

**Processo C-433/04**

**Comissão das Comunidades Europeias**

**contra**

**Reino da Bélgica**

«Incumprimento de Estado – Artigos 49.º CE e 50.º CE – Livre prestação de serviços – Actividades do sector da construção – Combate à fraude fiscal no sector da construção – Legislação nacional que obriga a efectuar uma retenção de 15% sobre os montantes devidos aos co?contratantes não registados na Bélgica – Legislação nacional que institui a responsabilidade solidária por dívidas fiscais dos co?contratantes não registados na Bélgica»

Conclusões do advogado?geral A. Tizzano apresentadas em 6 de Abril de 2006

Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) de 9 de Novembro de 2006

Sumário do acórdão

*Livre prestação de serviços – Restrições – Legislação fiscal*

*(Artigos 49.º CE e 50.º CE)*

Um Estado?Membro que obriga os comitentes e os empresários que recorrem a co?contratantes estrangeiros não registados nas autoridades do referido Estado?Membro a reterem 15% da quantia devida pelas obras efectuadas e que impõe aos mesmos comitentes e empresários uma responsabilidade solidária pelas dívidas fiscais desses co?contratantes, não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 49.º CE e 50.º CE.

Com efeito, a obrigação de retenção e a responsabilidade solidária, mesmo que sejam indistintamente aplicáveis no caso de recurso a um prestador de serviços não registado, quer este esteja estabelecido no Estado?Membro em causa ou noutra Estado?Membro constituem uma restrição à livre prestação de serviços, dado que podem dissuadir os prestadores não registado e não estabelecidos no referido Estado?Membro a aceder ao mercado desse Estado?Membro a fim de aí prestarem serviços e de dissuadir os comitente e empresários de recorrerem aos referidos prestadores.

A necessidade de combater a fraude fiscal não é suficiente para justificar a aplicação da obrigação de retenção na fonte e da responsabilidade solidária, de forma geral e preventiva, a todos os prestadores de serviços não estabelecidos e não registados no Estado?Membro em causa, quando uma parte deles não é, em princípio, sujeito passivo de impostos, de retenções na fonte e das taxas em relação aos quais essas medidas pretendem garantir a cobrança e existem meios menos restritivos para garantir a cobrança dos impostos, da retenções na fonte e das taxas de que esses prestadores possam ser devedores em determinadas situações.

(cf. n.os 30?32, 36, 37, 42, disp. 1)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

9 de Novembro de 2006 (\*)

«Incumprimento de Estado – Artigos 49.º CE e 50.º CE – Livre prestação de serviços – Actividades do sector da construção – Combate à fraude fiscal no sector da construção – Legislação nacional que obriga a efectuar uma retenção de 15% sobre os montantes devidos aos co?contratantes não registados na Bélgica – Legislação nacional que institui a responsabilidade solidária por dívidas fiscais dos co?contratantes não registados na Bélgica»

No processo C?433/04,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 8 de Outubro de 2004,

**Comissão das Comunidades Europeias**, representada por D. Triantafyllou, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

**Reino da Bélgica**, representado por E. Dominkovits, na qualidade de agente, assistida por B. van de Walle de Ghelcke, advogado,

demandado,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, J. N. Cunha Rodrigues e E. Levits (relator), juizes,

advogado?geral: A. Tizzano,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

ouvidas as conclusões do advogado?geral na audiência de 6 de Abril de 2006,

profere o presente

### **Acórdão**

1 Na petição, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça que declare que o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 49.º CE e 50.º CE, ao obrigar os comitentes e os empresários que recorrem a co?contratantes estrangeiros não registados na Bélgica a reterem 15% do montante devido pelas obras efectuadas (a seguir «obrigação de retenção») e ao impor aos mesmos comitentes e empresários uma responsabilidade solidária pelas dívidas fiscais desses co?contratantes (a seguir «responsabilidade solidária»).

### **Quadro jurídico nacional**

2 Na Bélgica, o Código dos Impostos sobre os Rendimentos 1992, coordenado pelo Decreto

Real de 10 de Abril de 1992 (suplemento ao *Moniteur belge* de 30 de Julho de 1992), na redacção dada pelo Decreto Real de 26 de Dezembro de 1998, que institui medidas com vista a adaptar a legislação relativa à responsabilidade solidária por dívidas sociais e fiscais nos termos do artigo 43.º da Lei de 26 de Julho de 1996, relativa à modernização da segurança social e destinada a assegurar a viabilidade dos regimes legais de pensões (*Moniteur belge* de 31 de Dezembro de 1998, p. 42140, a seguir «CIR 92»), contém, no seu título VII, relativo à criação e à cobrança dos impostos, um capítulo VIII, intitulado «Cobrança do imposto», que inclui uma secção II, intitulada «Actividades para as quais se deve recorrer a um empresário registado».

3 São referidas diversas actividades do sector da construção, determinadas em conformidade com o artigo 400.º, 1º, do CIR 92, por decreto real.

4 O artigo 402.º do CIR 92 dispõe:

«§ 1. O comitente que, para as obras objecto do artigo 400.º, 1º, recorra a um empresário não registado no momento da celebração do contrato, é solidariamente responsável pelo pagamento das dívidas fiscais deste último.

§ 2. O empresário que, para os trabalhos objecto do artigo 400.º, 1º, recorra a um subempreiteiro não registado no momento da celebração do contrato, é solidariamente responsável pelo pagamento das dívidas fiscais deste último.

[...]

§ 5. A responsabilidade solidária é limitada a 35% do preço total das obras confiadas ao empresário ou ao subempreiteiro não registado, IVA não incluído.

A responsabilidade solidária é aplicável ao pagamento principal, acréscimos, despesas e juros, independentemente da data de vencimento:

1º de todas as dívidas em matéria de impostos directos e taxas equivalentes a impostos sobre os rendimentos relativos aos períodos tributáveis durante os quais as obras em causa foram executadas e aos períodos tributáveis anteriores;

2º de todas as dívidas em matéria de retenções relativas aos períodos durante os quais as obras foram executadas e aos períodos anteriores;

3º dos créditos fiscais de origem estrangeira para os quais seja requerida a cobrança ao abrigo de uma convenção internacional.

[...]»

5 O artigo 403.º do CIR 92 estabelece:

«§ 1. O comitente que efectue o pagamento da totalidade ou de parte do preço das obras objecto do artigo 400.º, 1º, a um empresário que, no momento do pagamento, não está registado, deve, nesse momento, reter e entregar às autoridades designadas e segundo as modalidades estabelecidas no decreto, 15% da importância facturada, IVA não incluído.

§ 2. O empresário que efectuar o pagamento da totalidade ou de parte do preço das obras objecto do artigo 400.º, 1º, a um subempreiteiro que, no momento do pagamento, não está registado, deve, nesse momento, reter e entregar às autoridades designadas e segundo as modalidades estabelecidas no decreto, 15% da importância facturada, IVA não incluído.

O empresário está, no entanto, dispensado, de acordo com os requisitos e modalidades determinados pela Administração, da obrigação de retenção e de pagamento referida no § 1, se, no momento do pagamento, o subempreiteiro estiver registado como empresário.

§ 3. Sendo caso disso, os montantes pagos em aplicação do presente artigo são deduzidos do montante de que o comitente ou o empresário é responsável por força do artigo 402.º»

6 O artigo 404.º do CIR 92 estabelece que se a retenção prevista no artigo 403.º deste código não for efectuada, é aplicada ao comitente ou, na situação prevista no artigo 403.º, § 2, do referido código, ao empresário uma coima administrativa equivalente ao dobro do valor do montante devido.

7 O artigo 406.º, § 1, do CIR 92 dispõe:

«As quantias entregues em aplicação do artigo 403.º são imputadas, em primeiro lugar, no pagamento das dívidas fiscais a que se refere o artigo 402.º, das coimas e, a seguir, das dívidas em matéria de imposto sobre o valor acrescentado.»

8 O artigo 407.º do CIR 92 exclui a aplicação dos artigos 402.º e 403.º ao comitente que seja uma pessoa singular encarregada da realização das obras com fins estritamente privados.

9 As actividades mencionadas no artigo 400.º, 1º, do CIR 92 estão previstas no artigo 1.º do Decreto Real de 26 de Dezembro de 1998, relativo à aplicação dos artigos 400.º, 401.º, 403.º, 404.º e 406.º do [CIR 92] e do artigo 30.º *bis* da Lei de 27 de Junho de 1969 que procede à revisão do Decreto?Lei de 28 de Dezembro de 1944 relativo à segurança social dos trabalhadores (*Moniteur belge* de 31 de Dezembro de 1998, p. 42147). Nos termos do § 1 do referido artigo 1.º, as actividades previstas são as seguintes:

«1º Execução de obras em imóveis. Por obras em imóveis entende-se: qualquer obra de construção, de transformação, de acabamento, de adaptação, de reparação, de manutenção, de limpeza e de demolição, de todo ou parte de um imóvel e qualquer operação que inclua simultaneamente o fornecimento de um bem móvel e a sua colocação num imóvel de forma tal que este bem móvel se torne num imóvel;

2º Qualquer operação, mesmo não referida em 1º, que inclua simultaneamente o fornecimento e a fixação no imóvel:

a) De todos ou parte dos elementos constitutivos de uma instalação de aquecimento central ou de climatização, incluindo os queimadores, reservatórios e aparelhos de regulação e de controlo ligados à caldeira ou aos radiadores;

b) De todos ou parte dos elementos constitutivos de uma instalação sanitária de um edifício e, mais geralmente, de todos os aparelhos fixos para uso sanitário ou higiénico ligados a uma conduta de água ou de esgoto;

c) De todos ou parte dos elementos constitutivos de uma instalação eléctrica de um edifício, com exclusão dos aparelhos de iluminação e das lâmpadas;

d) De todos ou parte dos elementos constitutivos de uma instalação de campainhas eléctricas, de uma instalação de detecção de incêndio e de protecção contra o roubo, de uma instalação telefónica interna;

e) De armários para arrumos, lava-loiças, armários com lava-loiças e armários para colocar

debaixo do lava-loiças, armários com lavatório encastrado e para colocar debaixo do lavatório, exaustores, ventiladores e arejadores que equipam uma cozinha ou uma casa de banho.

f) De portadas, persianas e estores colocados no exterior do edifício;

3° De qualquer operação, mesmo não referida em 1°, que inclua simultaneamente o fornecimento e a colocação num edifício de revestimentos de parede ou de chão, quer sejam fixados ao edifício quer a respectiva colocação não necessite mais do que um simples corte, no local, nas dimensões da superfície a cobrir;

4° Os trabalhos de fixação, de colocação, de reparação, de manutenção e de limpeza dos bens referidos em 2° ou 3°;

5° A colocação à disposição de pessoal com vista à execução de uma actividade referida no presente artigo.»

10 O artigo 23.º do referido decreto real, que altera o artigo 209.º do decreto real de execução do [CIR 92], de 27 de Agosto de 1993, estabelece as modalidades segundo as quais os montantes retidos ao abrigo do artigo 403.º do CIR 92 podem ser restituídos. Nos termos do dito artigo 23.º, na medida em que os montantes retidos não forem destinados ao pagamento das dívidas fiscais, são restituídos ao requerente no prazo mais curto possível e, o mais tardar, no prazo de seis meses a contar da apresentação em devida forma do pedido de restituição.

### **Procedimento pré-contencioso**

11 Através de uma notificação para cumprir de 13 de Fevereiro de 2001 e, em seguida, por parecer fundamentado de 23 de Outubro de 2001, a Comissão notificou o Reino da Bélgica de que considerava que as disposições nacionais relativas à obrigação de retenção e à responsabilidade solidária eram incompatíveis com os artigos 49.º CE e 50.º CE. O referido parecer convidava esse Estado-Membro a adoptar as medidas necessárias para lhe dar cumprimento num prazo de dois meses a contar da sua recepção. Não tendo ficado satisfeita com a resposta dada pelo Reino da Bélgica ao parecer, a Comissão intentou a presente acção.

### **Quanto à acção**

#### *Quanto ao objecto da acção*

12 Em primeiro lugar, há que referir que o Governo belga contestou a abordagem feita pela Comissão e afirmou que a apreciação da obrigação de retenção e da responsabilidade solidária deveria ser precedida da apreciação da obrigação de registo, na medida em que a obrigação de retenção e a responsabilidade solidária fazem parte integrante de um sistema mais amplo de combate à fraude fiscal. Este governo alega que se o direito comunitário não se opõe à obrigação de registo, a obrigação de retenção e a responsabilidade solidária devem igualmente ser consideradas compatíveis com este direito.

13 A este respeito, basta referir que a questão da compatibilidade com o direito comunitário da obrigação de registo não significa necessariamente que a obrigação de retenção e a responsabilidade solidária sejam compatíveis com esse direito.

14 Por conseguinte e contrariamente à situação em causa no processo que originou o acórdão de 4 de Maio de 2006, Comissão/Reino Unido (C-98/04, Colect., p. I-4003), a apreciação da obrigação de retenção e da responsabilidade solidária pode ser dissociada da apreciação da obrigação de registo.

## *Quanto ao incumprimento alegado*

### Argumentos das partes

15 A Comissão alega que a obrigação de retenção e a responsabilidade solidária são contrárias aos artigos 49.º CE e 50.º CE pelo facto de serem susceptíveis de dissuadir os comitentes e os empresários de recorrerem a co?contratantes não estabelecidos e não registados na Bélgica, criando assim um obstáculo real para os prestadores de serviços não estabelecidos e não registados na Bélgica, que aí pretendam oferecer os seus serviços.

16 A Comissão considera que tanto a obrigação de retenção como a responsabilidade solidária são medidas injustificadas.

17 No que respeita à obrigação de retenção, a Comissão afirma que, uma vez que as dívidas fiscais cujo pagamento as autoridades belgas pretendem querer garantir através dessa obrigação não existem, na maior parte dos casos, no que respeita a um prestador de serviços não estabelecido na Bélgica, que aí efectua trabalhos ao abrigo da livre prestação de serviços, nenhuma razão imperativa relacionada com a prevenção da fraude fiscal pode justificar esta medida.

18 A Comissão alega que a aplicação geral da referida obrigação ultrapassa, de qualquer forma, o objectivo que a mesma pretende atingir e que, em situações específicas em que existem dívidas fiscais a pagar ou a cobrar na Bélgica, podem ser utilizados outros meios menos restritivos e melhor adaptados ao objectivo prosseguido.

19 No que respeita à responsabilidade solidária, a Comissão alega que é desproporcionada, uma vez que há meios menos restritivos para garantir o pagamento ou a cobrança de eventuais dívidas fiscais do co?contratante.

20 Além disso, a Comissão contesta a aplicação da responsabilidade solidária do comitente ou do empresário não apenas às dívidas fiscais do co?contratante, relativas às obras por eles efectuadas, mas igualmente a todas as suas dívidas fiscais relativas ao período das obras assim como a períodos anteriores, o que implica a responsabilidade pelas dívidas fiscais relativas às obras executados por outras pessoas.

21 A Comissão critica igualmente a aplicação automática da responsabilidade solidária, quando não existe infracção por parte do comitente ou do empresário, e acrescenta que a impossibilidade de o comitente ou de o empresário solidariamente responsável pelo seu pagamento contestarem a procedência das dívidas fiscais constitui uma violação dos direitos de defesa.

22 O Governo belga retorque que a obrigação de retenção e a responsabilidade solidária, enquanto modalidades de cobrança de dívidas fiscais no sector da construção, não restringem o acesso ao mercado nem a livre prestação de serviços. Uma vez que as medidas controvertidas se aplicam indistintamente tanto quando os co?contratantes são empresas estabelecidas na Bélgica como quando se trata de empresas estabelecidas noutro Estado?Membro, a Comissão não provou que os operadores belgas são menos tentados a recorrer a co?contratantes não registados, estabelecidos noutro Estado?Membro, do que aos co?contratantes belgas não registados.

23 Além disso, o Governo belga alega que as medidas controvertidas se justificam por razões imperativas de interesse geral relacionadas com o combate à fraude fiscal no sector da construção. Segundo este Governo, a obrigação de retenção e a responsabilidade solidária fazem

parte de um sistema generalizado de desencorajamento e de prevenção dos sistemas fraudulentos, que tem por objectivo, por um lado, incitar o recurso a co?contratantes registados e, por outro, garantir a cobrança das dívidas fiscais de co?contratantes não registados.

24 Por outro lado, o Governo belga contesta o argumento da Comissão segundo o qual, regra geral, os prestadores de serviços estrangeiros não são sujeitos passivos de impostos directos ou indirectos na Bélgica. Este governo refere, em especial, que quando uma obra de construção ultrapassa determinada duração, os lucros que gera são sujeitos ao imposto dos não residentes na Bélgica, tal como são sujeitas ao imposto as remunerações pagas pela empresa que executa a obra ao pessoal empregado na Bélgica, o que implica que o prestador de serviços estrangeiro pode ser sujeito a uma retenção na fonte relativa a essas remunerações. Da mesma forma, um prestador de serviços pode igualmente ser sujeito à referida retenção na fonte relativamente às remunerações pagas ao pessoal estrangeiro que trabalhou na Bélgica mais de 183 dias, durante um período de doze meses, ou ao pessoal residente na Bélgica. Além disso, o Governo belga refere várias situações em que um prestador de serviços de outro Estado?Membro é sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado, designadamente, quando o co?contratante deste prestador de serviços não tem de apresentar uma declaração periódica no que respeita a este imposto (por exemplo, os estabelecimentos hospitalares e de ensino), ou é um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro, que não possui um estabelecimento estável nem um representante responsável na Bélgica.

25 Reportando?se ao acórdão de 10 de Maio de 1995, no processo Alpine Investments (C?384/93, Colect., p. I?1141), o referido governo afirma que, enquanto não houver harmonização comunitária, não é desproporcionado instituir normas de aplicação geral e abstracta para combater eficazmente a fraude fiscal no sector da construção.

26 Além disso, alega que a cobrança de dívidas fiscais pelas vias clássicas (designadamente, *a posteriori*, por via judicial) se revelou ineficaz no caso específico dos angariadores de mão?de?obra.

27 No que respeita, em especial, à responsabilidade solidária, o Governo belga observa que a Comissão se baseou erradamente na situação dos comitentes ou dos empresários belgas, em vez de analisar a situação dos co?contratantes não registados e de apreciar a proporcionalidade da medida em causa relativamente ao objectivo prosseguido.

#### Apreciação do Tribunal de Justiça

28 A título preliminar, deve recordar?se que constitui jurisprudência assente que o artigo 49.º CE exige não só a eliminação de qualquer discriminação em relação ao prestador de serviços estabelecido noutro Estado?Membro, em razão da sua nacionalidade, mas também a supressão de qualquer restrição à livre prestação de serviços, mesmo que esta restrição se aplique indistintamente aos prestadores nacionais e aos de outros Estados?Membros, quando seja susceptível de impedir, entrar ou tornar menos atractivas as actividades dos prestadores dos outros Estados?Membros que, no seu Estado?Membro de origem, prestam legalmente serviços análogos (v., neste sentido, acórdãos de 25 de Julho de 1991, Säger, C?76/90, Colect., p. I?4221, n.º 12; de 7 de Fevereiro de 2002, Comissão/Itália, C?279/00, Colect., p. I?1425, n.º 31; de 13 de Fevereiro de 2003, Comissão/Itália, C?131/01, Colect., p. I?1659, n.º 26; de 19 de Janeiro de 2006, Comissão/Alemanha, C?244/04, Colect., p. I?885, n.º 30; e de 15 de Junho de 2006, Comissão/França, C?255/04, ainda não publicado na Colectânea, n.º 37).

29 Tal como referiu o advogado?geral no n.º 25 das suas conclusões, as medidas susceptíveis de dissuadir um operador de exercer a liberdade de prestação de serviços estão abrangidas pela proibição assim enunciada no Tratado CE (v., neste sentido, acórdãos de 29 de Novembro de

2001, De Coster, C?17/00, Colect., p. I?9445, n.º 33; de 11 de Dezembro de 2003, AMOK, C?289/02, Colect., p. I?15059, n.º 36; e de 18 de Março de 2004, Leichtle, C?8/02, Colect., p. I?2641, n.º 32).

30 No caso vertente, o facto de, ao abrigo do artigo 403.º do CIR 92, o comitente ou o empresário deverem reter a favor da Administração belga um montante correspondente a 15% do preço facturado por um prestador de serviços não registado equivale a privar esse prestador de serviços da possibilidade de dispor imediatamente de uma parte dos seus rendimentos, que só pode recuperar no termo de um procedimento administrativo específico. Os inconvenientes que a obrigação de retenção representa para os prestadores de serviços não registados e não estabelecidos na Bélgica são, portanto, susceptíveis de os dissuadir de aceder ao mercado belga para aí prestarem serviços no sector da construção.

31 Do mesmo modo, o facto de, ao abrigo do artigo 402.º do CIR 92, o comitente ou o empresário que contratarem um prestador de serviços não registado na Bélgica serem solidariamente responsáveis por todas as dívidas fiscais desse prestador, relativas a períodos tributáveis anteriores, até 35% do preço das obras a efectuar, pode dissuadir esse comitente ou esse empresário de recorrer aos serviços de um prestador não registado e não estabelecido na Bélgica, que presta legalmente serviços idênticos no seu Estado-Membro de estabelecimento. Embora seja verdade que a responsabilidade solidária se aplica indistintamente no caso de recurso a um prestador de serviços não registado, quer este esteja estabelecido na Bélgica quer noutro Estado-Membro, há, no entanto, que observar que, sem privar os prestadores de serviços não estabelecidos e não registados na Bélgica da possibilidade de aí prestarem os seus serviços, a disposição em causa dificulta-lhes o acesso ao mercado belga.

32 Por conseguinte, a obrigação de retenção e a responsabilidade solidária constituem uma restrição à livre prestação de serviços.

33 Contudo, resulta de jurisprudência assente do Tribunal de Justiça que uma regulamentação nacional abrangida por um domínio que não tenha sido objecto de harmonização a nível comunitário e que se aplique indistintamente a qualquer pessoa ou empresa que exerça uma actividade no território do Estado-Membro em causa pode, apesar do seu efeito restritivo para a livre prestação de serviços, ser justificada quando corresponda a uma razão imperativa de interesse geral que não esteja já salvaguardada pelas regras a que o prestador está sujeito no Estado-Membro em que está estabelecido, quando seja adequada para garantir a realização do objectivo que prossegue e não ultrapasse o limite do necessário para o atingir (v. acórdãos Säger, já referido, n.º 15; de 23 de Novembro de 1999, Arblade e o., C?369/96 e C?376/96, Colect., p. I?8453, n.os 34 e 35; de 24 de Janeiro de 2002, Portugaia Construções, C?164/99, Colect., p. I?787, n.º 19; de 7 de Fevereiro de 2002, Comissão/Itália, já referido, n.º 33; de 21 de Outubro de 2004, Comissão/Luxemburgo, C?445/03, Colect., p. I?10191, n.º 21; e Comissão/Alemanha, já referido, n.º 31).

34 Uma vez que o Governo belga alegou que as medidas controvertidas se justificam por razões imperativas de interesse geral relacionadas com o combate à fraude fiscal no sector da construção, há que verificar se tal justificação pode ser acolhida.

35 A este respeito, embora o Tribunal de Justiça tenha efectivamente decidido que o combate à evasão fiscal e a eficácia dos controlos fiscais podem ser invocados para justificar restrições ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado (v. acórdãos de 8 de Julho de 1999, Baxter e o., C?254/97, Colect., p. I?4809, n.º 18; de 26 de Setembro de 2000, Comissão/Bélgica, C?478/98, Colect., p. I?7587, n.º 39; e de 4 de Março de 2004, Comissão/França, C?334/02, Colect., p. I?2229, n.º 27), também observou que uma presunção geral de evasão ou fraude fiscais não basta para justificar uma medida que afecte os objectivos



do Tratado (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Comissão/Bélgica, n.º 45, e de 4 de Março de 2004, Comissão/França n.º 27).

36 No caso vertente, mesmo admitindo que, em determinados casos referidos pelo Governo belga, os prestadores de serviços não estabelecidos e não registados na Bélgica possam ser sujeitos passivos de impostos, de retenções na fonte e de taxas, cuja cobrança se pretende garantir através da obrigação de retenção e da responsabilidade solidária, é um facto que a aplicação destas medidas não se limita a esses casos.

37 Ora, a necessidade de combater a fraude fiscal não é suficiente para justificar a aplicação da obrigação de retenção na fonte e da responsabilidade solidária, de forma geral e preventiva, a todos os prestadores de serviços não estabelecidos e não registados na Bélgica, quando uma parte deles não é, em princípio, sujeito passivo de impostos, de retenções na fonte e das taxas referidas.

38 Aplicando-se de forma automática e incondicional, as medidas controvertidas não permitem ter em conta a situação individual dos prestadores de serviços não estabelecidos nem registados na Bélgica.

39 No que respeita à obrigação de retenção, um meio menos restritivo do que privar os prestadores de serviços da possibilidade de disporem imediatamente de uma parte não desprezável dos seus rendimentos teria sido prever um sistema, baseado na troca de informações entre os comitentes e os empresários, os prestadores de serviços e a Administração Fiscal belga, que permitisse, por exemplo, que os comitentes e os empresários se informassem sobre as eventuais dívidas fiscais dos seus cocontratantes ou que instituísse uma obrigação de informar a Administração Fiscal belga de qualquer contrato celebrado com cocontratantes não registados ou de qualquer pagamento que lhes seja efectuado.

40 Do mesmo modo, no que respeita à responsabilidade solidária, a fim de limitar o efeito dissuasor que esta produz nos comitentes e nos empresários relativamente a todos os prestadores de serviços não registados, independentemente de serem, em princípio, sujeitos passivos de impostos, de retenções na fonte e das referidas taxas ou não e de estarem em ordem no que respeita às suas obrigações fiscais ou não, um meio menos restritivo teria sido prever a possibilidade de os prestadores de serviços provarem a regularidade da sua situação fiscal, ou permitir aos comitentes e aos empresários escaparem à responsabilidade solidária se efectuaram determinadas formalidades com vista a assegurarem-se da regularidade da situação fiscal dos prestadores de serviços com os quais tencionam contratar.

41 Além disso, como o advogado geral observou no n.º 42 das suas conclusões, o carácter desproporcionado das medidas em causa é reforçado pela sua aplicação cumulativa.

42 Por conseguinte, há que declarar que o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 49.º CE e 50.º CE, ao obrigar os comitentes e os empresários que recorrem a cocontratantes estrangeiros não registados na Bélgica a reterem 15% da quantia devida pelas obras efectuadas e ao impor aos mesmos comitentes e empresários uma responsabilidade solidária pelas dívidas fiscais desses cocontratantes.

### **Quanto às despesas**

43 Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 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 (Primeira Secção) decide:

- 1) **O Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 49.º CE e 50.º CE, ao obrigar os comitentes e os empresários que recorrem a co?contratantes estrangeiros não registados na Bélgica a reterem 15% da quantia devida pelas obras efectuadas e ao impor aos mesmos comitentes e empresários uma responsabilidade solidária pelas dívidas fiscais desses co?contratantes.**
- 2) **O Reino da Bélgica é condenado nas despesas.**

Assinaturas

\* Língua do processo: francês.