21.°, 45.° e 49.° TFUE, antes de ser apreciado à luz dos artigos 28.° e 31.° do Acordo EEE.

i) Quanto às acusações relativas à violação dos artigos 21.°, 45.° e 49.° TFUE

35 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o artigo 21.º TFUE, que enuncia de modo genérico o direito de qualquer cidadão da União de circular e permanecer livremente no território dos Estados-Membros, tem expressão específica no artigo 45.º TFUE, no que diz respeito à livre circulação dos trabalhadores, e no artigo 49.º TFUE, no que respeita à liberdade de estabelecimento (v., neste sentido, acórdão de 12 de julho de 2012, Comissão/Espanha, C-269/09, EU:C:2012:439, n.º 49 e jurisprudência referida).

36 Por conseguinte, há que apreciar o regime fiscal em causa à luz dos artigos 45.° e 49.° TFUE, antes de o apreciar à luz do artigo 21.º TFUE, no que respeita às pessoas que se deslocam de um Estado-Membro para outro com o objetivo de aí se instalarem por razões não relacionadas com o exercício de uma atividade económica.

– Quanto à existência de restrições aos artigos 45.° e 49.° TFUE

37 Todas as disposições do Tratado relativas à livre circulação das pessoas visam facilitar aos nacionais da União o exercício de atividades profissionais de qualquer natureza em todo o território desta última e opõem-se a medidas que possam desfavorecer esses nacionais quando desejem exercer uma atividade económica no território de outro Estado-Membro (v. acórdão de 12 de julho de 2012, Comissão/Espanha, C-269/09, EU:C:2012:439, n.º 51 e jurisprudência referida).

38 Embora, segundo a sua letra, essas disposições visem assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, importa constatar que, neste contexto, os nacionais dos Estados-Membros dispõem, em especial, do direito, que lhes é diretamente conferido pelo Tratado, de deixar o seu país de origem a fim de se deslocarem para o território de outro Estado-Membro e de nele permanecerem para exercer uma atividade económica (acórdão de 12 de julho de 2012, Comissão/Espanha, C-269/09, EU:C:2012:439, n.º 52 e jurisprudência referida).

39 As disposições que impedem ou dissuadem um nacional de um Estado-Membro de deixar o seu Estado de origem para exercer o seu direito de livre circulação ou o seu direito à liberdade de estabelecimento constituem, assim, entraves a essa liberdade, mesmo que se apliquem independentemente da nacionalidade dos cidadãos em causa (v., neste sentido, acórdãos de 27 de setembro de 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, n.º 16, e de 12 de julho de 2012, Comissão/Espanha, C-269/09, EU:C:2012:439, n.º 53 e jurisprudência referida).

40 Por outro lado, também é jurisprudência constante que devem ser consideradas restrições à livre circulação das pessoas e à liberdade de estabelecimento todas as medidas que proíbam, dificultem ou tornem menos atrativo o exercício dessa liberdade (v. acórdão de 12 de julho de 2012, Comissão/Espanha, C-269/09, EU:C:2012:439, n.º 54 e jurisprudência referida).

41 No caso vertente, o artigo 10.º, n.º 8, do CIRS prevê que, no caso de permuta de partes sociais, a atribuição, em resultado dessa permuta, dos títulos representativos do capital social da sociedade adquirente aos sócios da sociedade adquirida não dá lugar a qualquer tributação destes últimos se os mesmos continuarem a valorizar, para efeitos fiscais, as novas partes sociais pelo valor das antigas, sem prejuízo da tributação relativa às importâncias em dinheiro que lhes sejam eventualmente atribuídas. Como confirmou a República Portuguesa na audiência, o imposto sobre as mais-valias resultante dessa permuta apenas será cobrado ao contribuinte em caso de alienação definitiva das partes recebidas aquando dessa permuta e no momento dessa alienação.

42 Em derrogação desta regra, o artigo 10.º, n.º 9, alínea a), do CIRS exige que os contribuintes que transferem a sua residência para um Estado diferente da República Portuguesa incluam no seu rendimento tributável do ano civil durante o qual ocorreu essa transferência o montante que, por força do artigo 10.º, n.º 8, do CIRS, não foi tributado aquando da permuta das partes sociais.

43 Assim, enquanto os contribuintes que continuam a residir em território português beneficiam de um diferimento da tributação sobre as mais-valias resultantes da permuta de partes sociais até à posterior alienação das partes sociais recebidas aquando da permuta, os contribuintes que transferem a sua residência para fora do território português são obrigados, em razão dessa transferência, a pagar imediatamente o imposto sobre as mais-valias resultante dessa permuta.

44 Esta diferença de tratamento no que respeita ao momento da tributação das mais-valias em causa constitui uma desvantagem em matéria de tesouraria para o contribuinte que pretende transferir a sua residência para fora do território português, relativamente a um contribuinte que mantém a sua residência nesse território. Com efeito, enquanto o primeiro se torna, pelo simples facto dessa transferência, devedor de um imposto sobre uma mais-valia que ainda não se realizou e de que,

portanto, não dispõe, o segundo só tem de pagar o imposto devido quando e na medida em que as mais-valias forem efetivamente realizadas (v., por analogia, acórdão de 11 de março de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, n.º 46).

45 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a exclusão de uma vantagem de tesouraria numa situação transfronteiriça, quando essa vantagem é concedida numa situação equivalente no território nacional, constitui uma restrição à livre circulação dos trabalhadores e à liberdade de estabelecimento (v., neste sentido, acórdão de 12 de julho de 2012, Comissão/Espanha, C-269/09, EU:C:2012:439, n.ºs 59 e 61).

46 Ora, não decorre dos elementos dos autos que essa diferença de tratamento se possa explicar por uma diferença de situação objetiva e, além disso, a República Portuguesa não defendeu de modo algum perante o Tribunal que era esse o caso. Com efeito, para a legislação de um Estado-Membro que visa tributar as mais-valias geradas no seu território, a situação de uma pessoa que transfere a sua residência do referido Estado-Membro para outro é semelhante à de uma pessoa que mantém a sua residência no primeiro Estado-Membro, no que respeita à tributação das mais-valias relativas aos ativos gerados no primeiro Estado-Membro antes da transferência de domicílio (v., por analogia, acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 38).

47 Conclui-se que a diferença de tratamento a que está sujeito, em matéria de tributação das mais-valias resultantes de uma permuta de partes sociais, por força do artigo 10.º, n.º 9, alínea a), do CIRS, um contribuinte que transfere a sua residência para fora do território português, relativamente a um contribuinte que mantém a sua residência nesse território, constitui uma restrição à livre circulação dos trabalhadores e à liberdade de estabelecimento, na aceção dos artigos 45.° e 49.° TFUE.

– Quanto à justificação das restrições às liberdades consagradas nos artigos 45.° e 49.° TFUE

48 Cabe apreciar se a restrição às liberdades consagradas nos artigos 45.° e 49.° TFUE, que resulta do artigo 10.º, n.º 9, alínea a), do CIRS, se justifica por razões imperiosas de interesse geral. Nesse caso, é ainda necessário que esta restrição seja adequada a garantir a realização do objetivo em causa e não ultrapasse o que é necessário para o atingir (v., designadamente, acórdãos de 18 de janeiro de 2007, Comissão/Suécia, C-104/06, EU:C:2007:40, n.º 25, e de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 42).

49 A este respeito, há que recordar que cabe ao Estado-Membro demonstrar, por um lado, que a sua regulamentação responde a um objetivo de interesse geral e, por outro, que a referida regulamentação é conforme ao princípio da proporcionalidade (v., neste sentido, acórdãos de 13 de setembro de 2007, Comissão/Itália, C-260/04, EU:C:2007:508, n.º 33 e jurisprudência referida).

50 A República Portuguesa invoca justificações relacionadas com, em primeiro lugar, a necessidade de preservar a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, em conformidade com o princípio da territorialidade, em segundo lugar, a necessidade de preservar a coerência do regime fiscal e, em terceiro lugar, a necessidade de assegurar a eficácia dos controlos fiscais e do combate à fraude e à evasão fiscais.

51 Em primeiro lugar, no que se refere ao objetivo que consiste em assegurar a repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros, há que recordar, por um lado, que o mesmo constitui um objetivo legítimo reconhecido pelo Tribunal de Justiça e, por outro, que resulta de jurisprudência constante que, na falta de medidas de unificação ou de harmonização adotadas pela União, os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder tributário, de modo a eliminar as duplas tributações (acórdão de 16 de abril de 2015, Comissão/Alemanha, C-591/13, EU:C:2015:230, n.º 64 e jurisprudência referida).

52 Contudo, a Comissão alega que a República Portuguesa não se pode basear no acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), para justificar a restrição às liberdades fundamentais pela necessidade de assegurar uma repartição equilibrada do poder de tributação dos Estados-Membros, uma vez que esse acórdão diz respeito à tributação de sociedades sobre as mais-valias não realizadas, e não à tributação de pessoas singulares sobre essas mais-valias. Considera, pelo contrário, que os acórdãos pertinentes no presente contexto são os de 11 de março de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), e de 7 de setembro de 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), que dizem respeito à tributação das mais-valias não realizadas das pessoas singulares, em caso de transferência de residência do território de um Estado-Membro para o território de outro Estado-Membro.

53 Ora, embora o acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), tenha sido proferido no contexto da tributação das mais-valias de sociedades, é certo que o Tribunal de Justiça transpôs em seguida os princípios desenvolvidos nesse acórdão também para o contexto da tributação das mais-valias das pessoas singulares (v. acórdãos de 12 de julho de 2012, Comissão/Espanha, C-269/09, EU:C:2012:439, n.os 75 a 78, e de 16 de abril de 2015, Comissão/Alemanha, C-591/13, EU:C:2015:230, n.os 65 a 67).

54 A este respeito, é irrelevante o facto de nestes dois últimos acórdãos estarem em causa mais-valias realizadas, e não, como no caso vertente, mais-valias não realizadas. Com efeito, quer se trate de um tipo de mais-valias ou de outro, o que importa é que operações semelhantes realizadas no âmbito puramente interno de um Estado-Membro não teriam dado lugar, contrariamente a uma operação transfronteiriça, à tributação imediata dessas mais-valias (v., neste sentido, acórdão de 16 de abril de 2015, Comissão/Alemanha, C-591/13, EU:C:2015:230, n.º 71).

55 De resto, na medida em que a Comissão põe em dúvida a legitimidade do objetivo de assegurar a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros relativamente à tributação à saída das pessoas singulares a título das mais-valias não realizadas, pelo facto de as eventuais menos-valias realizadas após a transferência de residência para outro Estado-Membro não poderem ser deduzidas nesse outro Estado-Membro, basta recordar que o Tribunal de Justiça já declarou que a eventual não tomada em consideração de menos-valias pelo Estado-Membro de acolhimento não impõe a obrigação de o Estado-Membro de origem reavaliar, no momento da alienação definitiva das novas partes sociais, uma dívida fiscal que foi definitivamente determinada no momento em que o contribuinte, devido à transferência da sua residência, deixou de estar sujeito ao imposto no Estado-Membro de origem (v., por analogia, acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 61).

56 Por conseguinte, não há nenhuma razão objetiva para distinguir, para efeitos da justificação relativa ao objetivo que consiste em assegurar a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, a tributação à saída das pessoas singulares da tributação das pessoas coletivas a título das mais-valias não realizadas.

57 Em seguida, importa salientar que o artigo 10.º, n.º 9, alínea a), do CIRS é adequado a garantir a preservação da repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros em causa. Com efeito, a tributação da contabilização final no momento da transferência da residência destina-se a sujeitar ao imposto sobre os lucros previsto no Estado-Membro de origem as mais-valias não realizadas, surgidas no âmbito da competência fiscal desse Estado-Membro, antes da transferência da referida residência. As mais-valias realizadas posteriormente a essa transferência são tributadas exclusivamente no Estado-Membro de acolhimento em que surgiram, o que permite evitar a dupla tributação das mesmas (v., por analogia, acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 48).

58 Relativamente à questão de saber se esta disposição, que prevê, no momento da transferência de residência do contribuinte do território português para outro Estado, a tributação imediata das mais-valias não realizadas resultantes de uma permuta de partes sociais, não vai além do que é necessário para atingir o objetivo de repartição do poder de tributação, há que recordar que, no acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 52), o Tribunal de Justiça já declarou que uma regulamentação de um Estado-Membro que impõe a cobrança imediata do imposto sobre as mais-valias não realizadas relativas a elementos do património de uma sociedade que transfere a sua sede de direção efetiva para outro Estado-Membro, no próprio momento da referida transferência, é desproporcionada, devido à existência de medidas menos lesivas para a liberdade de estabelecimento do que a cobrança imediata desse imposto (v., neste sentido, acórdãos de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.ºs 73 e 85, e de 16 de abril de 2015, Comissão/Alemanha, C-591/13, EU:C:2015:230, n.º 67 e jurisprudência referida).

59 A este respeito, o Tribunal de Justiça considerou que uma regulamentação nacional que deixa à sociedade que transfere a sua sede de direção efetiva para outro Estado-Membro a escolha entre, por um lado, o pagamento imediato do montante do imposto e, por outro, o pagamento diferido do montante desse imposto, acrescido, sendo caso disso, de juros segundo a regulamentação nacional aplicável, é uma medida menos lesiva para a liberdade de estabelecimento do que a cobrança imediata do referido imposto (v. acórdãos de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.ºs 73 e 85, e de 16 de abril de 2015, Comissão/Alemanha, C-591/13, EU:C:2015:230, n.º 67 e jurisprudência referida). Além disso, o Tribunal de Justiça admitiu a possibilidade de o Estado-Membro em causa ter igualmente em conta o risco de não cobrança do imposto, que aumenta com o decorrer do tempo, no âmbito da sua regulamentação nacional aplicável ao pagamento diferido das dívidas fiscais, através de medidas como a constituição de uma garantia bancária (v., neste sentido, acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 74).

60 Atendendo à jurisprudência referida nos dois números anteriores, há que concluir que o artigo 10.º, n.º 9, alínea a), do CIRS vai além do que é necessário para atingir o objetivo relativo à necessidade de preservar a repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros, na medida em que as disposições pertinentes do direito nacional não permitem ao contribuinte que transfere a sua residência do território português para outro Estado-Membro optar entre, por um lado, o pagamento imediato do imposto sobre as mais-valias resultantes de uma permuta de partes sociais e, por outro, o pagamento diferido do referido montante, que é necessariamente acompanhado de um encargo administrativo para o contribuinte, relacionado com o seguimento dos ativos transferidos, e associado a uma garantia bancária (v., por analogia, acórdão de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, n.ºs 73 e 74).

61 Daqui decorre que a necessidade de garantir a repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros não pode justificar a restrição às liberdades consagradas nos artigos 45.º e 49.º TFUE que resulta do artigo 10.º, n.º 9, alínea a), do CIRS.

62 Em segundo lugar, quanto à justificação relativa à necessidade de preservar a coerência do regime fiscal nacional, importa recordar que o Tribunal de Justiça a reconheceu como uma razão imperiosa de interesse geral. Para que um argumento baseado numa justificação desta natureza possa prosperar, o Tribunal de Justiça exige que se demonstre a existência de uma relação direta entre o benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício através de uma determinada tributação (v., neste sentido, acórdão de 16 de abril de 2015, Comissão/Alemanha, C-591/13, EU:C:2015:230, n.º 74 e jurisprudência referida).

63 No caso vertente, a República Portuguesa alega que a disposição nacional em causa é necessária para garantir essa coerência, dado que o benefício fiscal concedido sob a forma de um diferimento da tributação cessa quando a tributação ulterior se torna impossível, pelo facto de o contribuinte beneficiário perder a sua qualidade de residente no território português. Ora, segundo este Estado-Membro, é essencial ao correto funcionamento do regime de diferimento da tributação que

haja uma correspondência, relativamente ao mesmo contribuinte e à mesma tributação, entre a concessão de um benefício fiscal sob a forma de um diferimento da tributação e a tributação efetiva das mais-valias em momento posterior.

64 A este respeito, há que observar que a República Portuguesa não provou a existência de uma relação direta entre o benefício fiscal previsto no artigo 10.º, n.º 8, do CIRS e a compensação desse benefício por uma determinada tributação. Com efeito, embora, numa situação transfronteiriça, prevista no artigo 10.º, n.º 9, alínea a), do CIRS, o benefício fiscal concedido nos termos do artigo 10.º, n.º 8, do CIRS, seja compensado por uma tributação, dado que o montante do imposto devido é necessariamente cobrado no momento da transferência da residência do contribuinte para fora do território português, tal não sucede numa situação puramente interna, prevista no artigo 10.º, n.º 8, do CIRS. Com efeito, resulta da análise desta disposição que a cobrança do imposto sobre as mais-valias resultantes de uma permuta de partes sociais só ocorre no caso de uma eventual alienação definitiva das partes sociais recebidas aquando dessa permuta. Conforme salientou o advogado-geral no n.º 60 das suas conclusões, enquanto não alienar as partes sociais recebidas, um contribuinte que mantém a sua residência em território português pode sempre invocar o benefício fiscal concedido pelo artigo 10.º, n.º 8, do CIRS, fazendo assim com que uma futura cobrança do imposto a seu cargo seja apenas eventual. Daqui decorre que a alegada relação entre o benefício concedido ao contribuinte e a tributação deste último não é certa (v., por analogia, acórdão de 26 de outubro de 2006, Comissão/Portugal, C-345/05, EU:C:2006:685, n.º 27).

65 Por conseguinte, o argumento da República Portuguesa segundo o qual a disposição em causa é objetivamente justificada pela necessidade de manter a coerência do sistema fiscal nacional deve ser julgado improcedente.

66 Em terceiro lugar, quanto à justificação relativa à eficácia dos controlos fiscais e do combate à fraude e à evasão fiscais, há que observar que, na sua contestação, a República Portuguesa se limita a mencionar esta justificação sem lhe dedicar nenhum desenvolvimento.

67 Daqui resulta que esta justificação não pode ser acolhida.

68 Nestas circunstâncias, há que concluir que o artigo 10.º, n.º 9, alínea a), do CIRS constitui uma restrição proibida pelos artigos 45.° e 49.° TFUE e que a acusação da Comissão relativa a um incumprimento das obrigações que incumbem ao Estado-Membro em questão por força dos artigos do Tratado FUE é fundada.

– Quanto à acusação relativa à violação do artigo 21.º TFUE

69 Esta mesma conclusão impõe-se, pelas mesmas razões, relativamente aos cidadãos da União que pretendem deslocar-se no interior da União por motivos não relacionados com o exercício de uma atividade económica, no que se refere à acusação relativa à violação do artigo 21.º TFUE (v., neste sentido, acórdão de 12 de julho de 2012, Comissão/Espanha, C-269/09, EU:C:2012:439, n.º 91).

ii) Quanto à existência de uma restrição aos artigos 28.° e 31.° do Acordo EEE

70 A título preliminar, há que salientar que as disposições dos artigos 28.° e 31.° do Acordo EEE são análogas às dos artigos 45.° e 49.° TFUE (v. acórdão de 12 de julho de 2012, Comissão/Espanha, C-269/09, EU:C:2012:439, n.º 95).

71 É certo que a jurisprudência da União relativa às restrições ao exercício das liberdades de circulação dentro da União não pode ser inteiramente transposta para as liberdades garantidas pelo Acordo EEE, uma vez que o exercício destas últimas liberdades se inscreve num contexto jurídico diferente (acórdão de 16 de abril de 2015, Comissão/Alemanha, C-591/13, EU:C:2015:230, n.º 81 e jurisprudência referida).

72 No caso vertente, a República Portuguesa não indicou, contudo, as razões pelas quais as considerações relativas à falta de justificação das restrições ao exercício das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado, que levaram às conclusões que figuram nos n.os 61, 65 e 66 do presente acórdão, não podem ser aplicadas da mesma maneira às liberdades garantidas pelo Acordo EEE.

73 Nestas circunstâncias, há que concluir que o artigo 10.º, n.º 9, alínea a), do CIRS constitui uma restrição proibida pelos artigos 28.° e 31.° do Acordo EEE e que a acusação da Comissão relativa a um incumprimento das obrigações que incumbem ao Estado-Membro em causa por força das referidas disposições do Acordo EEE é procedente.

2. Quanto à transmissão para uma sociedade da totalidade de um património relativo a uma atividade exercida numa base individual

a) Argumentos das partes

74 A Comissão alega que, em caso de transmissão para uma sociedade de ativos e passivos por uma pessoa singular em permuta de partes sociais, o artigo 38.º do CIRS confere um tratamento fiscal diferente consoante essa transmissão seja feita para uma sociedade com sede e direção efetivas em território português ou para uma sociedade com sede ou direção efetiva fora desse território. Com efeito, no primeiro caso, a tributação das mais-valias só ocorre no momento em que esses ativos e passivos são alienados pela sociedade que os recebe, desde que também se encontrem preenchidos outros requisitos. Em contrapartida, no segundo caso, a tributação das mais-valias é imediata. A Comissão entende que a República Portuguesa deveria aplicar a mesma regra, independentemente de a sociedade para a qual os ativos e passivos são transmitidos ter ou não a sua sede e direção efetivas em território português.

75 A Comissão considera, como tal, que o artigo 38.º do CIRS é contrário ao artigo 49.º TFUE e ao artigo 31.º do Acordo EEE e, pelos motivos expostos no âmbito da sua acusação relativa ao artigo 10.º do CIRS, vai além do que é necessário para assegurar a eficácia do regime fiscal. Com efeito, a República Portuguesa poderia, por exemplo, com base na Diretiva 2011/16, pedir regularmente informações às autoridades competentes do Estado-Membro onde se encontra a sede e direção efetivas da pessoa coletiva para a qual os ativos e os passivos foram transmitidos, com vista a verificar se esta ainda é a detentora. Segundo a Comissão, as mais-valias em questão só devem ser tributadas quando se prove que os ativos e os passivos transmitidos foram alienados por essa sociedade. Além disso, a Comissão remete para a Diretiva 2010/24, que também é pertinente nas situações em que o imposto sobre as mais-valias não foi pago.

76 A República Portuguesa alega que o artigo 38.º do CIRS prevê o diferimento da tributação das mais-valias relativas à constituição de sociedades ou à participação maioritária em sociedades já existentes mediante a entrada do património total afeto ao exercício de uma atividade empresarial ou profissional individual. O objetivo desta disposição é possibilitar a alteração da forma jurídica sob a qual é exercida uma atividade económica, sem submeter a tributação as mais-valias resultantes da entrada de património no momento dessa entrada. O benefício de um diferimento da tributação até ao momento da posterior alienação dos elementos patrimoniais transmitidos, sob reserva do cumprimento de determinadas exigências, por parte da sociedade alienante, em matéria de inscrição dos elementos patrimoniais transmitidos na contabilidade, permite garantir o respeito do princípio da continuidade económica, de forma a poder assegurar a tributação dos rendimentos correspondentes.

O requisito relativo ao local da sede e direção efetivas da sociedade alienante é necessário para assegurar, na falta de medidas de harmonização, a observância do princípio da continuidade económica e a subsequente tributação dos elementos do ativo ou do passivo transferidos, dado que a competência fiscal relativa à tributação de uma sociedade que tem a sua sede e direção efetivas fora do território português já não incumbe à República Portuguesa, mas ao Estado em cujo território a referida sociedade tem a sua sede e direção efetivas.

77 A medida em causa é, portanto, conforme com o princípio fiscal da territorialidade e justificada pela necessidade de garantir uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros.

b) Apreciação do Tribunal de Justiça

78 O regime fiscal previsto no artigo 38.º do CIRS deve ser apreciado à luz do artigo 49.º TFUE, antes de ser apreciado à luz do artigo 31.º do Acordo EEE.

i) Quanto à acusação relativa à violação do artigo 49.º TFUE

79 A título preliminar, há que recordar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, está abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE qualquer residente de um Estado-Membro, seja qual for a sua nacionalidade, que detenha no capital de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro uma participação que lhe confere uma influência segura nas decisões dessa sociedade e lhe permite determinar as atividades da mesma (v. acórdão de 18 de dezembro de 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, n.º 21 e jurisprudência referida).

80 No caso vertente, o benefício do diferimento da tributação previsto no artigo 38.º, n.º 1, do CIRS está subordinado, por força da alínea b) dessa mesma disposição, ao requisito de que a pessoa singular que transmite a totalidade do património afeto ao exercício de uma atividade empresarial e profissional para uma sociedade detenha, pelo menos, 50% do seu capital.

81 Por conseguinte, o artigo 38.º, n.º 1, do CIRS insere-se no âmbito da liberdade de estabelecimento.

82 Esta mesma disposição prevê que não há lugar ao apuramento de qualquer resultado tributável por virtude da realização de capital social resultante da transmissão da totalidade do património afeto ao exercício de uma atividade empresarial e profissional por uma pessoa singular, se as condições que figuram no artigo 38.º, n.º 1, alíneas a) a e), do CIRS se encontrarem preenchidas. Nos termos da alínea a) do artigo 38.º, n.º 1, do CIRS, exige-se que a entidade para a qual é transmitido o património seja uma sociedade e tenha a sua sede e direção efetivas em território português. Como confirmou a República Portuguesa na audiência, nesse caso, o imposto é cobrado à sociedade alienante no momento da posterior alienação dos elementos patrimoniais em causa. Em contrapartida, caso a sociedade alienante não tenha a sua sede e direção efetivas em território português, a pessoa singular que procede à transmissão não usufrui do benefício fiscal previsto no artigo 38.º, n.º 1, do CIRS e fica imediatamente sujeita ao imposto sobre a mais-valia.

83 Daqui decorre que, no caso das pessoas singulares que transmitem a totalidade do património em causa para uma sociedade com sede e direção efetivas em território português, o imposto sobre as mais-valias deverá ser pago pela sociedade alienante no momento da posterior alienação dos elementos desse património, ao passo que as pessoas singulares que transmitem a totalidade do referido património para uma sociedade com sede e direção efetivas no território de um Estado que não a República Portuguesa se tornam devedores de imposto sobre as mais-valias aquando dessa transmissão.

84 Há que concluir que este regime fiscal implica uma desvantagem em matéria de tesouraria para um contribuinte que transmite a totalidade do património em causa para uma sociedade cuja sede e direção efetivas se situe fora do território português, relativamente a um contribuinte que transmite esse mesmo património para uma sociedade com sede e direção efetivas em território português, e, portanto, constitui uma restrição ao exercício do direito de estabelecimento na aceção da jurisprudência recordada nos n.os 37 a 40 do presente acórdão.

85 Além disso, não decorre dos elementos dos autos que esta diferença se possa explicar por uma diferença objetiva de situação e, de resto, a República Portuguesa não invocou de modo algum perante o Tribunal de Justiça que tal se verificasse.

86 Para justificar a restrição, resultante da disposição em causa, à liberdade de estabelecimento garantida pelo Tratado, a República Portuguesa invoca, por um lado, a necessidade de assegurar a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, em conformidade com o princípio da territorialidade, e, por outro, a necessidade de garantir a continuidade económica.

87 No que respeita ao objetivo de assegurar a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros, impõe-se concluir, à luz do que foi sublinhado no n.º 59 do presente acórdão, que o artigo 38.º, n.º 1, alínea a), do CIRS vai além do que é necessário para alcançar o objetivo prosseguido, uma vez que existem medidas menos lesivas para a liberdade de estabelecimento do que uma tributação imediata.

88 Nestas condições, a restrição à liberdade de estabelecimento que resulta do artigo 38.º, n.º 1, alínea a), do CIRS não pode ser justificada pela necessidade de assegurar a repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros.

89 Quanto à justificação relativa à necessidade de garantir a continuidade económica, a República Portuguesa invoca a necessidade de subordinar o benefício do diferimento da tributação a determinadas exigências, para a sociedade alienante, em matéria de inscrição dos elementos patrimoniais transmitidos na contabilidade. Ora, segundo este Estado-Membro, a observância destas exigências não pode ser assegurada, na falta de medidas de harmonização, relativamente a sociedades com sede e direção efetivas no território de outro Estado, uma vez que a competência em relação a estas cabe ao seu Estado de residência, e não ao Estado português.

90 A este respeito, há que salientar que a exigência de uma sociedade alienante ter a sua sede e direção efetivas em território português visa, portanto, em definitivo, garantir a possibilidade de o Estado português tributar efetivamente as mais-valias em causa. Ora, conforme se salientou nos n.os 87 e 88 do presente acórdão, este objetivo não pode justificar a diferença de tratamento das pessoas singulares, consoante transmitam a totalidade do património em causa para uma sociedade com sede e direção efetivas no território da República Portuguesa ou para uma sociedade com sede e direção efetivas no território de outro Estado, dado que esse objetivo pode ser assegurado sem que seja necessário distinguir entre uma situação puramente interna e uma situação transfronteiriça. Assim, pelas razões indicadas nos referidos números, a restrição à liberdade de estabelecimento que resulta do artigo 38.º, n.º 1, alínea a), do CIRS é desproporcionada relativamente a este objetivo.

91 Nestas circunstâncias, há que concluir que o artigo 38.º, n.º 1, alínea a), do CIRS constitui uma restrição proibida pelo artigo 49.º TFUE e que a acusação da Comissão relativa a um incumprimento das obrigações que incumbem ao Estado-Membro em questão por força deste artigo do Tratado FUE é procedente.

ii) Quanto à acusação relativa à violação do artigo 31.º do Acordo EEE

92 A República Portuguesa não indicou as razões pelas quais as considerações relativas à falta de justificação das restrições ao exercício da liberdade de estabelecimento garantida pelo Tratado FUE, que levaram às conclusões que figuram nos n.os 87 a 90 do presente acórdão, não podem ser aplicadas da mesma maneira à liberdade de estabelecimento garantida pelo Acordo EEE.

93 Nestas condições, há que concluir que o artigo 38.º, n.º 1, alínea a), do CIRS constitui uma restrição proibida pelo artigo 31.º do Acordo EEE e que a acusação da Comissão relativa a um incumprimento das obrigações que incumbem ao Estado-Membro em questão por força do referido artigo do Acordo EEE é procedente.

94 Atendendo às considerações anteriores, há que declarar que:

— ao adotar e manter em vigor o artigo 10.º, n.º 9, alínea a), do CIRS, nos termos do qual, perdendo um contribuinte a qualidade de residente em território português, há lugar à consideração na categoria das mais-valias, para efeitos da tributação respeitante ao ano em que se verificar aquela perda da qualidade de residente, do valor que, por virtude do disposto no artigo 10.º, n.º 8, do referido código, não foi tributado aquando da permuta de partes sociais, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 21.°, 45.° e 49.° TFUE e dos artigos 28.° e 31.° do Acordo EEE, e

— ao adotar e manter em vigor o artigo 38.º, n.º 1, alínea a), do mesmo código, que reserva o benefício do diferimento da tributação previsto por esta disposição às pessoas singulares que transmitem a totalidade do património afeto a uma atividade empresarial e profissional exercida a título individual para uma sociedade que tenha a sua sede e direção efetivas em território português, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 49.º TFUE e do artigo 31.º do Acordo EEE.

Quanto às despesas

95 Nos termos do artigo 138.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido.

96 No caso vertente, tendo a Comissão pedido a condenação da República Portuguesa nas despesas e tendo os fundamentos desta sido julgados improcedentes, há que condená-la a suportar, além das suas próprias despesas, as despesas efetuadas pela Comissão.

97 Nos termos do artigo 140.º, n.º 1, do mesmo regulamento, os Estados-Membros que intervenham no litígio suportam as suas próprias despesas. A República Federal da Alemanha, por conseguinte, suportará as suas próprias despesas.

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

1) Ao adotar e manter em vigor o artigo 10.º, n.º 9, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, nos termos do qual, perdendo um contribuinte a qualidade de residente em território português, há lugar à consideração na categoria das mais-valias, para efeitos da tributação respeitante ao ano em que se verificar aquela perda da qualidade de residente, do valor que, por virtude do disposto no artigo 10.º, n.º 8, do referido código, não foi tributado aquando da permuta de partes sociais, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 21.°, 45.° e 49.° TFUE e dos artigos 28.° e 31.° do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de maio de 1992.

2) Ao adotar e manter em vigor o artigo 38.º, n.º 1, alínea a), do mesmo código, que reserva o benefício do diferimento da tributação previsto por esta disposição às pessoas singulares que transmitem a totalidade do património afeto a uma atividade empresarial e profissional exercida a título individual para uma sociedade que tenha a sua sede e direção efetivas em território português, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 49.º TFUE e do artigo 31.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu.

3) A República Portuguesa é condenada a suportar, além das suas próprias despesas, as despesas efetuadas pela Comissão Europeia.

4) A República Federal da Alemanha suportará as suas próprias despesas.

5)

von Danwitz Levits Vajda

Jürimäe Lycourgos

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 21 de dezembro de 2016.

O secretário
A. Calot Escobar

O presidente da Quarta Secção
T. von Danwitz