



A legislação nacional que obriga os residentes fiscais espanhóis a declarar os seus bens ou direitos situados no estrangeiro é contrária ao direito da União

As restrições à livre circulação de capitais que impõe são desproporcionadas

Em 15 de fevereiro de 2017, a Comissão emitiu um parecer fundamentado em que constatou a incompatibilidade com o direito da União de certos aspetos da obrigação de os residentes fiscais espanhóis declararem os bens ou direitos situados no estrangeiro¹ por meio de um formulário denominado «modelo 720». Segundo a Comissão, as consequências ligadas ao desrespeito dessa obrigação são desproporcionadas face aos objetivos prosseguidos pela legislação espanhola, a saber, garantir a eficácia dos controlos fiscais e o combate à fraude e à evasão fiscais.

Nos termos da legislação nacional em causa, os residentes espanhóis que declarem ou que declarem de forma imperfeita ou extemporânea os bens e os direitos que detêm no estrangeiro expõem-se à liquidação adicional do imposto devido sobre os montantes correspondentes ao valor desses bens ou direitos, incluindo quando tenham sido adquiridos num período já prescrito, e ainda à aplicação de uma coima proporcional e de coimas fixas específicas.

No seu acórdão de hoje, **o Tribunal de Justiça declara que a Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do princípio da livre circulação de capitais.** Com efeito, a obrigação de apresentação do «modelo 720» e as sanções ligadas à inobservância ou ao respeito imperfeito ou tardio dessa obrigação, que não conhecem equivalente no respeitante aos bens ou direitos situados em Espanha, instituem uma diferença de tratamento entre os residentes espanhóis consoante a localização dos seus ativos. Uma vez que essa obrigação é suscetível de dissuadir, impedir ou limitar as possibilidades de os residentes desse Estado-Membro investirem noutros Estados-Membros, constitui uma restrição à liberdade de circulação de capitais.

O Tribunal de Justiça salienta que **a legislação em causa poderia justificar-se pela realização dos objetivos acima mencionados**, pois, não obstante a existência de mecanismos de troca de informações ou de assistência administrativa entre os Estados-Membros, o nível de informações de que estes dispõem a respeito dos ativos detidos pelos seus residentes fiscais no estrangeiro é, globalmente, mais baixo do que aquele de que dispõem a respeito dos ativos situados no seu território. **Contudo, o exame do Tribunal revela que essa legislação vai além do necessário para alcançar esses objetivos, em três aspetos:**

Em primeiro lugar, entende que a Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da livre circulação de capitais ao prever que o incumprimento ou o cumprimento imperfeito ou extemporâneo da obrigação de informação relativa aos bens e direitos situados no estrangeiro implica a tributação dos rendimentos não declarados correspondente ao valor desses ativos como «ganhos patrimoniais não justificados», sem possibilidade, na prática, de beneficiar da prescrição.

¹ Incluindo bens imóveis, contas bancárias, títulos, ativos, valores ou direitos representativos do capital social, de fundos próprios ou do património de qualquer tipo de entidade, ou ainda seguros de vida e invalidez de que disponham fora do território espanhol.

Segundo o Tribunal de Justiça, a presunção de obtenção de «ganhos patrimoniais não justificados» instituída pelo legislador espanhol não se revela desproporcionada face aos objetivos de garantia da eficácia dos controlos fiscais e do combate à fraude e à evasão fiscais, nomeadamente dado que pode ser ilidida pelo contribuinte. Em contrapartida, **as escolhas feitas em matéria de prescrição são desproporcionadas face a esses objetivos, na medida em que permitem à administração fiscal proceder sem limite temporal à liquidação adicional do imposto devido** a título das quantias correspondentes ao valor dos bens ou direitos situados no estrangeiro e não declarados, ou declarados de forma imperfeita ou extemporânea, por meio do «modelo 720».

Assim, o Tribunal de Justiça salienta que **o dispositivo adotado pelo legislador espanhol, para além de incluir um efeito de imprescritibilidade, permite também à administração fiscal pôr em causa uma prescrição já adquirida pelo contribuinte, o que vai contra a exigência fundamental de segurança jurídica. Ao associar consequências tão graves ao desrespeito de uma obrigação declarativa, o legislador espanhol foi além do necessário para garantir a eficácia dos controlos fiscais e lutar contra a fraude e evasão fiscais.**

Em segundo lugar, o Tribunal de Justiça entende que a Espanha também não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da livre circulação de capitais ao sujeitar o incumprimento ou o cumprimento imperfeito ou extemporâneo da obrigação de informação relativa aos bens e direitos situados no estrangeiro a uma coima proporcional de 150 % do imposto calculado sobre as quantias correspondentes ao valor dos bens ou direitos detidos no estrangeiro. Essa coima pode ser cumulada com coimas fixas aplicáveis a cada dado ou categoria de dados em falta, incompleto, inexato ou falso que deva constar do «modelo 720».

O Tribunal de Justiça salienta que **a aplicação dessa coima está diretamente ligada à inobservância de obrigações declarativas**, uma vez que só podem ser sujeitos a essa coima os contribuintes que não respeitaram a obrigação de informação. Essa inobservância basta para levar à declaração de uma **infração fiscal, considerada muito grave** e punida com a aplicação da coima de 150 % do montante da tributação eludida, não sendo essa taxa formulada como uma taxa limite. O Tribunal indica igualmente que a taxa muito alta dessa coima lhe confere um **caráter extremamente repressivo**, e que **o cúmulo** dessa coima com as coimas fixas também previstas **pode acabar por levar**, em muitos casos, **o montante total das quantias devidas pelo contribuinte a mais de 100 % do valor dos seus bens ou dos seus direitos no estrangeiro**. Isso constitui uma **violação desproporcionada da livre circulação de capitais**.

Em terceiro lugar, o Tribunal de Justiça considera que o legislador espanhol violou igualmente as obrigações que lhe incumbem por força da livre circulação de capitais ao sujeitar o incumprimento ou o cumprimento imperfeito ou extemporâneo da obrigação de informação relativa aos bens e direitos situados no estrangeiro a coimas fixas cujo montante não tem comparação com as sanções previstas por infrações similares num contexto puramente nacional e cujo montante total não está limitado. O montante dessas coimas é de 5 000 euros por dado ou categoria de dados em falta, incompleto, inexato ou falso, com um mínimo de 10 000 euros, e de 100 euros por dado ou categoria de dados declarado extemporaneamente ou, não tendo sido declarado pela via desmaterializada quando exigida, com um mínimo de 1 500 euros.

O Tribunal de Justiça sublinha, a esse respeito que **a lei espanhola pune a inobservância de simples obrigações declarativas ou puramente formais pela aplicação de coimas fixas muito altas, uma vez que se aplicam a cada dado ou categoria de dados em causa, são acompanhadas, consoante o caso, de um montante mínimo de 1 500 ou de 10 000 euros e o seu montante total não está limitado.** O Tribunal tem igualmente em conta o facto de essas coimas fixas serem cumulativas com a coima proporcional de 150 % e observa que **o seu montante não tem comparação com o das coimas que punem a inobservância de obrigações similares num contexto puramente interno de Espanha.** Consequentemente, essas coimas fixas instituem uma restrição desproporcionada à livre circulação de capitais.

NOTA: Uma ação por incumprimento, dirigida contra um Estado-Membro que não cumpriu as suas obrigações que lhe incumbem por força do direito da União, pode ser proposta pela Comissão ou por outro Estado-Membro. Se o Tribunal de Justiça declarar a existência do incumprimento, o Estado-Membro em questão deve dar execução ao acórdão o mais rapidamente possível.

Caso a Comissão considere que o Estado-Membro não deu execução ao acórdão, pode propor uma nova ação pedindo a aplicação de sanções pecuniárias. Todavia, se não forem comunicadas medidas de transposição de uma diretiva à Comissão, o Tribunal pode, sob proposta da Comissão, aplicar sanções no primeiro acórdão.

Documento não oficial, para uso exclusivo dos órgãos de informação, que não vincula o Tribunal de Justiça.

O [texto integral](#) do acórdão é publicado no sítio CURIA no dia da prolação.

Contacto Imprensa: Cristina López Roca ☎ (+352) 4303 3667.

Imagens da prolação do acórdão estão disponíveis em "[Europe by Satellite](#)" ☎ (+32) 2 2964106.