Downloaded via the EU tax law app / web

Processo C?522/04

Comissão das Comunidades Europeias

contra

Reino da Bélgica

«Incumprimento de Estado – Livre circulação de pessoas – Livre circulação de trabalhadores – Livre prestação de serviços – Liberdade de estabelecimento – Livre circulação de capitais – Artigos 28.°, 31.°, 36.° e 40.° do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu – Directiva 2002/83/CE – Legislação fiscal que prevê um tratamento menos favorável das quotizações para regimes de reforma profissionais pagas a empresas seguradoras estabelecidas no estrangeiro – Tributação, na Bélgica, dos capitais e dos valores de resgate pagos aos beneficiários que transferiram a sua residência para o estrangeiro – Convenção fiscal preventiva da dupla tributação – Representante responsável»

Sumário do acórdão

1. *Estados?Membros – Obrigações – Incumprimento – Manutenção de uma disposição nacional incompatível com o direito comunitário*

2. *Livre circulação de pessoas – Trabalhadores – Liberdade de estabelecimento – Livre prestação de serviços – Cidadania da União Europeia – Restrições – Legislação fiscal*

(Artigos 18.° CE, 39.° CE e 43.° CE e 49.º CE; Accordo EEE, artigos 28.º, 31.º e 36.º; Directiva 2002/83 do Parlamento Europeu e do Conselho, artigo 5.º, n.º 1; Directiva 92/96 do Conselho, artigo 4.º)

1. Mesmo que, na prática, as autoridades de um Estado?Membro não apliquem uma disposição nacional contrária ao direito comunitário, a segurança jurídica exige, não obstante, que essa disposição seja alterada.

(cf. n.o 70)

2. Não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.° CE, 39.° CE, 43.° CE e 49.° CE, dos artigos 28.°, 31.° e 36.° do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu (EEE), bem como do artigo 4.° da Directiva 92/96, que estabelece a coordenação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas relativas ao seguro directo vida e que altera as Directivas 79/267 e 90/619 (terceira directiva sobre o seguro de vida), após reformulação, artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 2002/83, relativa aos seguros de vida, um Estado?Membro

? ao sujeitar a dedutibilidade das quotizações de seguro patronais devidas em cumprimento de um seguro complementar de velhice e de morte prematura ao requisito de essas quotizações serem pagas a uma empresa seguradora ou a um fundo de previdência estabelecido nesse Estado?Membro;

? ao sujeitar a redução de imposto para a poupança a longo prazo, concedida às quotizações pessoais de seguro complementar de velhice e de morte prematura ou de pensão complementar pagas por intermédio do empregador, mediante retenção sobre as remunerações dos trabalhadores, ou por intermédio da empresa, mediante retenção sobre as remunerações do

gestor da empresa que não esteja vinculado por um contrato de trabalho, ao requisito de essas quotizações serem pagas a uma empresa seguradora ou a um fundo de previdência estabelecido nesse Estado?Membro;

? ao prever que, quando os capitais, os valores de resgate e a poupança forem pagos ou atribuídos a um sujeito passivo que tenha previamente transferido o seu domicílio ou a sede da sua fortuna para o estrangeiro, se considera que o pagamento ou atribuição ocorreu no dia anterior a essa transferência e ao equiparar a uma atribuição qualquer transferência, pelo que todo o segurador é obrigado a efectuar a retenção do imposto, sobre os capitais e valores de resgate pagos a um não residente que, em determinado momento, teve residência fiscal nesse Estado?Membro, desde que aqueles últimos se tenham constituído, total ou parcialmente, durante o período em que o interessado teve residência fiscal nesse Estado, embora as convenções tributárias bilaterais celebradas por esse Estado atribuam o direito de tributar esses rendimentos ao outro Estado contratante;

? ao tributar as transferências de capitais ou de valores de resgate, constituídos através de quotizações patronais ou de quotizações pessoais de reforma complementar, efectuadas pelo fundo de pensões ou pelo organismo segurador no qual foram constituídos a favor do beneficiário ou dos seus sucessores para um outro fundo de pensões ou outro organismo segurador estabelecido fora desse Estado?Membro, ao passo que essa transferência não constitui uma operação tributável se os capitais ou os valores de resgate forem transferidos para outro fundo de pensões ou outro organismo segurador estabelecido nesse Estado;

? ao exigir aos seguradores estrangeiros que não tenham sede operacional nesse Estado?Membro que designem, antes de prestarem serviços no referido Estado, um representante responsável aí residente, que se responsabilize pessoalmente, por escrito, perante esse Estado, pelo pagamento do imposto anual sobre os contratos de seguro, dos juros e das coimas que possam ser devidos relativamente aos contratos referentes a riscos situados no referido Estado.

Uma vez que as disposições do Tratado e do acordo EEE relativas à livre circulação de trabalhadores, à liberdade de estabelecimento e à livre circulação de pessoas se opõem à referida regulamentação, não é necessário examinar em separado essa legislação à luz do disposto no artigo 56.° CE, relativo à livre circulação de capitais.

(cf. n.os 79?80, disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

5 de Julho de 2007 (*)

«Incumprimento de Estado – Livre circulação de pessoas – Livre circulação de trabalhadores – Livre prestação de serviços – Liberdade de estabelecimento – Livre circulação de capitais – Artigos 28.°, 31.°, 36.° e 40.° do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu – Directiva 2002/83/CE – Legislação fiscal que prevê um tratamento menos favorável das quotizações para regimes de reforma profissionais pagas a empresas seguradoras estabelecidas no estrangeiro –

Tributação, na Bélgica, dos capitais e dos valores de resgate pagos aos beneficiários que transferiram a sua residência para o estrangeiro – Convenção fiscal preventiva da dupla tributação – Representante responsável»

No processo C?522/04,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.° CE, entrada em 23 de Dezembro de 2004,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por R. Lyal e D. Triantafyllou, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

Reino da Bélgica, representado por E. Dominkovits e M. Wimmer, na qualidade de agentes,

demandado,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, P. K?ris (relator), J. Klu?ka, R. Silva de Lapuerta e L. Bay Larsen, juízes,

advogada?geral: C. Stix?Hackl,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

ouvidas as conclusões da advogada?geral na audiência de 3 de Outubro de 2006,

profere o presente

Acórdão

1 Na petição inicial, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça que declare que:

– Ao sujeitar a dedutibilidade das quotizações patronais do seguro complementar de velhice e morte prematura ao requisito, previsto no artigo 59.° do código de 1992 dos impostos sobre os rendimentos (code des impôts sur les revenus 1992), coordenado pelo Decreto real de 10 de Abril de 1992 (*Moniteur belge* de 30 de Julho de 1992, p. 17120), na redacção dada pela Lei de 28 de Abril de 2003 relativa às pensões complementares e respectivo regime fiscal e a determinados benefícios complementares em matéria de segurança social (*Moniteur belge* de 15 de Maio de 2003, p. 26407, e – rectificativo – *Moniteur belge* de 26 de Maio de 2003, p. 28892, a seguir «CIR 1992»), de essas quotizações serem pagas a uma empresa seguradora ou a um fundo de previdência estabelecido na Bélgica;

– Ao sujeitar a redução de imposto para a poupança a longo prazo, concedida, nos termos dos artigos 145.°/1 e 145.°/3 do CIR 1992, às quotizações pessoais de seguro complementar de velhice e de morte prematura pagas por intermédio do empregador, mediante retenção sobre as remunerações, ao requisito de essas quotizações serem pagas a uma empresa seguradora ou a um fundo de previdência estabelecido na Bélgica;

– Ao prever, no artigo 364.°bis do CIR 1992, que, quando os capitais, os valores de resgate e a poupança previstos no artigo 34.° do mesmo código forem pagos ou atribuídos a um sujeito passivo que tenha previamente transferido o seu domicílio ou a sede da sua fortuna para o estrangeiro, se considera que o pagamento ou atribuição ocorreu no dia anterior a essa transferência e ao equiparar a uma atribuição, nos termos do segundo parágrafo do referido artigo 364.°bis, qualquer transferência prevista no artigo 34.°, § 2, 3°, desse mesmo código, pelo que todo o segurador é obrigado a efectuar a retenção do imposto, nos termos do artigo 270.° do referido código, sobre os capitais e valores de resgate pagos a um não residente que, em determinado momento, teve residência fiscal na Bélgica, desde que aqueles últimos se tenham constituído, total ou parcialmente, durante o período em que o interessado teve residência fiscal na Bélgica, embora as convenções tributárias bilaterais celebradas pelo Reino da Bélgica atribuam o direito de tributar esses rendimentos ao outro Estado contratante;

– Ao tributar, por força do artigo 364.°ter do CIR 1992, as transferências de capitais ou de valores de resgate, constituídos através de quotizações patronais ou de quotizações pessoais de reforma complementar, efectuadas pelo fundo de pensões ou pelo organismo segurador no qual foram constituídos a favor do beneficiário ou dos seus sucessores para um outro fundo de pensões ou outro organismo segurador estabelecido fora da Bélgica, ao passo que essa transferência não constitui uma operação tributável se os capitais ou os valores de resgate forem transferidos para outro fundo de pensões ou outro organismo segurador estabelecido na Bélgica;

– Ao exigir, com base no artigo 224.°/2bis do Regulamento geral belga dos impostos equiparados ao imposto do selo (règlement général sur les taxes assimilés au timbre), aprovado pelo Decreto real de 3 de Março de 1927 (*Moniteur belge* de 6 de Março de 1927, p. 921), na redacção dada pelo Decreto real de 30 de Julho de 1994 (*Moniteur Belge* de 1 de Setembro de 1994, p. 22260, a seguir «regulamento geral»), aos seguradores estrangeiros que não tenham sede operacional na Bélgica que designem, antes de prestarem serviços na Bélgica um representante responsável aí residente, que se responsabilize pessoalmente, por escrito, perante o Estado belga, pelo pagamento do imposto anual sobre os contratos de seguro, dos juros e das coimas que possam ser devidos relativamente aos contratos referentes a riscos situados na Bélgica,

o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.° CE, 39.° CE, 43.° CE, 49.° CE e 56.° CE, dos artigos 28.°, 31.°, 36.° e 40.° do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu de 2 de Maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, a seguir «acordo EEE»), bem como dos artigos 4.° e 11.°, n.° 2, da Directiva 92/96/CEE do Conselho, de 10 de Novembro de 1992, que estabelece a coordenação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas relativas ao seguro directo vida e que altera as Directivas 79/267/CEE e 90/619/CEE (terceira directiva sobre o seguro de vida) (JO L 360, p. 1), «– após reformulação, os artigos 5.°, n.° 1, e 53.°, n.° 2, da Directiva 2002/83/CE» do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de Novembro de 2002, relativa aos seguros de vida (JO L 345, p. 1).

Quadro jurídico

O acordo EEE

2 Os artigos 28.°, 31.°, 36.° e 40.° do acordo EEE correspondem, respectivamente, aos artigos 39.° CE, 43.° CE, 49.° CE e 56.° CE.

Regulamentação comunitária

3 O artigo 1.°, n.° 1, da Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados?Membros no domínio dos impostos directos, de certos impostos especiais de consumo e dos impostos sobre os prémios de seguro (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), alterada pela Directiva 2003/93/CE do Conselho, de 7 de Outubro de 2003 (JO L 264, p. 23, a seguir «Directiva 77/799»), enuncia:

«As autoridades competentes dos Estados?Membros trocarão entre si, em conformidade com a presente directiva, todas as informações susceptíveis de lhes permitirem determinar correctamente os impostos sobre o rendimento e sobre a fortuna, bem como todas as informações relativas à determinação dos seguintes impostos indirectos:

– Impostos sobre os Prémios de Seguro, referidos no sexto travessão do artigo 3.° da Directiva 76/308/CEE do Conselho, [de 15 de Março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas (JO L 73, p. 18; EE 02 F3 p. 46), na redacção dada pela Directiva 2001/44/CE do Conselho, de 15 de Junho de 2001 (JO L 175, p. 17, a seguir 'Directiva 76/308')],

[…]»

4 Nos termos do artigo 2.° da Directiva 76/308:

«A presente directiva aplica?se a todos os créditos relativos:

[…]

h) Às taxas sobre os prémios de seguro;

[...]»

5 O artigo 3.° da Directiva 76/308 dispõe:

«Na acepção da presente directiva, entende?se por:

[…]

– 'taxas sobre os prémios de seguro':

[…]

b) na Bélgica: i) Taxe annuelle sur les contrats d'assurance

[…]»

6 Os artigos 4.° e seguintes da Directiva 76/308 fixam as regras que as disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados?Membros devem conter, tendo em vista assegurar a cobrança, em todos os Estados?Membros, dos créditos referidos no artigo 2.° desta directiva constituídos noutro Estado?Membro.

7 O artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 2002/83 dispõe:

«A autorização é válida para o conjunto da Comunidade. A autorização permite que a empresa de seguros desenvolva actividades na Comunidade, quer em regime de estabelecimento quer em regime de livre prestação de serviços.»

8 O artigo 50.° da Directiva 2002/83, sob a epígrafe «Imposto sobre os prémios», prevê:

«1. Sem prejuízo de uma posterior harmonização, qualquer contrato de seguro só pode ser sujeito aos mesmos impostos indirectos e taxas parafiscais que oneram os prémios de seguro no Estado?Membro do compromisso, [...]

[…]

3. Sem prejuízo de uma harmonização posterior, cada Estado?Membro aplica às empresas de seguros que assumam compromissos no seu território as suas disposições nacionais relativas às medidas destinadas a garantir a cobrança dos impostos indirectos e das taxas parafiscais devidos por força do n.° 1.»

9 O artigo 53.°, n.° 2, da Directiva 2002/83 dispõe:

«Nas condições previstas no direito nacional, cada Estado?Membro autoriza as agências e sucursais estabelecidas no seu território e referidas no presente título a transferir a totalidade ou parte da respectiva carteira de contratos para uma empresa de seguros com sede social num outro Estado?Membro, desde que as autoridades competentes desse Estado?Membro certifiquem que a cessionária possui a margem de solvência necessária, tendo em conta essa mesma transferência.»

10 Segundo o ponto k), sob a epígrafe «Modalidades estabelecidas pelo Estado?Membro de acolhimento para a cobrança dos impostos indirectos sobre os prémios de seguros dos contratos concluídos em regime de livre prestação de serviços: designação de um representante fiscal da seguradora», do subtítulo 3, consagrado à aplicação, no sector dos seguros, dos princípios relativos ao conceito de interesse geral, do título II, sob a epígrafe «Interesse geral nas terceiras directivas sobre seguros – A aplicabilidade das disposições de interesse geral», da comunicação interpretativa da Comissão 2000/C 43/03, intitulada «A liberdade de prestação de serviços e o interesse geral no sector dos seguros» (JO 2000, C 43, p. 5, a seguir «comunicação interpretativa»), os Estados?Membros têm a possibilidade de exigir a designação de um representante fiscal da seguradora que desenvolve a sua actividade em regime de livre prestação de serviços, para garantir ao Estado?Membro de acolhimento o respeito da sua própria legislação e a cobrança dos impostos, com a condição de as modalidades concretas de aplicação desta medida por esse Estado?Membro satisfazerem os critérios estabelecidos pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, nomeadamente os da necessidade e da proporcionalidade.

Legislação nacional

11 O artigo 34.° do CIR 1992 tem a seguinte redacção:

«§ 1er. As pensões, rendas e prestações equivalentes compreendem, independentemente de quem for o seu devedor ou beneficiário, da sua qualificação e das modalidades para a sua determinação e concessão:

[...]

2° Os capitais, valores de resgate de contratos de seguro de vida, as pensões, pensões complementares e rendas, total ou parcialmente constituídos através de:

a) Quotizações pessoais de seguro complementar de velhice e de morte prematura, para constituição de uma renda ou de capital em caso de vida ou em caso de morte, ou de quotizações patronais [...];

b) Quotizações e prémios para constituição de uma pensão complementar referida na Lei de 28 de Abril de 2003 relativa às pensões complementares e respectivo regime fiscal e a determinados benefícios complementares em matéria de segurança social, incluindo as pensões complementares atribuídas para cumprimento de um compromisso de solidariedade [assumido, a nível sectorial, por uma comissão ou subcomissão paritária ou, a nível de uma empresa, pelo empregador, em proveito de trabalhadores e seus sucessores] e as pensões constituídas através das quotizações e prémios referidos no artigo 38.°, § 1, primeiro parágrafo, 18° e 19°;

c) Quotizações e prémios para constituição de uma pensão complementar referida na lei mencionada na alínea b), sempre que essas quotizações sejam pagas no âmbito do prolongamento, a título individual, de uma convenção de reforma referida no artigo 33.° da mesma lei;

[...]

Por pensão complementar referida na Lei de 28 de Abril de 2003 relativa às pensões complementares e respectivo regime fiscal e a determinados benefícios complementares em matéria de segurança social, entende?se a pensão de reforma e/ou de sobrevivência em caso de morte do filiado antes ou depois da passagem à reforma, ou o valor do capital que lhe corresponde, concedidos com base em pagamentos obrigatórios determinados num regulamento de pensões ou numa convenção de pensões complementar de uma pensão fixada nos termos de um regime legal de segurança social;

[...]

§ 2. Os rendimentos da poupança?reforma compreendem:

1° As poupanças colocadas numa conta poupança?reforma colectiva ou individual;

2° As pensões, rendas, capitais e valores de resgate de um seguro de poupança;

3° As seguintes transferências:

– A transferência parcial dos saldos das contas de poupança ou das reservas técnicas dos seguros de poupança;

– A transferência total dos saldos de uma conta de poupança individual ou colectiva para um seguro de poupança;

– A transferência total das reservas técnicas relativas a um seguro de poupança para uma conta de poupança individual ou colectiva.

[...]»

12 As quotizações e prémios a que se refere o artigo 38.°, § 1, primeiro parágrafo, 18° e 19°, do CIR 1992, para o qual remete o artigo 34.°, § 1, 2°, alínea b), *in fine*, do mesmo código, são,

por um lado, as quotizações e prémios de seguro patronais pagos em cumprimento de um seguro complementar de velhice e de morte prematura, para constituição de uma renda ou capital em caso de vida ou em caso de morte a favor dos trabalhadores e, por outro, as quotizações e prémios de seguro empresariais pagos em cumprimento de um seguro da mesma natureza a favor dos gestores da empresa.

13 O artigo 52.° do CIR 1992 enuncia:

«Sem prejuízo do disposto nos artigos 53.° a 66.°bis, consideram?se, nomeadamente, despesas profissionais:

[…]

3° As remunerações dos membros do pessoal e as despesas conexas seguintes:

[…]

b) As quotizações e prémios patronais pagos para cumprimento:

– De um seguro complementar de velhice e de morte prematura, para constituição de uma renda ou capital em caso de vida ou em caso de morte;

– De um acordo colectivo ou individual de pensão complementar de reforma e/ou sobrevivência, para constituição de uma renda ou de um capital em caso de vida ou em caso de morte;

– Do compromisso de solidariedade referido nos artigos 10.° e 11.° da Lei de 28 de Abril de 2003 relativa às pensões complementares e respectivo regime fiscal e a determinados benefícios complementares em matéria de segurança social;

– De um acordo colectivo ou individual que deva ser considerado um complemento às prestações legais devidas em caso de morte ou incapacidade para o trabalho na sequência de acidente de trabalho ou de acidente, ou de doença profissional ou de doença;

[…]

7° As quotizações pessoais devidas em cumprimento da legislação social ou de normas legais ou regulamentares que excluam os interessados do âmbito de aplicação da legislação social;

7°bis As quotizações referidas no ponto 7° incluem nomeadamente [as pensões complementares de reforma ou de sobrevivência dos trabalhadores por conta própria];

[…]»

14 O artigo 59.°, § 1, do CIR 1992 dispõe:

«As quotizações e prémios patronais referidos no artigo 52.°, 3°, b, só são dedutíveis a título de despesas profissionais, nas condições e com os limites seguintes:

1° Devem ser pagos a título definitivo a uma empresa seguradora ou a uma instituição de previdência estabelecida na Bélgica;

[…]»

15 O artigo 145.°/1 do CIR 1992 prevê:

«Nos limites e nas condições previstos nos artigos 145.°/2 a 145.°/16, concede?se uma redução de imposto calculada sobre as seguintes despesas que tenham sido efectivamente pagas durante o período tributável:

1° A título de quotizações e prémios pessoais referidos no artigo 34.°, 1er, 2°, primeiro parágrafo, a a c, pagos por intermédio do empregador, mediante retenção sobre as remunerações dos trabalhadores, ou por intermédio da empresa, mediante retenção sobre as remunerações do gestor da empresa que não esteja vinculado por um contrato de trabalho;

2° A título de quotizações de um seguro complementar de velhice e de morte prematura que o sujeito passivo tenha pago na Bélgica, a título definitivo, para constituir uma renda ou um capital em caso de vida ou em caso de morte, em execução de um contrato de seguro de vida que tenha celebrado individualmente;

[…]»

16 O artigo 145.°/3 do CIR 1992 tem a seguinte redacção:

«As quotizações e prémios pessoais referidos no artigo 145.°/1, 1°, são tomados em consideração para a redução, na condição de serem pagos a título definitivo a uma empresa seguradora ou a uma instituição de previdência estabelecidas na Bélgica e de as prestações em caso de reforma, tanto legais como extralegais, expressas em rendas anuais, não ultrapassarem 80% da última remuneração bruta anual normal e terem em conta uma duração normal de actividade profissional. É permitida a indexação das rendas.»

17 O artigo 270.° do CIR 1992 enuncia:

«A retenção do imposto é obrigatória para:

1° Os sujeitos passivos a que se referem os artigos 3.°, 179.° ou 220.°, que, enquanto devedores, depositários, mandatários ou intermediários, pagam ou atribuem na Bélgica ou no estrangeiro remunerações referidas no artigo 30.°, 1° e 2°, pensões, rendas e prestações, assim como os não residentes referidos no artigo 227.°, para os quais as remunerações referidas no artigo 30.°, 1° e 2°, pensões, rendas e prestações que pagam ou atribuem na Bélgica ou no estrangeiro constituem despesas profissionais na acepção do artigo 237.°;

[…]

3° Aqueles que, enquanto devedores, depositários, mandatários ou intermediários, pagam ou atribuem rendimentos de artistas do espectáculo ou desportivos a que se refere o artigo 228.°, § 2, 8°, ou, na falta daqueles, os organizadores das representações ou das provas;

4° Aquele que é mandatado pelos membros de uma sociedade ou associação referida no artigo 229.°, § 3, para os representar em matéria fiscal, ou, na falta desse representante, cada um dos sócios ou associados, solidariamente;

5° Aqueles que são obrigados ao registo dos actos e declarações, por força do artigo 35.° do Código dos direitos de registos, de hipoteca e custas judiciais (Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe), quando por esses actos ou declarações se certifica a cessão onerosa de bens imóveis ou de direitos reais sobre esses bens, pelo sujeito passivo a que se refere o artigo 227.°, 1° ou 2°;

6° Aqueles que, enquanto administradores de insolvência, liquidatários judiciais, liquidatários de sociedades ou que exercem funções análogas, são obrigados a satisfazer créditos com natureza de remunerações, na acepção do artigo 30.°»

18 O artigo 364.°bis do CIR 1992 dispõe:

«Quando os capitais, os valores de resgate e a poupança referidos no artigo 34.° forem pagos ou atribuídos a um sujeito passivo que tenha previamente transferido o seu domicílio ou a sede da sua fortuna para o estrangeiro, considera?se que o pagamento ou a atribuição ocorreu no dia anterior a essa transferência.

Para efeitos do primeiro parágrafo, toda e qualquer transferência referida no artigo 34.°, § 2, 3°, é equiparada a uma atribuição.»

19 O artigo 364.°ter do CIR 1992 prevê:

«Quando os capitais ou os valores de resgate constituídos através de quotizações pessoais referidas no artigo 52.°, 7°bis, ou no artigo 145.°/1, 1°, de quotizações patronais ou de quotizações de empresa, forem transferidos pela instituição de previdência ou pela empresa seguradora nas quais foram constituídas a favor do beneficiário ou dos seus sucessores, para um plano de poupança?reforma ou para uma convenção de reforma similar, esta operação não é considerada como um pagamento ou uma atribuição, mesmo se esta transferência for efectuada a pedido do beneficiário, sem prejuízo do direito de as instituições ou empresas cobrarem o imposto ao beneficiário no momento do pagamento ou da atribuição posteriores.

O primeiro parágrafo não é aplicável à transferência de capital ou do valor de resgate para uma instituição de previdência ou para uma empresa seguradora estabelecida no estrangeiro.»

20 O código dos impostos equiparados ao imposto de selo (code des taxes assimilées au timbre), na versão em vigor em 1 de Janeiro de 2004 (a seguir «CTAT»), dispõe no seu artigo 173.°:

«[O]s contratos de seguro estão sujeitos a um imposto anual, quando esteja preenchido um dos três requisitos a seguir referidos:

1° O segurador seja um profissional de seguros que tenha o seu estabelecimento principal, uma agência, uma sucursal, um representante ou uma qualquer sede de operações na Bélgica;

2° O segurado tenha o seu domicílio ou residência habitual na Bélgica;

3° O contrato tenha por objecto bens móveis ou imóveis sitos na Bélgica.»

21 O artigo 176.°/1, primeiro parágrafo, do CTAT enuncia:

«O imposto exigível é calculado sobre o montante total dos prémios, quotizações ou contribuições, acrescido das despesas a pagar ou a suportar no decurso do ano fiscal, seja pelos segurados, seja pelos beneficiários e pelos seus empregadores.»

22 O artigo 177.° do CTAT prevê que o imposto anual sobre os contratos de seguro é pago:

«1° Pelas associações, caixas, sociedades ou empresas seguradoras, pelos organismos de pensões e pelas pessoas colectivas incumbidas da execução do compromisso de solidariedade no quadro dos regimes de reforma referidos na Lei de 28 de Abril de 2003 relativa às pensões complementares e respectivo regime fiscal e a determinados benefícios complementares em matéria de segurança social, bem como por todos os outros seguradores, quando tenham o seu estabelecimento principal, uma agência, uma sucursal, um representante ou uma qualquer sede de operações na Bélgica;

2° Pelos corretores e por qualquer outro intermediário residente na Bélgica, para os contratos celebrados com a sua mediação com os seguradores estrangeiros que não tenham na Bélgica o representante responsável referido no artigo 178.°;

3° Pelos segurados, em todos os restantes casos.»

23 O artigo 178.° do CTAT prevê:

«[…]

Os seguradores estrangeiros que têm na Bélgica uma sucursal, agência ou qualquer sede de operações são ainda obrigados, antes do início de qualquer operação na Bélgica, a credenciar junto do Ministro das Finanças um representante responsável residente na Bélgica, que assuma pessoalmente e por escrito a responsabilidade, perante o Estado, pelo pagamento do imposto anual e das coimas que venham a ser devidas.

Em caso de morte do representante responsável, da retirada da credencial ou de um evento que determine a sua incapacidade, o representado providenciará imediatamente pela sua substituição.

[…]»

24 O artigo 224.°/2bis do regulamento geral dispõe:

«Nos casos referidos no artigo 177.°, 3°, do [CTAT], a empresa seguradora estrangeira paga o imposto e, se for caso disso, os juros e coimas, por conta do segurado. Para esse efeito, todas as empresas seguradoras estrangeiras que não tenham na Bélgica nem sucursal, nem agência, nem qualquer sede de operações e que queiram oferecer a subscrição de contratos relativos a riscos situados na Bélgica devem, antes de realizar tais operações, credenciar junto do Ministro das Finanças um representante responsável residente na Bélgica que se responsabilize pessoalmente, por escrito, perante o Estado, pelo pagamento do imposto anual sobre os contratos de seguro, os juros e as coimas que venham a ser devidos por força dos contratos acima referidos.»

Fase pré?contenciosa

25 Após ter notificado o Reino da Bélgica para apresentar as suas observações sobre a compatibilidade de diversas disposições da regulamentação belga com os artigos 18.° CE, 39.° CE, 43.° CE, 49.° CE e 56.° CE, com os artigos 28.°, 31.°, 36.° e 40.° do acordo EEE e com os artigos 4.° e 11.°, n.° 2, da Directiva 92/96, a Comissão emitiu, em 19 de Dezembro de 2003, um

parecer fundamentado, convidando aquele Estado?Membro a adoptar as medidas necessárias para lhe dar cumprimento no prazo de dois meses a contar da sua recepção.

26 Por não ter ficado satisfeita com a resposta dada pelo Reino da Bélgica ao referido parecer, a Comissão propôs a presente acção.

Quanto ao recurso

Quanto aos entraves à livre prestação de serviços

Argumentos das partes

27 Segundo a Comissão, o artigo 59.° do CIR 1992, na medida em que subordina a dedução das quotizações patronais devidas em cumprimento de um seguro complementar de velhice e de morte prematura ao requisito de os mesmos serem pagos a uma empresa seguradora ou a uma instituição de previdência estabelecida na Bélgica, e o artigo 145.°/3 do CIR 1992, na medida em que subordina ao mesmo requisito a redução de imposto para as quotizações pessoais de seguro complementar de velhice e de morte prematura ou de pensão complementar, constituem uma restrição à livre prestação de serviços. Estas normas dissuadem, por um lado, os interessados de subscreverem seguros de reforma complementares junto de empresas seguradoras ou instituições de previdência estabelecidas noutro Estado?Membro e, por outro, essas empresas e instituições de oferecer os seus serviços no mercado belga. Ora, não há nenhum motivo objectivo que permita ao Reino da Bélgica justificar essa legislação, uma vez que, por força de convenções bilaterais ou com base em circulares administrativas, as suas autoridades competentes aceitam a dedução de quotizações pagas no estrangeiro.

28 A Comissão também sustenta que constitui uma restrição à livre prestação de serviços a regra discriminatória fixada no artigo 364.°ter do CIR 1992, que prevê que são tributados os capitais ou valores de resgate constituídos através de quotizações patronais ou de quotizações pessoais para um seguro de reforma complementar transferidos para um fundo de pensões ou organismo segurador estabelecido no estrangeiro. Com efeito, essa transferência não é tributada se for efectuada para um fundo de pensões ou organismo segurador estabelecido na Bélgica.

29 Por outro lado, a Comissão alega que o artigo 224.°/2bis do regulamento geral, que obriga as empresas seguradoras estrangeiras a designar um representante residente na Bélgica, que se responsabiliza pessoalmente pelo pagamento do imposto anual sobre os contratos de seguro, conjugado com a responsabilidade solidária do segurado prevista no artigo 177.°, 3°, do CTAT, é desproporcionado relativamente à necessidade de garantir o pagamento do referido imposto. Com efeito, meios menos gravosos, como os acordos de troca de informações com os outros Estados?Membros, permitem alcançar esse resultado.

30 A Comissão sublinha, além disso, que a Directiva 77/799 permite essa assistência entre os Estados?Membros, a qual, combinada com a co?responsabilidade dos residentes segurados, torna supérflua a designação de um representante responsável.

31 Por último, a Comissão acrescenta que a legislação nacional compromete os direitos das instituições e dos organismos seguradores, ao introduzir disposições fiscais contrárias às regras do Tratado CE relativas aos princípios da livre circulação e da não discriminação. Com efeito, por um lado, essas instituições e esses organismos que obtiveram uma autorização num Estado?Membro, nos termos do artigo 5.° da Directiva 2002/83, devem poder exercer a sua actividade quer em regime de estabelecimento quer em regime de livre prestação de serviços em toda a Comunidade. Por outro lado, as mesmas instituições e os mesmos organismos estabelecidos num Estado?Membro deverão ser autorizados, de acordo com o artigo 53.°, n.° 2,

da referida directiva, a transferir toda ou parte da sua carteira para um cessionário estabelecido na Comunidade.

32 O Governo belga sublinha que, devido às alterações introduzidas pela Lei?programa de 27 de Dezembro de 2005 (*Moniteur belge* de 30 de Dezembro de 2005, p. 57315), pelo Decreto real de 15 de Fevereiro de 2006, que altera o [regulamento geral] (*Moniteur belge* de 2 de Março de 2006, p. 12463), e pelo Decreto ministerial de 8 de Março de 2006, que executa o artigo 224.°, terceiro parágrafo, [do referido regulamento] (*Moniteur belge* de 21 de Março de 2006, p. 16249), as empresas seguradoras não estabelecidas na Bélgica, mas com sede principal no território do Espaço Económico Europeu, já não são obrigadas a designar um representante fiscal responsável.

Apreciação do Tribunal de Justiça

– Quanto à admissibilidade

33 A título preliminar, saliente?se que, na sua acção, a Comissão pede ao Tribunal que declare, nomeadamente, que o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 11.°, n.° 2, da Directiva 92/96, que passou, após reformulação, a artigo 53.°, n.° 2, da Directiva 2002/83. Porém, face ao Anexo VI da Directiva 2002/83, que contém um quadro de correspondência, verifica?se que o artigo 11.°, n.° 2, da Directiva 92/96 não corresponde ao artigo 53.°, n.° 2, da Directiva 2002/83, mas sim ao artigo 14.°, n.° 1, dessa mesma directiva. Nestes termos, é forçoso concluir que o Tribunal não está em condições de conhecer com segurança a base jurídica sobre a qual se deve pronunciar para apreciar o mérito desse pedido.

34 Por conseguinte, há que julgar inadmissível o pedido relativo ao incumprimento do artigo 11.°, n.° 2, da Directiva 92/96, que passou, após reformulação, a artigo 53.°, n.° 2, da Directiva 2002/83.

– Quanto ao mérito

35 Deve recordar?se que, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados?Membros, estes devem, todavia, exercer essa competência no respeito do direito comunitário (v. acórdão de 30 de Janeiro de 2007, Comissão/Dinamarca, C?150/04, ainda não publicado na Colectânea, n.° 34 e jurisprudência referida).

36 Recorde?se também que as prestações de serviços em matéria de seguros constituem serviços na acepção do artigo 50.° CE e que o artigo 49.° CE se opõe à aplicação de qualquer regulamentação nacional que, sem justificação objectiva, entrave a possibilidade de um prestador de serviços exercer efectivamente essa liberdade (v. acórdão Comissão/Dinamarca, já referido, n.° 37 e jurisprudência referida).

37 Na óptica de um mercado único, e para permitir realizar os objectivos deste, o artigo 49.° CE opõe?se igualmente à aplicação de qualquer regulamentação nacional que tenha por efeito tornar a prestação de serviços entre Estados?Membros mais difícil do que a prestação de serviços puramente interna a um Estado?Membro (acórdão Comissão/Dinamarca, já referido, n.° 38 e jurisprudência referida).

38 Além disso, resulta de jurisprudência assente do Tribunal que o artigo 49.° CE se opõe a toda e qualquer legislação nacional que possa proibir ou perturbar mais as actividades do prestador estabelecido noutro Estado?Membro, onde preste legalmente serviços análogos (v., neste sentido, acórdãos de 28 de Abril de 1998, Safir, C?118/96, Colect., p. I?1897, n.° 22, e de 8

de Setembro de 2005, Mobistar e Belgacom Mobile, C?544/03 e C?545/03, Colect., p. I?7723, n.° 29).

39 No caso concreto, verifica?se que, ao sujeitar, por aplicação do artigo 59.° do CIR 1992, a dedutibilidade das quotizações patronais devidas em cumprimento de um seguro complementar de velhice e de morte prematura ao requisito de os mesmos serem pagos a uma empresa seguradora ou a um fundo de previdência estabelecido na Bélgica e ao sujeitar, por aplicação dos artigos 145.°/1 e 145.°/3 do CIR 1992, a redução de imposto para as quotizações pessoais de seguro complementar de velhice e de morte prematura ou de pensão complementar pagas por intermédio do empregador, mediante retenção sobre as remunerações dos trabalhadores, ou por intermédio da empresa, mediante retenção sobre as remunerações do gestor da empresa que não esteja vinculado por um contrato de trabalho, ao requisito de essas quotizações serem pagas a uma empresa seguradora ou a um fundo de previdência estabelecido na Bélgica, a legislação belga teve o efeito de tornar a livre prestação de serviços de seguros a partir de outros Estados?Membros mais difícil do que a puramente interna no Reino da Bélgica. Essas medidas são susceptíveis de dissuadir os tomadores de seguros de subscrever contratos de seguro junto de seguradores estrangeiros. Por isso, essas medidas constituem entraves à livre prestação de serviços prevista no artigo 49.° CE.

40 Esta conclusão também deve ser aplicada no que respeita ao artigo 364.°ter do CIR 1992, segundo o qual são tributados os capitais e valores de resgate transferidos para um fundo de pensões ou empresa seguradora estabelecido no estrangeiro, ao passo que não é prevista a tributação dessas transferências quando são efectuadas para um fundo de pensões ou uma empresa seguradora estabelecido na Bélgica. Esta medida é, com efeito, susceptível de perturbar mais as actividades dos prestadores de serviços em matéria de seguros estabelecidos noutro Estado?Membro que não o Reino da Bélgica, onde prestam legalmente esses serviços.

41 Por último, quanto à obrigação, prevista no artigo 224.°/2bis do regulamento geral, de uma empresa seguradora estabelecida noutro Estado?Membro designar um representante responsável na Bélgica, verifica?se que essa obrigação, pelos encargos e ónus que gera, inclusivamente para as empresas que dispõem de uma autorização na acepção do artigo 5.° da Directiva 2002/83, é susceptível de dissuadir essas empresas de proporem os seus serviços na Bélgica. Por isso, essa norma consubstancia também um entrave à liberdade de prestação de serviços.

42 A Comissão alega também que o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 36.° do acordo EEE, relativo à liberdade de prestação de serviços.

43 Como precisa o artigo 6.° do acordo EEE, as disposições deste último, na medida em que sejam idênticas, quanto ao conteúdo, às normas correspondentes do Tratado e aos actos adoptados em aplicação deste, serão, no que respeita à sua execução e aplicação, interpretadas em conformidade com a jurisprudência pertinente do Tribunal de Justiça anterior à data de assinatura do referido acordo.

44 Por outro lado, tanto o Tribunal de Justiça como o Tribunal da Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA) reconheceram a necessidade de velar por que as normas do acordo EEE idênticas, quanto ao conteúdo, às do Tratado sejam interpretadas de modo uniforme (acórdãos do Tribunal de Justiça de 23 de Fevereiro de 2006, Keller Holding, C?471/04, Colect., p. I?2107, n.° 48 e jurisprudência referida; de 26 de Outubro de 2006, Comissão/Portugal, C?345/05, Colect., p. I?10633, n.° 40, e do Tribunal EFTA de 12 de Dezembro de 2003, EFTA Surveillance Authority/Iceland, E?1/03, EFTA Court Report, p. 143, n.° 27).

45 Ora, há que salientar que a regra que proíbe as restrições à livre prestação de serviços

consagrada no artigo 36.° do acordo EEE é idêntica à estabelecida no artigo 49.° CE.

46 Nestes termos, conclui?se que a legislação belga em causa constitui um entrave à liberdade de prestação de serviços prevista nos artigos 49.° CE e 36.° do acordo EEE.

47 Resulta, todavia, de jurisprudência bem assente que as medidas nacionais susceptíveis de perturbar ou tornar menos atractivo o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado podem contudo admitir?se se prosseguirem um objectivo legítimo compatível com o Tratado, se se justificarem por razões imperiosas de interesse geral, forem adequadas a garantir a realização do objectivo que prosseguem e não ultrapassarem o que é necessário para alcançar esse objectivo (v., neste sentido, acórdãos de 11 de Março de 2004, De Lasteyrie du Saillant, C?9/02, Colect., p. I?2409, n.° 49; de 7 de Setembro de 2006, N, C?470/04, Colect., p. I?7409, n.° 40; e Comissão/Dinamarca, já referido, n.° 46).

48 Ora, não se pode deixar de observar que o Governo belga só apresenta uma justificação para a legislação que impõe a uma empresa estabelecida noutro Estado?Membro a obrigação de designar um representante responsável residente na Bélgica. Por conseguinte, essa justificação deve ser verificada pelo Tribunal. Porém, quanto às outras medidas objecto da acusação da Comissão respeitante à violação da regra relativa à liberdade de prestação de serviços prevista nos artigos 49.° CE e 36.° do acordo EEE, desde já se julga procedente a acção proposta pela Comissão, visto não ter sido apresentada nenhuma justificação relativamente a essas medidas pelo referido governo.

49 Este sustenta que a obrigação de designar um representante responsável residente na Bélgica é necessária para alcançar o objectivo de satisfazer a necessidade de garantir o pagamento do imposto anual sobre os contratos de seguro, dos juros e das coimas que possam ser devidos relativamente aos contratos referentes a riscos situados na Bélgica, subscritos junto de empresas seguradoras estabelecidas noutro Estado?Membro. Além do mais, como essa obrigação não tem influência na autorização de uma empresa seguradora nem na transferência da sua carteira, não é desproporcionada face ao objectivo prosseguido.

50 Segundo a Comissão, a obrigação geral e absoluta, prevista no artigo 224.°/2bis do regulamento geral, de as empresas seguradoras estrangeiras designarem um representante responsável residente na Bélgica, conjugada com a responsabilidade solidária do segurado decorrente do artigo 177.°, 3°, do CTAT, é uma medida desproporcionada que constitui um entrave à livre prestação de serviços das companhias e instituições de seguros estabelecidas noutros Estados?Membros. Com efeito, o pagamento do imposto anual sobre os contratos de seguro pode ser garantido por meios menos gravosos, como a assistência mútua das autoridades competentes dos Estados?Membros no domínio dos impostos sobre prémios de seguro prevista na Directiva 77/799.

51 Para determinar se a obrigação, prevista no artigo 224.°/2bis do regulamento geral, de designar um representante responsável residente na Bélgica é necessária para garantir o pagamento do imposto anual sobre os contratos de seguro, dos juros e das coimas que possam ser devidos relativamente aos contratos referentes a riscos situados na Bélgica, há que determinar se esse objectivo poderá ser alcançado através de medidas menos gravosas.

52 Em primeiro lugar, quanto à determinação do referido imposto, não se pode deixar de notar que o artigo 1.°, n.° 1, primeiro travessão, da Directiva 77/799 prevê a troca, entre as autoridades dos Estados?Membros, de todas as informações susceptíveis de lhes permitirem determinar correctamente os impostos sobre os prémios de seguros, nomeadamente o imposto anual sobre os contratos de seguro previsto no direito belga.

53 Em segundo lugar, no que diz respeito ao pagamento do imposto anual sobre os contratos de seguro, importa sublinhar que, nos termos do artigo 50.°, n.° 3, da Directiva 2002/83, o Reino da Bélgica pode aplicar às empresas seguradoras que assumam compromissos no seu território as suas disposições nacionais relativas às medidas destinadas a garantir a cobrança dos impostos indirectos e das taxas parafiscais que oneram os prémios de seguro relativos aos contratos sobre seguros situados nesse Estado?Membro.

54 Ora, resulta do artigo 177.° do CTAT que o segurado fica pessoalmente devedor do imposto anual sobre os contratos de seguro sempre que o contrato tenha sido subscrito junto de um segurador que não esteja estabelecido na Bélgica e aí não tenha uma agência, sucursal, representante ou qualquer sede de operações nem representante responsável na acepção do artigo 178.° do CTAT, e que o referido contrato não tenha sido subscrito com a mediação de um corretor ou outro intermediário residente na Bélgica.

55 Daqui se conclui que o direito belga contém medidas adequadas para satisfazer o objectivo de garantir o pagamento desse imposto que são menos prejudiciais para a livre prestação de serviços do que a obrigação de designar um representante responsável residente na Bélgica.

56 Em terceiro lugar, no que respeita à cobrança do imposto anual sobre os contratos de seguro, não se pode deixar de observar que a Directiva 76/308 precisa que os impostos sobre os prémios de seguros, entre os quais se encontra, nos termos do artigo 3.°, n.° 1, sexto travessão, alínea b), desta directiva, o referido imposto anual, são objecto de assistência mútua para a respectiva cobrança.

57 Resulta do exposto que o Reino da Bélgica dispõe dos meios necessários para a cobrança do imposto anual sobre os contratos de seguro. Daqui se conclui que a obrigação de as empresas seguradoras que não estão estabelecidas neste Estado?Membro designarem um representante responsável residente na Bélgica vai para além do que é necessário para garantir o pagamento desse imposto e é, portanto, desproporcionada relativamente a esse objectivo.

58 Por conseguinte, a argumentação apresentada pelo Governo belga para justificar a obrigação, prevista no artigo 224.°/2bis do regulamento geral, de designar um representante responsável na Bélgica não pode ser acolhida. Conclui?se pois que, no que se refere a esta obrigação, a acusação da Comissão respeitante à violação da regra relativa à livre prestação de serviços prevista nos artigos 49.° CE e 36.° do acordo EEE deve ser considerada procedente.

59 Conclui?se pois que se verifica o incumprimento quanto a estas duas disposições.

60 Por todo o exposto, conclui?se que, ao manter a regulamentação supramencionada, o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 49.° CE, 36.° do Acordo EEE e 4.° da Directiva 92/96, após reformulação, artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 2002/83.

Quanto ao entrave à livre circulação de pessoas

Argumentos das partes

61 Segundo a Comissão, o artigo 59.° do CIR 1992, na medida em que subordina a dedução das quotizações patronais devidos em cumprimento de um seguro complementar de velhice e de morte prematura ao requisito de serem pagos a uma empresa seguradora ou a uma instituição de previdência estabelecida na Bélgica, e os artigos 145.°/1 e 145.°/3 do CIR 1992, na medida em que subordinam ao mesma requisito a redução de imposto para as quotizações pessoais de

seguro complementar de velhice e de morte prematura ou de pensão complementar, são contrários à livre circulação dos trabalhadores por conta de outrem e por conta própria. Com efeito, quando esses trabalhadores, que exerceram uma actividade profissional num Estado?Membro que não o Reino da Bélgica, no qual aderiram a um regime de reforma profissional, vêm trabalhar neste último Estado?Membro, as quotizações pagas no referido regime não podem ser deduzidas ou dar lugar à redução do imposto. No entanto, os rendimentos decorrentes dos referidos regimes estão sujeitos a imposto na Bélgica quando os referidos trabalhadores aí residem.

62 Da mesma forma, a Comissão considera que a tributação dos capitais ou valores de resgate, quando são transferidos para um fundo de pensões ou para um organismo segurador estabelecido no estrangeiro, resultante do artigo 364.°ter do CIR 1992, constitui uma lesão injustificada da liberdade de circulação e da liberdade de estabelecimento dos trabalhadores por conta de outrem e por conta própria residentes na Bélgica que pretendem ir para outro Estado?Membro para aí exercerem uma actividade económica e que, nesse momento, pretendem transferir os referidos capitais ou os referidos valores de resgate. Com efeito, a emigração de um residente belga para outro Estado?Membro não constitui um «abuso», mas sim o exercício de um direito fundamental reconhecido nos artigos 18.° CE, 39.° CE e 43.° CE, bem como nos artigos 28.° e 31.° do acordo EEE.

63 A Comissão sustenta, por último, que o artigo 364.°bis do CIR 1992, que estabelece a presunção legal de que o pagamento ou a atribuição de capitais, de valores de resgate e de poupança ocorreu no dia anterior à transferência do domicílio do sujeito passivo ou da sede da fortuna para o estrangeiro, constitui uma violação injustificada da liberdade de circulação e da liberdade de estabelecimento dos trabalhadores por conta de outrem e dos trabalhadores por conta própria e ao direito geral de livre circulação de pessoas decorrente do artigo 18.° CE.

64 No seu ofício de 30 de Maio de 2006, em resposta a uma questão do Tribunal de Justiça, o Governo belga precisou que, na sequência de um acórdão da Cour de cassation belga de 5 de Dezembro de 2003, as autoridades belgas passaram a aplicar o disposto no artigo 364.°bis do CIR 1992 apenas nas situações em que ou não foi celebrada uma convenção fiscal preventiva da dupla tributação ou essa convenção atribui o direito de tributar o rendimento ao Reino da Bélgica. Além disso, o capital só é tributado a partir do momento em que seja efectivamente pago ou atribuído, a taxas idênticas às aplicáveis aos residentes belgas.

Apreciação do Tribunal de Justiça

65 A título preliminar, recorde?se que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, tanto as disposições relativas à livre circulação de trabalhadores como as relativas à liberdade de estabelecimento impedem que o Estado?Membro de origem levante obstáculos à livre aceitação e ao exercício de um emprego por um dos seus nacionais noutro Estado?Membro e ao estabelecimento, noutro Estado?Membro, de um dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação (v., neste sentido, designadamente, acórdão Comissão/Portugal, já referido, n.os 17 e 18 e jurisprudência referida).

66 No caso vertente, no que respeita, em primeiro lugar, à recusa, por um lado, de conceder o direito à dedução das quotizações patronais devidos em cumprimento de um seguro complementar de velhice e de morte prematura quando são pagos a uma empresa seguradora ou a uma instituição de previdência que não está estabelecida na Bélgica, decorrente do artigo 59.° do CIR 1992, e, por outro, de conceder, por aplicação dos artigos 145.°/1 e 145.°/3 do CIR 1992, a redução de imposto para as quotizações pessoais de seguro complementar de velhice e de morte prematura ou de pensão complementar pagos a organismos estabelecidos noutros Estados?Membros, a legislação nacional tem o efeito de conceder um benefício fiscal diferente

consoante o lugar do recebimento das referidas quotizações, sendo, por isso, susceptível de dissuadir os trabalhadores por conta de outrem e os trabalhadores por conta própria de exercer o seu direito de circular livremente noutro Estado?Membro.

67 Daqui se conclui que os artigos 59.°, 145.°/1 e 145.°/3 do CIR 1992 entravam a livre circulação dos trabalhadores por conta de outrem e a liberdade de estabelecimento dos trabalhadores por conta própria garantidas pelos artigos 39.° CE e 43.° CE.

68 Em segundo lugar, importa verificar que, como a advogada?geral salientou no n.° 59 das suas conclusões, a presunção legal estabelecida pelo artigo 364.°bis do CIR 1992 destina?se a permitir a tributação quando da transposição de uma fronteira pelos trabalhadores por conta de outrem ou por conta própria.

69 A este respeito, a declaração das autoridades belgas de que já não é aplicado o artigo 364.°bis do CIR 1992 na presença de uma convenção fiscal preventiva da dupla tributação que atribui o direito de tributar o rendimento ao outro Estado contratante, ainda que este não faça uso desse direito, não pode constituir uma execução correcta das obrigações que incumbem ao Reino da Bélgica por força do direito comunitário.

70 Com efeito, mesmo que, na prática, as autoridades de um Estado?Membro não apliquem uma disposição nacional contrária ao direito comunitário, a segurança jurídica exige, não obstante, que essa disposição seja alterada (v., nesse sentido, acórdãos de 9 de Março de 2000, Comissão/Itália, C?358/98, Colect., p. I?1255, n.os 16 e 17, e de 13 de Julho de 2000, Comissão/França, C?160/99, Colect., p. I?6137, n.° 22).

71 Por conseguinte, impõe?se a conclusão de que o artigo 364.°bis do CIR 1992 entrava igualmente a livre circulação dos trabalhadores por conta de outrem e a liberdade de estabelecimento dos trabalhadores por conta própria garantidas pelos artigos 39.° CE e 43.° CE.

72 Por último, quanto à acusação relativa à violação, pelo referido artigo 364.°bis, do direito geral de livre circulação de pessoas garantido pelo artigo 18.° CE no que respeita às pessoas economicamente não activas, a mesma conclusão impõe?se por identidade de razão (v., neste sentido, nomeadamente, acórdão de 18 de Julho de 2006, De Cuyper, C?406/04, p. I?6947, n.os 39 e 40).

73 Em terceiro lugar, ao tributar as transferências de capitais ou de valores de resgate efectuadas pelo fundo de pensões ou pelo organismo segurador no qual foram constituídos a favor do beneficiário ou dos seus sucessores para um outro fundo de pensões ou outro organismo segurador estabelecido fora da Bélgica, o artigo 364.°ter do CIR 1992 dissuade os trabalhadores por conta de outrem e os trabalhadores por conta própria de se irem instalar noutro Estado?Membro, ao impedi?los de levarem consigo as suas poupanças.

74 Por conseguinte, impõe?se a conclusão de que o artigo 364.°ter do CIR 1992 entrava igualmente a livre circulação dos trabalhadores por conta de outrem e a liberdade de estabelecimento dos trabalhadores por conta própria garantidas pelos artigos 39.° CE e 43.° CE.

75 A Comissão alega também que, devido à existência das mesmas disposições de direito interno, o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 28.° e 31.° do acordo EEE, relativos à liberdade de circulação dos trabalhadores e à liberdade de estabelecimento.

76 A este respeito, há que salientar que as regras que proíbem as restrições à liberdade de circulação e à liberdade de estabelecimento, enunciadas nos artigos 28.° e 31.° do acordo EEE,

são idênticas às estabelecidas nos artigos 39.° CE e 43.° CE.

77 Nestes termos, a acção da Comissão também deve ser julgada procedente no que respeita à acusação relativa à violação das normas relativas à livre circulação de pessoas e à liberdade de estabelecimento enunciadas no acordo EEE.

78 Por conseguinte, conclui?se que, ao manter em vigor uma legislação que recusa a concessão, de acordo com o artigo 59.° do CIR 1992, do direito à dedução das quotizações patronais ou, de acordo com os artigos 145.°/1 e 145.°/3 do CIR 1992, da redução de imposto para as quotizações pessoais pagas a organismos seguradores estabelecidos noutros Estados?Membros, ou que estabelece, de acordo com o artigo 364.°bis do CIR 1992, uma presunção legal, ou que tributa, de acordo com, o artigo 364.°ter do CIR 1992, os capitais e valores de resgate transferidos para um fundo de pensões ou outro organismo segurador estabelecido fora da Bélgica, o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.° CE, 39.° CE e 43.° CE, bem como dos artigos 28.° e 31.° do acordo EEE.

79 Uma vez que as disposições do Tratado e do acordo EEE relativas à livre circulação de trabalhadores, à liberdade de estabelecimento e à livre circulação de pessoas se opõem às disposições nacionais referidas no número anterior do presente acórdão, não é necessário examinar em separado essa legislação à luz do disposto no artigo 56.° CE, relativo à livre circulação de capitais (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Comissão/Portugal, n.° 45, e Comissão/Dinamarca, n.° 76).

80 Por conseguinte, conclui?se que:

– Ao sujeitar a dedutibilidade das quotizações de seguro patronais devidas em cumprimento de um seguro complementar de velhice e de morte prematura ao requisito, previsto no artigo 59.° do CIR 1992, de essas quotizações serem pagas a uma empresa seguradora ou a um fundo de previdência estabelecido na Bélgica;

– Ao sujeitar a redução de imposto para a poupança a longo prazo, concedida nos termos dos artigos 145.°/1 e 145.°/3 do CIR 1992 às quotizações pessoais de seguro complementar de velhice e de morte prematura ou de pensão complementar pagas por intermédio do empregador, mediante retenção sobre as remunerações dos trabalhadores, ou por intermédio da empresa, mediante retenção sobre as remunerações do gestor da empresa que não esteja vinculado por um contrato de trabalho, ao requisito de essas quotizações serem pagas a uma empresa seguradora ou a um fundo de previdência estabelecido na Bélgica;

– Ao prever, no artigo 364.°bis, primeiro parágrafo, do CIR 1992, que, quando os capitais, os valores de resgate e a poupança previstos no artigo 34.° desse código forem pagos ou atribuídos a um sujeito passivo que tenha previamente transferido o seu domicílio ou a sede da sua fortuna para o estrangeiro, se considera que o pagamento ou atribuição ocorreu no dia anterior a essa transferência e ao equiparar a uma atribuição, nos termos do segundo parágrafo do referido artigo 364.°bis, qualquer transferência prevista no artigo 34.°, § 2, 3°, desse mesmo código, pelo que todo o segurador é obrigado a efectuar a retenção do imposto, nos termos do artigo 270.° do referido código, sobre os capitais e os valores de resgate pagos a um não residente que, em determinado momento, teve residência fiscal na Bélgica, desde que aqueles últimos se tenham constituído, total ou parcialmente, durante o período em que o interessado teve residência fiscal na Bélgica, embora as convenções tributárias bilaterais celebradas pelo Reino da Bélgica atribuam o direito de tributar esses rendimentos ao outro Estado contratante;

– Ao tributar, por força do artigo 364.°ter do CIR 1992, as transferências de capitais ou de

valores de resgate, constituídos através de quotizações patronais ou de quotizações pessoais de reforma complementar, efectuadas pelo fundo de pensões ou pelo organismo segurador no qual foram constituídos a favor do beneficiário ou dos seus sucessores para um outro fundo de pensões ou outro organismo segurador estabelecido fora da Bélgica, ao passo que essa transferência não constitui uma operação tributável se os capitais ou os valores de resgate forem transferidos para outro fundo de pensões ou outro organismo segurador estabelecido na Bélgica;

– Ao exigir, com base no artigo 224.°/2bis do regulamento geral, aos seguradores estrangeiros que não tenham sede operacional na Bélgica que designem, antes de prestarem serviços na Bélgica, um representante responsável aí residente, que se responsabilize pessoalmente, por escrito, perante o Estado belga, pelo pagamento do imposto anual sobre os contratos de seguro, dos juros e das coimas que possam ser devidos relativamente aos contratos referentes a riscos situados na Bélgica,

o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.° CE, 39.° CE, 43.° CE e 49.° CE, dos artigos 28.°, 31.° e 36.° do acordo EEE, bem como do artigo 4.° da Directiva 92/96, após reformulação, artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 2002/83.

Quanto às despesas

81 Por força do disposto no artigo 69.°, n.° 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação do Reino da Bélgica e tendo este sido vencido, há que condená?lo nas despesas.

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

1) **– Ao sujeitar a dedutibilidade das quotizações de seguro patronais devidas em cumprimento de um seguro complementar de velhice e de morte prematura ao requisito, previsto no artigo 59.° do Código de 1992 dos impostos sobre os rendimentos (code des impôts sur les revenus 1992), coordenado pelo Decreto real de 10 de Abril de 1992, na redacção dada pela Lei de 28 de Abril de 2003 relativa às pensões complementares e respectivo regime fiscal e a determinados benefícios complementares em matéria de segurança social, de essas quotizações serem pagas a uma empresa seguradora ou a um fundo de previdência estabelecido na Bélgica;**

– **Ao sujeitar a redução de imposto para a poupança a longo prazo, concedida nos termos dos artigos 145.°/1 e 145.°/3 do Código de 1992 dos impostos sobre os rendimentos, na redacção dada pela Lei de 28 de Abril de 2003, às quotizações pessoais de seguro complementar de velhice e de morte prematura ou de pensão complementar pagas por intermédio do empregador, mediante retenção sobre as remunerações dos trabalhadores, ou por intermédio da empresa, mediante retenção sobre as remunerações do gestor da empresa que não esteja vinculado por um contrato de trabalho, ao requisito de essas quotizações serem pagas a uma empresa seguradora ou a um fundo de previdência estabelecido na Bélgica;**

– **Ao prever, no artigo 364.°bis do Código de 1992 dos impostos sobre os rendimentos, na redacção dada pela Lei de 28 de Abril de 2003, que, quando os capitais, os valores de resgate e a poupança previstos no artigo 34.° desse código forem pagos ou atribuídos a um sujeito passivo que tenha previamente transferido o seu domicílio ou a sede da sua fortuna para o estrangeiro, se considera que o pagamento ou atribuição ocorreu no dia anterior a essa transferência e ao equiparar a uma atribuição, nos termos do segundo parágrafo do referido artigo 364.°bis, qualquer transferência prevista no artigo 34.°, § 2, 3°, desse mesmo código, pelo que todo o segurador é obrigado a efectuar a retenção do imposto, nos termos do artigo 270.° do referido código, sobre os capitais e valores de resgate pagos a um não residente que, em determinado momento, teve residência fiscal na**

Bélgica, desde que aqueles últimos se tenham constituído, total ou parcialmente, durante o período em que o interessado teve residência fiscal na Bélgica, embora as convenções tributárias bilaterais celebradas pelo Reino da Bélgica atribuam o direito de tributar esses rendimentos ao outro Estado contratante;

– **Ao tributar, por força do artigo 364.°ter do Código de 1992 dos impostos sobre os rendimentos, na redacção dada pela Lei de 28 de Abril de 2003, as transferências de capitais ou de valores de resgate, constituídos através de quotizações patronais ou de quotizações pessoais de reforma complementar, efectuadas pelo fundo de pensões ou pelo organismo segurador no qual foram constituídos a favor do beneficiário ou dos seus sucessores para um outro fundo de pensões ou outro organismo segurador estabelecido fora da Bélgica, ao passo que essa transferência não constitui uma operação tributável se os capitais ou os valores de resgate forem transferidos para outro fundo de pensões ou outro organismo segurador estabelecido na Bélgica;**

– **Ao exigir, com base no artigo 224.°/2bis do Regulamento geral belga dos impostos equiparados ao imposto de selo, aprovado pelo Decreto real de 3 de Março de 1927, na redacção dada pelo Decreto real de 30 de Julho de 1994, aos seguradores estrangeiros que não tenham sede operacional na Bélgica que designem, antes de prestarem serviços na Bélgica, um representante responsável aí residente, que se responsabilize pessoalmente, por escrito, perante o Estado belga, pelo pagamento do imposto anual sobre os contratos de seguro, dos juros e das coimas que possam ser devidos relativamente aos contratos referentes a riscos situados na Bélgica,**

o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.° CE, 39.° CE, 43.° CE e 49.° CE, dos artigos 28.°, 31.° e 36.° do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu de 2 de Maio de 1992, bem como do artigo 4.° da Directiva 92/96/CEE do Conselho, de 10 de Novembro de 1992, que estabelece a coordenação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas relativas ao seguro directo vida e que altera as Directivas 79/267/CEE e 90/619/CEE (terceira directiva sobre o seguro de vida), após reformulação, artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 2002/83/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de Novembro de 2002, relativa aos seguros de vida.

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

3) **O Reino da Bélgica é condenado nas despesas.**

Assinaturas

* Língua do processo: francês.