

Cauza C-522/04

Comisia Comunităților Europene

împotriva

Regatului Belgiei

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Libera circulație a persoanelor – Libera circulație a lucrătorilor – Libera prestare a serviciilor – Libertatea de stabilire – Libera circulație a capitalurilor – Articolele 28, 31, 36 și 40 din Acordul privind Spațiul Economic European – Directiva 2002/83/CE – Legislație fiscală care prevede un tratament mai puțin favorabil al contribuabililor la sistemele de pensie profesionale versate întreprinderilor de asigurare stabilite în străinătate – Impozitarea în Belgia a capitalurilor și a valorilor de rîscumpărare versate beneficiarilor care și-au mutat reședința în străinătate – Convenție fiscală de evitare a dublei impuneri – Reprezentant responsabil”

Sumarul hotărârii

1. *State membre – Obligații – Neîndeplinirea obligațiilor – Menținerea unei dispoziții naționale incompatibile cu dreptul comunitar*

2. *Libera circulație a persoanelor – Lucrători – Libertatea de stabilire – Libera prestare a serviciilor – Cetățenia Uniunii Europene – Restricții – Legislație fiscală*

[art. 18 CE, 39 CE, 43 CE și 49 CE; Acordul privind SEE, art. 28, 31 și 36; Directiva 2002/83 a Parlamentului European și a Consiliului, art. 5 alin. (1); Directiva 92/96 a Consiliului, art. 4]

1. Chiar dacă, în practică, autoritățile unui stat membru nu aplică o dispoziție națională contrară dreptului comunitar, securitatea juridică impune totuși ca această dispoziție să fie modificată.

(a se vedea punctul 70)

2. Nu își îndeplinește obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE, 43 CE și 49 CE, al articolelor 28, 31 și 36 din Acordul privind Spațiul Economic European (SEE), precum și al articolului 4 din Directiva 92/96 de coordonare a actelor cu putere de lege și a actelor administrative privind asigurarea directă de viață și de modificare a Directivelor 79/267 și 90/619 (A treia directivă privind asigurarea de viață) – după reformare, articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2002/83 privind asigurarea de viață, un stat membru:

- care subordonează deductibilitatea contribuțiilor de asigurare datorate de angajatori în executarea unei asigurări suplimentare pentru limită de vârstă și deces prematur condiției ca aceste contribuții să fie versate unei întreprinderi de asigurare sau unui fond de asigurare de pensie stabilit în acest stat membru;

- care subordonează reducerea de impozit pentru economii pe termen lung, acordată pentru contribuțiile individuale de asigurare suplimentară pentru limită de vârstă și deces prematur sau de pensie suplimentară plătite la intervenția angajatorului prin intermediul reținerii din remunerațiile lucrătorului sau la intervenția întreprinderii prin reținere din remunerațiile administratorului întreprinderii care nu a încheiat un contract de muncă, condiției ca aceste

contribuții să fie vrsate unei întreprinderi de asigurare sau unui fond de asigurare de pensie stabilit în acest stat membru;

- care prevede că, în cazul în care capitalurile, valorile de rscumpărare și economiile sunt plătite sau atribuite unui contribuabil care și-a mutat în prealabil domiciliul sau sediul averii sale în străinătate, plata sau atribuirea este prezumată că a avut loc în ziua care precede această mutare și care asimilează orice transfer unei atribuirii, astfel încât orice asigurător are obligația de a reține un impozit din salariu asupra capitalurilor și a valorilor de rscumpărare plătite unui nerezident care a fost, la un moment oarecare, rezident fiscal în acest stat membru, în măsura în care acestea din urmă au fost constituite, integral sau parțial, în perioada în care cel interesat era rezident fiscal în acest stat, deși convențiile bilaterale fiscale încheiate de acest stat acordă dreptul de a impozita asemenea venituri celui alt stat contractant;

- care impozitează transferurile de capitaluri sau de valori de rscumpărare constituite prin intermediul contribuabililor datorate de angajatori sau al contribuabililor individuale pentru pensie suplimentară operate de fondul de pensii sau de organismul de asigurare la care au fost constituite în folosul beneficiarului sau al avânzilor cauză ai acestuia către un alt fond de pensii sau către un alt organism de asigurare stabilit în afara acestui stat membru, în timp ce un asemenea transfer nu constituie o operațiune impozabilă în cazul în care capitalurile sau valorile de rscumpărare sunt transferate către un alt fond de pensii sau către un alt organism de asigurare stabilit în acest stat;

- care impune asigurătorilor străini care nu au în acest stat membru niciun sediu de funcționare să autorizeze, înainte de a oferi serviciile lor în statul respectiv, un reprezentant responsabil rezident în această țară care se angajează personal, în scris, față de acest stat la plata impozitului anual pe contractele de asigurare, a dobânzilor și a amenzilor care ar putea fi datorate în temeiul contractelor referitoare la riscuri situate în statul respectiv.

Întrucât dispozițiile tratatului și ale Acordului privind SEE referitoare la libera circulație a lucrătorilor, la libertatea de stabilire și la libera circulație a persoanelor se opun reglementării menționate, nu este necesar să se examineze separat această reglementare în lumina articolului 56 CE privind libera circulație a capitalurilor.

(a se vedea punctele 79 și 80 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

5 iulie 2007(*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Libera circulație a persoanelor – Libera circulație a lucrătorilor – Libera prestare a serviciilor – Libertatea de stabilire – Libera circulație a capitalurilor – Articolele 28, 31, 36 și 40 din Acordul privind Spațiul Economic European – Directiva 2002/83/CE – Legislație fiscală care prevede un tratament mai puțin favorabil al contribuabililor la sistemele de pensie profesionale vrsate întreprinderilor de asigurare stabilite în străinătate – Impozitarea în Belgia a capitalurilor și a valorilor de rscumpărare vrsate beneficiarilor care și-au mutat reședința în străinătate – Convenție fiscală de evitare a dublei

impuneri – Reprezentant responsabil”

În cauza C-522/04,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulate în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 23 decembrie 2004,

Comisia Comunităților Europene, reprezentată de domnii R. Lyal și D. Triantafyllou, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Regatului Belgiei, reprezentat de doamna E. Dominkovits și de domnul M. Wimmer, în calitate de agenți,

pârât,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul C. W. A. Timmermans, președinte de cameră, domnii P. Kriš (raportor), J. Klučka, doamna R. Silva de Lapuerta și domnul L. Bay Larsen, judecători,

avocat general: doamna C. Stix-Hackl,

grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 3 octombrie 2006,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea sa, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că:

– prin subordonarea deductibilității contribuțiilor de asigurare suplimentară pentru limită de vârstă și deces prematur, datorate de angajatori, condiției prevăzute la articolul 59 din Codul impozitelor pe venit 1992 (code des impôts sur les revenus 1992) consolidat prin Decretul regal din 10 aprilie 1992 (*Moniteur belge* din 30 iulie 1992, p. 17120), astfel cum a fost modificat prin Legea din 28 aprilie 2003 privind pensiile suplimentare și regimul fiscal al acestora și al anumitor avantaje suplimentare în materie de asigurări sociale (*Moniteur belge* din 15 mai 2003, p. 26407, și – rectificare – *Moniteur belge* din 26 mai 2003, p. 28892, denumit în continuare „CIR 1992”) ca aceste contribuții să fie vrsate unei întreprinderi de asigurare sau unui fond de asigurare de pensie stabilit în Belgia;

– prin subordonarea reducerii de impozit pentru economii pe termen lung, acordată în temeiul articolelor 145/1 și 145/3 din CIR 1992 pentru contribuțiile individuale de asigurare suplimentară pentru limită de vârstă și deces prematur, la intervenția angajatorului prin modalitatea reinerii din remunerații, condiției ca aceste contribuții să fie vrsate unei întreprinderi de asigurare sau unui fond de asigurare de pensie stabilit în Belgia;

– prin prevederea, la articolul 364bis din CIR 1992, că, în cazul în care capitalurile, valorile de

r?scump?rare ?i economiile prev?zute la articolul 34 din acela?i cod sunt pl?tite sau sunt atribuite unui contribuabil care ?i?a mutat în prealabil domiciliul sau sediul averii sale în str?in?tate, plata sau atribuirea este prezumat? c? a avut loc în ziua care preced? aceast? mutare ?i, prin asimilarea cu o atribuire, în temeiul celui de al doilea paragraf al articolului 364bis men?ionat, a oric?rui transfer prev?zut la articolul 34 alineatul 2 punctul 3° din acela?i cod, astfel încât orice asigur?tor are obliga?ia de a re?ine un impozit din salariu, potrivit articolului 270 din codul men?ionat, asupra capitalurilor ?i asupra valorilor de r?scump?rare pl?tite unui nerezident care a fost, la un moment oarecare, rezident fiscal belgian, în m?sura în care acestea din urm? au fost constituite, integral sau par?ial, în perioada în care cel interesat era rezident fiscal belgian, chiar dac? conven?iile fiscale bilaterale încheiate de Regatul Belgiei acord? dreptul de a impune asemenea venituri celui alt stat contractant;

– prin impozitarea, în temeiul articolului 364ter din CIR 1992, a transferurilor de capitaluri sau de valori de r?scump?rare constituite prin intermediul contribu?iilor datorate de angajatori sau al contribu?iilor individuale de pensie suplimentar? operate de fondul de pensii sau de organismul de asigurare la care au fost constituite în folosul beneficiarului sau al avânzilor?cauz? ai acestuia la un alt fond de pensii sau la un alt organism de asigurare stabilit în afara Belgiei, în timp ce un asemenea transfer nu constituie o opera?iune impozabil? în cazul în care capitalurile sau valorile de r?scump?rare sunt transferate la un alt fond de pensii sau la un alt organism de asigurare stabilit în Belgia;

– prin impunerea, în temeiul articolului 224/2bis din Regulamentul general privind impozitele asimilate taxei de timbru, instituit prin Decretul regal din 3 martie 1927 (*Moniteur belge* din 6 martie 1927, p. 921), astfel cum a fost modificat prin Decretul regal din 30 iulie 1994 (*Moniteur belge* din 1 septembrie 1994, p. 22260, denumit în continuare „Regulamentul general”), asigur?torilor str?ini care nu au în Belgia niciun sediu de func?ionare s? autorizeze, înainte de a oferi serviciile lor în Belgia, un reprezentant responsabil rezident în aceast? ?ar?, care se angajeaz?, personal ?i în scris, fa?? de statul belgian, la plata impozitului anual pe contractele de asigurare, a dobânzilor ?i a amenzilor care ar putea fi datorate în temeiul contractelor referitoare la riscuri situate în Belgia,

Regatul Belgiei nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE, 43 CE, 49 CE ?i 56 CE, al articolelor 28, 31, 36 ?i 40 din Acordul privind Spa?iul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, denumit în continuare „Acordul privind SEE”), precum ?i al articolului 4 ?i al articolului 11 alineatul (2) din Directiva 92/96/CEE a Consiliului din 10 noiembrie 1992 de coordonare a actelor cu putere de lege ?i a actelor administrative privind asigurarea direct? de via?? ?i de modificare a Directivelor 79/267/CEE ?i 90/619/CEE (A treia directiv? privind asigurarea de via??) (JO L 360, p. 1), „– dup? reformare, articolele 5 alineatul (1) ?i 53 alineatul (2) din Directiva 2002/83/CE” a Parlamentului European ?i a Consiliului din 5 noiembrie 2002 privind asigurarea de via?? (JO L 345, p. 1, Edi?ie special?, 06/vol. 4, p. 192).

Cadrul juridic

Acordul privind SEE

2 Articolele 28, 31, 36 ?i 40 din Acordul privind SEE corespund articolelor 39 CE, 43 CE, 49 CE ?i, respectiv, 56 CE.

Reglementarea comunitar?

3 Articolul 1 alineatul (1) din Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asisten?a reciproc? acordat? de autorit??ile competente din statele membre în domeniul impozit?rii directe, al anumitor accize ?i al impozit?rii primelor de asigurare (JO L 336, p. 15, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2003/93/CE a

Consiliului din 7 octombrie 2003 (JO L 264, p. 23, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 96, denumită în continuare „Directiva 77/799”), prevede:

„În conformitate cu prezenta directivă, autoritățile competente din statele membre schimbă orice informații care le pot permite să efectueze o evaluare corectă a impozitelor pe venit și pe capital, precum și orice informații referitoare la evaluarea următoarelor impozite indirecte:

– impozitarea primelor de asigurare menționată în articolul 3 a șasea linie din Directiva 76/308/CEE a Consiliului [din 15 martie 1976 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor privind anumite cotizații, drepturi, taxe și alte măsuri (JO L 73, p. 18, Ediție specială, 01/vol. 2, p. 35), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/44/CE a Consiliului din 15 iunie 2001 (JO L 175, p. 17, Ediție specială, 01/vol. 14, p. 148, denumită în continuare «Directiva 76/308»)],

[...]”

4 Potrivit articolului 2 din Directiva 76/308:

„Prezenta directivă se aplică tuturor creanțelor aferente:

[...]

(h) taxelor pe primele de asigurare;

[...]”

5 Articolul 3 din Directiva 76/308 prevede:

„În sensul prezentei directive, se înțelege prin:

[...]

– «impozite pe primele de asigurare»:

[...]

(b) în Belgia: (i) Taxe annuelles sur les contrats d'assurance

[...]”

6 Prin articolul 4 și următoarele din Directiva 76/308 se stabilesc regulile pe care trebuie să le cuprindă actele cu putere de lege și actele administrative ale statelor membre în vederea asigurării recuperării, în fiecare stat membru, a creanțelor prevăzute la articolul 2 din această directivă care au luat naștere într-un alt stat membru.

7 Articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2002/83 prevede:

„Autorizația este valabilă pe întreg teritoriul Comunității. Aceasta permite unei întreprinderi de asigurare să își desfășoare activitatea în acel loc, pe baza dreptului de stabilire sau a libertății de a presta servicii.”

8 Articolul 50 din Directiva 2002/83, intitulat „Impozitele pe prime”, prevede:

„(1) Fără a aduce atingere unei armonizări ulterioare, fiecare contract de asigurare este supus exclusiv impozitelor indirecte și taxelor parafiscale privind primele de asigurare din statul membru

al angajamentului, [...]

[...]

(3) Sub rezerva armonizării viitoare, statul membru aplică întreprinderilor de asigurare care acoperă angajamente situate pe teritoriul său propriile dispoziții de drept intern pentru măsuri de asigurare a colectării impozitelor indirecte și a taxelor parafiscale datorate în conformitate cu alineatul (1).”

9 Articolul 53 alineatul (2) din Directiva 2002/83 prevede:

„Pe baza condițiilor stabilite în legislația internă, fiecare stat membru autorizează agențiile și sucursalele înființate pe teritoriul său și care intră în domeniul de aplicare al prezentului titlu să transfere întregile lor portofolii de contracte sau parte a acestora unei întreprinderi de asigurare cu sediul social într-un alt stat membru, în cazul în care autoritățile competente ale statului membru în cauză certifică faptul că, având în vedere transferul, cesionarul deține marja de solvabilitate necesară.”

10 Potrivit literei (k), intitulată „Modalități stabilite de statul membru gazd pentru colectarea impozitelor indirecte asupra primelor de asigurare ale contractelor încheiate potrivit libertății de prestare a serviciilor: desemnarea unui reprezentant fiscal al asiguratorului”, din subtitlul 3, consacrat aplicării principiilor referitoare la noțiunea de interes general în domeniul asigurărilor, din titlul II, intitulat „Interesul general în a treia serie de directive privind asigurările –Aplicabilitatea regulilor de interes general”, din Comunicarea interpretativă a Comisiei 2000/C 43/03, intitulată „Libertatea de prestare a serviciilor și interesul general în domeniul asigurărilor” (JO 2000, C 43, p. 5, denumită în continuare „comunicarea interpretativă”), statele membre au posibilitatea de a impune desemnarea unui reprezentant fiscal al asiguratorului care să acționeze pe baza libertății de a presta servicii, cu scopul de a garanta statului membru gazd respectarea propriei legislații și colectarea impozitelor, cu condiția ca modalitățile concrete de aplicare a acestei măsuri de către acest stat membru să îndeplinească criteriile desprinse de către Curtea de Justiție a Comunităților Europene, în special cerințele de necesitate și proporționalitate.

Reglementarea națională

11 Articolul 34 din CIR 1992 este formulat după cum urmează:

„§ 1. Pensile, anuitățile și alocațiile de natura acestora cuprind, indiferent cine este debitorul, beneficiarul, calificarea și modalitățile de determinare și de acordare:

[...]

2° capitalurile, valorile de răscurpțare ale contractelor de asigurare de viață, pensiile, pensiile suplimentare și anuitățile, constituite în tot sau în parte prin intermediul:

a) contribuțiilor individuale de asigurare suplimentară pentru limită de vârstă și deces prematur, în vederea constituirii unei anuități sau a unui capital în caz de supraviețuire sau în caz de deces sau al contribuțiilor datorate de angajatori [...];

b) contribuțiilor și al primelor în vederea constituirii unei pensii suplimentare prevăzute prin Legea din 28 aprilie 2003 privind pensiile suplimentare și regimul fiscal al acestora și al anumitor avantaje suplimentare în materie de asigurări sociale, în care se includ pensiile suplimentare atribuite în executarea unui angajament de solidaritate [asumat, la nivel sectorial, de o comisie sau de o subcomisie paritară sau, la nivelul unei întreprinderi, de angajator, în folosul lucrătorilor și/sau al avânzilor cauză ai acestora] și pensiile constituite prin intermediul contribuțiilor și al primelor

prevzute la articolul 38 § 1 primul paragraf punctele 18° și 19°;

c) contribuțiilor și al primelor în vederea constituirii unei pensii suplimentare prevzute în legea menționată la litera b), în cazul în care aceste contribuții sunt vrsate în cadrul unei continuări cu titlu individual a unui angajament de pensie prevzut la articolul 33 din aceeași lege;

[...]

Prin pensia suplimentară prevzută în Legea din 28 aprilie 2003 privind pensiile suplimentare și regimul fiscal al acestora și al anumitor avantaje suplimentare în materie de securitate socială trebuie să se înțeleagă pensia ocupațională și/sau pensia de supraviețuire în caz de deces al afiliatului înainte sau după pensionare ori valoarea în capital care îi corespunde acesteia, care sunt acordate pe baza vrsămintelor obligatorii stabilite într-o reglementare de pensie sau o convenție de pensie în completarea unei pensii fixe, în temeiul unui sistem legal de asigurări sociale;

[...]

§ 2. Veniturile pensiei de economisire cuprind:

1° economii plasate într-un cont de economii colectiv sau individual;

2° pensiile, anuitățile, capitalurile și valorile de rscumpărare ale unei asigurări de economisire;

3° următoarele transferuri:

- transferul parțial al activelor conturilor de economii sau al rezervelor tehnice ale asigurătorilor de economisire;
- transferul total al activelor unui cont de economii individual sau colectiv către o asigurare de economisire;
- transferul total al rezervelor tehnice referitoare la o asigurare de economisire către un cont de economii individual sau colectiv.

[...]

12 Contribuțiile și primele prevzute la articolul 38 alineatul 1 primul paragraf punctele 18° și 19° din CIR 1992, la care se referă articolul 34 alineatul 1 punctul 2° litera b) final din același cod, sunt, pe de o parte, contribuțiile și primele de asigurare datorate de angajatori vrsate în executarea unei asigurări suplimentare pentru limită de vârstă și deces prematur, în vederea constituirii unei anuități sau a unui capital în caz de supraviețuire sau de deces în favoarea lucrătorilor și, pe de altă parte, contribuțiile și primele de asigurare datorate de întreprindere vrsate în executarea unei asigurări de aceeași natură în favoarea administratorilor de întreprindere.

13 Articolul 52 din CIR 1992 prevede:

„Sub rezerva dispozițiilor articolelor 53-66bis, constituie cheltuieli profesionale în special:

[...]

3° remunerațiile membrilor personalului și următoarele cheltuieli conexe:

[...]

b) contribuțiile și primele de asigurare datorate de angajator vîrsate în executarea:

- unei asigurări suplimentare pentru limită de vîrstă și deces prematur, în vederea constituirii unei anuități sau a unui capital, în caz de supraviețuire sau în caz de deces;
- unui angajament colectiv sau individual de pensie suplimentară ocupațională și/sau de supraviețuire, în vederea constituirii unei anuități sau a unui capital în caz de supraviețuire sau în caz de deces;
- unui angajament de solidaritate prevăzut la articolele 10 și 11 din Legea din 28 aprilie 2003 privind pensiile suplimentare și regimul fiscal al acestora și al anumitor avantaje suplimentare în materie de asigurări sociale;
- unui angajament colectiv sau individual care trebuie să fie considerat o completare față de dispunerile legale în caz de deces sau de incapacitate de muncă ca urmare a unui accident de muncă sau a unui accident sau a unei boli profesionale sau a unei boli;

[...]

7° contribuțiile individuale datorate în aplicarea legislației sociale sau a unui statut legal sau reglementar care îi exclude pe cei interesați din domeniul de aplicare al legislației sociale;

7°bis contribuțiile prevăzute la punctul 7° includ în special [pensiile suplimentare ocupaționale sau cele de supraviețuire ale lucrătorilor independenți];

[...]”

14 Articolul 59 primul paragraf din CIR 1992 prevede:

„Contribuțiile și primele datorate de angajator prevăzute la articolul 52 punctul 3° litera b) sunt deductibile cu titlu de cheltuieli profesionale numai în condițiile și în limitele următoare:

1° trebuie să fie vîrsate cu titlu definitiv unei întreprinderi de asigurare sau unei instituții de asigurare de pensie stabilite în Belgia;

[...]”

15 Articolul 145/1 din CIR 1992 prevede:

„În limitele și potrivit condițiilor prevăzute la articolele 145/2-145/16, se acordă o reducere de impozit calculată pe baza următoarelor cheltuieli care au fost, în mod efectiv, plătite în perioada impozabilă:

1° cu titlu de contribuții și prime individuale prevăzute la articolul 34 § 1 punctul 2° alineatul 1 literele a)-c), plătite la intervenția angajatorului prin reținere din remunerațiile lucrătorului sau la intervenția întreprinderii prin reținere din remunerațiile administratorului întreprinderii care nu a încheiat un contract de muncă;

2° cu titlu de contribuții de asigurare suplimentară pentru limită de vârstă și deces prematur pe care contribuabilul le-a plătit cu titlu definitiv în Belgia, pentru a constitui o anuitate sau un capital în caz de supraviețuire sau în caz de deces, în executarea unui contract de asigurare de viață pe care l-a încheiat în mod personal;

[...]

16 Articolul 145/3 din CIR 1992 este formulat după cum urmează:

„Contribuțiile și primele individuale prevăzute la articolul 145/1 punctul 1° sunt luate în considerare pentru reducere, cu condiția să fie vărsate cu titlu definitiv unei întreprinderi de asigurare sau unei instituții de asigurări de pensie stabilite în Belgia și ca prestațiile în caz de pensionare, atât legale, cât și convenționale, exprimate în anuități anuale, să nu depășească 80 [%] din ultima remunerație brută anuală normală și să țină cont de o durată normală de activitate profesională. O indexare a anuităților este permisă.”

17 Articolul 270 din CIR 1992 prevede:

„Sunt obligați la reținerea impozitului din salariu:

1° contribuabilii prevăzuți la articolele 3, 179 sau 220, care, în calitate de debitor, depozitar, mandatar sau intermediar, plătesc sau atribuie în Belgia sau în străinătate remunerații prevăzute la articolul 30 punctele 1° și 2°, pensii, anuități și alocații, precum și nerezidenții avuți în vedere la articolul 227, pentru care remunerațiile prevăzute la articolul 30 punctele 1° și 2°, pensiile, anuitățile și alocațiile pe care le plătesc sau le atribuie în Belgia sau în străinătate constituie cheltuieli profesionale în sensul articolului 237;

[...]

3° cei care, în calitate de debitor, depozitar, mandatar sau intermediar, plătesc sau atribuie venituri pentru artiști de spectacole sau sportivi avuți în vedere la articolul 228 § 2 punctul 8° sau, în lipsa acestora, organizatorul reprezentațiilor sau al probelor;

4° cel care este mandatat de către membrii unei întreprinderi sau ai unei asociații prevăzute la articolul 229 § 3 pentru a fi reprezentat în materie fiscală sau, în lipsa acestora, fiecare dintre asociați sau membri, în mod solidar;

5° cei care au obligația să înregistreze actele și declarațiile, în temeiul articolului 35 din Codul drepturilor de înregistrare, de ipotecă și de grefă, atunci când este vorba despre acte sau despre declarații care constată cesionarea, cu titlu oneros, de bunuri imobile situate în Belgia sau de drepturi reale asupra acestor bunuri, de către un contribuabil prevăzut la articolul 227 punctul 1° sau 2°;

6° cei care, în calitate de curatori de falimente, lichidatori de concordate judiciare, lichidatori de societăți sau care exercită funcții similare, sunt obligați să onoreze creanțe cu caracter de remunerații în sensul articolului 30.”

18 Articolul 364bis din CIR 1992 prevede:

„În cazul în care capitalurile, valorile de r?scump?rare ?i economisirea prev?zute la articolul 34 sunt pl?tite sau atribuite unui contribuabil care ?i?a mutat în prealabil domiciliul sau sediul averii sale în str?in?tate, plata sau atribuirea este prezumat? c? a avut loc în ziua care preced? această mutare.

Pentru aplicarea primului paragraf, orice mutare prev?zută la articolul 34 § 2 punctul 3° este asimilat? unei atribuirii.”

19 Articolul 364ter din CIR 1992 prevede:

„În cazul în care capitalurile sau valorile de r?scump?rare constituite prin intermediul contribu?iilor individuale prev?zute la articolul 52 punctul 7°bis sau la articolul 145/1 punctul 1°, al contribu?iilor datorate de angajatori sau al contribu?iilor întreprinderii sunt transferate, de c?tre institu?ia de asigurare de pensie sau de c?tre întreprinderea de asigurare la care au fost constituite, în folosul beneficiarului sau al avânzilor?cauz? ai acestuia, într?un angajament de pensie sau o conven?ie de pensie similar?, această opera?iune nu este considerat? o plat? sau o atribuire, chiar dac? transferul este efectuat la solicitarea beneficiarului, f?r? a aduce atingere dreptului de a încasa impozitul la momentul pl??ii sau al atribuirii ulterioare de c?tre institu?ii sau de c?tre întreprinderi beneficiarului.

Primul paragraf nu este aplicabil transferului capitalului sau al valorii de r?scump?rare c?tre o institu?ie de asigurare de pensie sau c?tre o societate de asigurare stabilit? în str?in?tate.”

20 Codul privind impozitele asimilate taxei de timbru (Le code des taxes assimilées au timbre), astfel cum era în vigoare la 1 ianuarie 2004 (denumit în continuare „CTAT”), prevede la articolul 173 urm?toarele:

„[C]ontractele de asigurare sunt supuse unui impozit anual atunci când una dintre cele trei condi?ii de mai jos este îndeplinit?:

1° asigurat?rul este un profesionist în domeniul asigurat?rilor, care are în Belgia sediul s?u principal, o agen?ie, o sucursal?, un reprezentant sau un sediu oarecare de opera?iuni;

2° asiguratul are în Belgia domiciliul sau re?edin?a sa obi?nuit?;

3° contractul are ca obiect bunuri mobile sau imobile situate în Belgia.”

21 Articolul 176/1 primul paragraf din CTAT prevede:

„Impozitul exigibil este calculat pe baza valorii totale a primelor, cotiza?iilor sau contribu?iilor, majorate cu sarcinile, de pl?tit sau de suportat în cursul anului de impozitare, fie de c?tre asigura?i, fie de c?tre beneficiari ?i angajatorii lor.”

22 Articolul 177 din CTAT prevede c? impozitul anual pe contractele de asigurare se achit?:

„1° de c?tre asocia?iile, casele, societ??ile sau întreprinderile de asigurare, organismele de pensii ?i persoanele juridice îns?rcinite cu executarea angajamentului de solidaritate în cadrul sistemelor de pensie prev?zute în Legea din 28 aprilie 2003 privind pensiile suplimentare ?i regimul fiscal al acestora ?i al anumitor avantaje suplimentare în materie de asigurat?ri sociale, precum ?i de c?tre to?i ceilal?i asigurat?ri, în cazul în care au în Belgia sediul lor principal, o agen?ie, o sucursal?, un reprezentant sau un sediu oarecare de opera?iuni;

2° de c?tre brokeri ?i orice al?i intermediari reziden?i în Belgia, pentru contractele subscrise

prin intermediul lor cu asigura?tori str?ini care nu au în Belgia reprezentantul responsabil prev?zut la articolul 178;

3° de c?tre asigura?i, în toate celelalte cazuri.”

23 Articolul 178 din CTAT prevede:

„[...]

Asigura?torii str?ini care au în Belgia o sucursal?, o agen?ie sau un sediu oarecare de opera?iuni sunt, în plus, obliga?i s? ob?in? de la ministrul de finan?e autorizarea, înainte oric?rei opera?iuni în Belgia, a unui reprezentant responsabil rezident în Belgia, care se angajeaz? personal, în scris, fa?? de stat la plata impozitului anual ?i a amenzilor care ar putea fi datorate.

În caz de deces al reprezentantului responsabil, de retragere a autoriz?rii sale sau a unui eveniment care atrage incapacitatea sa, se procedeaz? imediat la înlocuirea acestuia.

[...]”

24 Articolul 224/2bis din Regulamentul general prevede:

„În cazurile prev?zute la articolul 177 punctul 3° din [CTAT], întreprinderea de asigurare str?in? achit? impozitul ?i, dac? este cazul, dobânzile ?i amenzile în contul asiguratului. În acest scop, orice întreprindere de asigurare str?in? care nu are în Belgia nici sucursal?, nici agen?ie, nici un sediu oarecare de opera?iuni ?i care dore?te s? ofere spre subscriere contracte referitoare la riscuri situate în Belgia trebuie, înainte de a realiza asemenea opera?iuni, s? ob?in? de la ministrul de finan?e autorizarea unui reprezentant responsabil rezident în Belgia care se angajeaz? personal, în scris, fa?? de stat la plata impozitului anual pe contractele de asigurare, a dobânzilor ?i a amenzilor care ar putea fi datorate în temeiul contractelor men?ionate mai sus.”

Procedura precontencioas?

25 Dup? ce a solicitat Regatului Belgiei s? î?i prezinte observa?iile asupra compatibilit??ii mai multor dispozi?ii din reglementarea belgian? cu articolele 18 CE, 39 CE, 43 CE, 49 CE ?i 56 CE, cu articolele 28, 31, 36 ?i 40 din Acordul privind SEE, precum ?i cu articolul 4 ?i cu articolul 11 alineatul (2) din Directiva 92/96, Comisia a emis, la 19 decembrie 2003, un aviz motivat prin care a invitat acest stat membru s? ia m?surile necesare pentru a se conforma avizului men?ionat într?un termen de dou? luni de la primirea acestuia.

26 Întrucât r?spunsul adresat de Regatul Belgiei la avizul men?ionat nu a fost satisf?c?tor, Comisia a introdus prezenta ac?iune.

Cu privire la ac?iune

Cu privire la obstacolele în calea liberei prest?ri a serviciilor

Argumentele p?r?ilor

27 Potrivit Comisiei, constituie o restric?ie privind libera prestare a serviciilor articolul 59 din CIR 1992, în m?sura în care subordoneaz? deducerea contribu?iilor de asigurare datorate de angajator în executarea unei asigur?ri suplimentare pentru limit? de vârst? ?i deces prematur condi?iei ca acestea s? fie v?rsate unei întreprinderi de asigurare sau unei institu?ii de asigurare de pensie stabilite în Belgia, precum ?i articolul 145/3 din CIR 1992, în m?sura în care subordoneaz? aceleia?i condi?ii reducerea de impozit pentru contribu?iile individuale de asigurare

suplimentar? pentru limit? de vârst? ?i deces prematur sau de pensie suplimentar?. O asemenea reglementare ar descuraja, pe de o parte, pe cei interesa?i s? subscrie asigur?ri de pensie ocupa?ional? suplimentar? la întreprinderi de asigurare sau la institu?ii de asigurare de pensie stabilite în alt stat membru ?i, pe de alt? parte, aceste întreprinderi ?i institu?ii s? ofere serviciile lor pe pia?a belgian?. Or, niciun motiv obiectiv nu ar permite Regatului Belgiei s? justifice această reglementare, din moment ce, în temeiul unor conven?ii bilaterale sau al unor circulare administrative, autorit??ile sale competente accept? deducerea contribu?iilor v?rsate în străin?ate.

28 Comisia sus?ine c? norma discriminatorie stabilit? la articolul 364ter din CIR 1992, care prevede impozitarea capitalurilor sau a valorilor de r?scump?rare constituite prin intermediul contribu?iilor datorate de angajatori sau al contribu?iilor individuale referitoare la o asigurare de pensie suplimentar? care sunt transferate unui fond de pensii sau unui organism de asigurare stabilit în străin?ate, constituie de asemenea un obstacol în calea liberei prest?ri a serviciilor. Într?adev?r, un asemenea transfer nu ar fi imposibil în cazul în care se face c?tre un fond de pensii sau c?tre un organism de asigurare stabilit în Belgia.

29 Pe de alt? parte, Comisia arat? c? articolul 224/2bis din Regulamentul general, care oblig? întreprinderile de asigurare străine s? desemneze un reprezentant rezident în Belgia, care se angajeaz? personal la plata impozitului anual pe contractele de asigurare, coroborat cu r?spunderea solidar? a asiguratului prev?zut? la articolul 177 punctul 3° din CTAT este dispropor?ionat fa?? de necesitatea de a garanta plata impozitului men?ionat. Într?adev?r, mijloace mai pu?in constrâng?toare, precum acordurile de schimb de informa?ii cu celelalte state membre, ar permite atingerea acestui rezultat.

30 Comisia subliniaz?, în plus, c? Directiva 77/799 permite o asemenea asisten?? între statele membre care, coroborat? cu r?spunderea comun? a reziden?ilor asigura?i, ar face inutil? desemnarea unui reprezentant responsabil.

31 În sfâr?it, Comisia adaug? c? reglementarea na?ional? pune în pericol drepturile institu?iilor ?i ale organismelor de asigurare, introducând dispozi?ii fiscale contrare normelor din Tratatul CE referitoare la principiile liberei circula?ii ?i nediscrimin?rii. Într?adev?r, pe de o parte, aceste institu?ii ?i aceste organisme care au ob?inut o autorizare într?un stat membru, în aplicarea articolului 5 din Directiva 2002/83, ar trebui s? î?i poat? desf??ura activitatea fie în temeiul dreptului de stabilire, fie al libert??ii de a presta servicii în ansamblul Comunit??ii. Pe de alt? parte, acelea?i institu?ii ?i acelea?i organisme stabilite într?un stat membru ar trebui s? fie autorizate, conform articolului 53 alineatul (2) din directiva men?ionat?, s? transfere, în integralitate sau par?ial, portofoliul lor unui cesionar stabilit în Comunitate.

32 Guvernul belgian subliniaz? c?, în urma modific?rilor aduse prin Legea?cadru din 27 decembrie 2005 (*Moniteur belge* din 30 decembrie 2005, p. 57315), prin Decretul regal din 15 februarie 2006 de modificare [a Regulamentului general] (*Moniteur belge* din 2 martie 2006, p. 12463) ?i prin Decretul ministerial din 8 martie 2006 de punere în aplicare a articolului 224 alineatul 3 [din regulamentul men?ionat] (*Moniteur belge* din 21 martie 2006, p. 16249), nu mai exist? obliga?ia de desemnare a unui reprezentant fiscal responsabil pentru întreprinderile de asigurare care nu sunt stabilite în Belgia, dar care î?i au sediul principal pe teritoriul Spa?iului Economic European.

Aprecieria Cur?ii

– Cu privire la admisibilitate

33 Cu titlu preliminar, trebuie s? se arate c?, prin ac?iunea sa, Comisia solicit? Cur?ii s?

constate în special că Regatul Belgiei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 11 alineatul (2) din Directiva 92/96, devenit, după reformare, articolul 53 alineatul (2) din Directiva 2002/83. Cu toate acestea, având în vedere anexa VI la Directiva 2002/83, care conține un tabel de corespondență, trebuie să se arate că articolul 11 alineatul (2) din Directiva 92/96 nu corespunde articolului 53 alineatul (2) din Directiva 2002/83, ci articolului 14 alineatul (1) din aceeași directivă. Trebuie să se constate că, în aceste condiții, Curtea nu este în măsură să cunoască cu certitudine temeiul juridic pe baza căruia trebuie să se pronunțe pentru a aprecia temeinicia acestui motiv.

34 Prin urmare, motivul întemeiat pe încălcarea articolului 11 alineatul (2) din Directiva 92/96, devenit, după reformare, articolul 53 alineatul (2) din Directiva 2002/83, trebuie declarat inadmisibil.

– Cu privire la fond

35 Trebuie amintit că, deși fiscalitatea directă intră în competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea Hotărârea din 30 ianuarie 2007, Comisia/Danemarca, C-150/04, Rep., p. I-1163, punctul 34 și jurisprudența citată).

36 Trebuie, de asemenea, să se amintească faptul că prestațiile de servicii în materie de asigurări constituie servicii în sensul articolului 50 CE și că articolul 49 CE se opune aplicării oricărei norme naționale care, fără o justificare obiectivă, constituie un obstacol în calea posibilității unui prestator de servicii de a-și exercita în mod efectiv această libertate (a se vedea Hotărârea Comisia/Danemarca, citată anterior, punctul 37 și jurisprudența citată).

37 Din perspectiva pieței unice și pentru a permite realizarea obiectivelor acesteia, articolul 49 CE se opune aplicării oricărui normă naționale care conduc la o prestare de servicii între statele membre mai dificilă decât cea realizată exclusiv în interiorul unui stat membru (Hotărârea Comisia/Danemarca, citată anterior, punctul 38 și jurisprudența citată).

38 În plus, din jurisprudența constantă a Curții reiese că articolul 49 CE se opune mai ales oricărei norme naționale de natură a interzice sau a afecta mai mult activitățile prestatorului stabilit în alt stat membru, unde acesta furnizează în mod legal servicii similare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 aprilie 1998, Safir, C-118/96, Rec., p. I-1897, punctul 22, și Hotărârea din 8 septembrie 2005, Mobistar și Belgacom Mobile, C-544/03 și C-545/03, Rec., p. I-7723, punctul 29).

39 În spe??, trebuie s? se constate c?, prin subordonarea, în temeiul articolului 59 din CIR 1992, a deductibilit??ii contribu?iilor de asigurare datorate de angajatori în executarea unei asigur?ri suplimentare pentru limit? de vârst? ?i deces prematur condi?iei ca acestea s? fie v?rsate unei întreprinderi de asigurare sau unui fond de asigurare de pensie stabilit în Belgia ?i prin subordonarea, în temeiul articolelor 145/1 ?i 145/3 din CIR 1992, a reducerii de impozit pentru contribu?iile individuale de asigurare suplimentar? pentru limit? de vârst? ?i deces prematur sau de pensie suplimentar? pl?tite la interven?ia angajatorului prin re?inere din remunera?iile lucr?torului sau la interven?ia întreprinderii prin re?inere din remunera?iile administratorului întreprinderii care nu a încheiat un contract de munc? condi?iei ca aceste contribu?ii s? fie v?rsate unei întreprinderi de asigurare sau unui fond de asigurare de pensie stabilit în Belgia, reglementarea belgian? are ca efect s? fac? libera prestare a serviciilor provenind din alte state membre în materie de asigur?ri mai dificil? decât cea exclusiv intern? Regatului Belgiei. Aceste m?suri sunt de natur? s? îi descurajeze pe titularii de poli?e de asigurare s? subscrie contracte de asigurare la asigur?tori str?ini. Prin urmare, aceste m?suri constituie obstacole în calea liberei prest?ri a serviciilor prev?zute la articolul 49 CE.

40 Aceast? concluzie trebuie s? se aplice de asemenea în ceea ce prive?te articolul 364ter din CIR 1992, potrivit c?ruia sunt supuse impozit?rii capitaluri ?i valori de r?scump?rare transferate unui fond de pensie sau unei întreprinderi de asigurare stabilite în str?in?tate, în timp ce o astfel de impozitare nu este prev?zut? în cazul în care asemenea transferuri sunt efectuate c?tre un fond de pensie sau c?tre o întreprindere de asigurare stabilit? în Belgia. Aceast? m?sur? este, într?adev?r, de natur? s? afecteze mai mult activit??ile prestatorilor de servicii în materie de asigur?ri stabili?i în alt stat membru decât Regatul Belgiei, unde ace?tia furnizeaz? în mod legal astfel de servicii.

41 În sfâr?it, în ceea ce prive?te obliga?ia, prev?zut? la articolul 224/2bis din Regulamentul general, pentru o întreprindere de asigurare stabilit? în alt stat membru de a desemna un reprezentant responsabil în Belgia, trebuie s? se constate c? o asemenea obliga?ie, prin sarcinile ?i prin constrângerile pe care le cauzeaz?, inclusiv pentru întreprinderile care dispun de o autorizare în sensul articolului 5 din Directiva 2002/83, este de natur? s? descurajeze aceste întreprinderi s? î?i ofere serviciile în Belgia. Prin urmare, o asemenea reglementare constituie de asemenea un obstacol în calea libert??ii de a presta servicii.

42 Comisia arat? de asemenea c? Regatul Belgiei nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolului 36 din Acordul privind SEE referitor la libertatea de a presta servicii.

43 Astfel cum prevede articolul 6 din Acordul privind SEE, dispozi?iile acestuia din urm?, în m?sura în care sunt identice din punctul de vedere al con?inutului cu normele corespondente din tratat, precum ?i cu actele adoptate în aplicarea acestuia, se interpreteaz?, în cadrul punerii lor în aplicare, în conformitate cu jurispruden?a relevant? a Cur?ii anterioar? semn?rii acordului men?ionat.

44 Pe de alt? parte, atât Curtea, cât ?i Curtea Asocia?iei Europene a Liberului Schimb (AELS) au recunoscut necesitatea de a veghea ca normele Acordului privind SEE care sunt identice din punctul de vedere al con?inutului cu cele din tratat s? fie interpretate în mod uniform (Hot?rârea Cur?ii din 23 februarie 2006, Keller Holding, C?471/04, Rec., p. I?2107, punctul 48 ?i jurispruden?a citat?, Hot?rârea Cur?ii din 26 octombrie 2006, Comisia/Portugalia, C?345/05, Rec., p. I?10633, punctul 40, ?i Hot?rârea Cur?ii AELS din 12 decembrie 2003, EFTA Surveillance Authority/Iceland, E?1/03, EFTA Court Report, p. 143, punctul 27).

45 Or, trebuie s? se sublinieze c? norma care interzice restric?iile privind libertatea de a presta servicii prev?zut? la articolul 36 din Acordul privind SEE este identic? cu cea stabilit? la articolul 49

CE.

46 În aceste condiții, trebuie să se concluzioneze că reglementarea belgiană în discuție constituie un obstacol în calea libertății de a presta servicii, astfel cum este aceasta prevăzută la articolele 49 CE și 36 din Acordul privind SEE.

47 Cu toate acestea, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că măsurile naționale susceptibile să afecteze sau să facă mai puțin atrăgătoare exercitarea libertăților fundamentale garantate de tratat pot fi admise, cu condiția ca ele să urmărească un obiectiv legitim compatibil cu tratatul, să fie justificate de motive imperative de interes general, să fie adecvate pentru a garanta realizarea obiectivului pe care îl urmăresc și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 martie 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec., p. I-2409, punctul 49, Hotărârea din 7 septembrie 2006, N, C-470/04, Rec., p. I-7409, punctul 40, și Hotărârea Comisia/Danemarca, citată anterior, punctul 46).

48 Or, trebuie să se constate că guvernul belgian invocă o justificare numai în ceea ce privește reglementarea care impune obligația, pentru o întreprindere de asigurare stabilită în alt stat membru, de a desemna un reprezentant responsabil rezident în Belgia. Prin urmare, această justificare trebuie să fie verificată de către Curte. În ceea ce privește totuși celelalte măsuri care fac obiectul motivului invocat de Comisie întemeiat pe încălcarea normei privind libertatea de a presta servicii prevăzută la articolele 49 CE și 36 din Acordul privind SEE, acțiunea Comisiei trebuie să fie chiar de acum considerată fondată, din moment ce nu a fost invocată nicio justificare de către guvernul menționat în ceea ce privește aceste măsuri.

49 Acesta susține că obligația de a desemna un reprezentant responsabil rezident în Belgia este necesară pentru atingerea obiectivului legat de necesitatea de a asigura plata impozitului anual pe contractele de asigurare, a dobânzilor și a amenzilor care ar putea fi datorate în temeiul contractelor referitoare la riscuri încheiate în Belgia subscrise la întreprinderi de asigurare stabilite în alt stat membru. În plus, din moment ce această obligație nu ar avea nicio incidență asupra autorizării unei întreprinderi de asigurare, nici asupra transferului portofoliului său, aceasta nu ar fi disproporționată în raport cu obiectivul urmărit.

50 Potrivit Comisiei, obligația generală și absolută prevăzută la articolul 224/2bis din Regulamentul general, care impune întreprinderilor de asigurare să desemneze un reprezentant responsabil rezident în Belgia, coroborată cu răspunderea solidară a asiguratului care decurge de la articolul 177 punctul 3° din CTAT este o măsură disproporționată care constituie un obstacol în calea liberei prestări a serviciilor de către companiile și instituțiile de asigurare stabilite în alte state membre. Într-adevăr, plata impozitului anual pe contractele de asigurare ar putea fi asigurată prin mijloace mai puțin constrângătoare, precum asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării primelor de asigurare prevăzută prin Directiva 77/799.

51 Pentru a determina dacă obligația, prevăzută la articolul 224/2bis din Regulamentul general, de a desemna un reprezentant responsabil rezident în Belgia este necesară pentru a garanta plata impozitului anual asupra contractelor de asigurare, a dobânzilor și a amenzilor care ar putea fi datorate în temeiul contractelor încheiate în străinătate pentru riscuri situate în Belgia, trebuie să se stabilească dacă acest obiectiv ar putea fi atins prin măsuri mai puțin constrângătoare.

52 În primul rând, în ceea ce privește stabilirea impozitului menționat, trebuie să se constate că articolul 1 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 77/799 prevede schimbul, între autoritățile statelor membre, de orice informații care le pot permite stabilirea corectă a impozitelor pe primele

de asigurare, printre altele a impozitului anual pe contractele de asigurare prevăzut de dreptul belgian.

53 În al doilea rând, în ceea ce privește plata impozitului anual pe contractele de asigurare, trebuie să se sublinieze că, potrivit articolului 50 alineatul (3) din Directiva 2002/83, Regatul Belgiei poate aplica întreprinderilor de asigurare care acoperă angajamente situate pe teritoriul său propriile dispoziții de drept intern cu privire la măsuri de asigurare a colectării impozitelor indirecte și a taxelor parafiscale asupra primelor de asigurare privind contracte referitoare la riscuri situate în acest stat membru.

54 Or, rezultat de la articolul 177 din CTAT că asiguratul este debitor personal al impozitului anual pe contractele de asigurare în cazul în care contractul respectiv a fost subscris la un asigurator care nu este stabilit în Belgia și nu are aici o agenție, o sucursală, un reprezentant sau un sediu oarecare de operațiuni, nici un reprezentant responsabil în sensul articolului 178 din CTAT, iar contractul menționat nu a fost subscris prin intermediul unui broker sau al unui alt intermediar rezident în Belgia.

55 Rezultat că dreptul belgian cuprinde măsuri ce pot să îndeplinească obiectivul asigurării plății acestui impozit care afectează mai puțin libera prestare a serviciilor decât obligația de a desemna un reprezentant responsabil rezident în Belgia.

56 În al treilea rând, în ceea ce privește recuperarea impozitului anual pe contractele de asigurare, trebuie să se constate că Directiva 76/308 precizează că impozitele pe primele de asigurare, printre care, potrivit articolului 3 alineatul (1) a șasea liniuță litera (b) din această directivă, impozitul anual menționat, fac obiectul unei asistențe reciproce pentru recuperarea lor.

57 Rezultat din cele anterioare că Regatul Belgiei dispune de mijloacele necesare pentru recuperarea impozitului anual pe contractele de asigurare. Reiese din aceasta că obligația, pentru întreprinderile de asigurare care nu sunt stabilite în acest stat membru, de a desemna un reprezentant responsabil rezident în Belgia reprezintă mai mult decât ceea ce este necesar pentru a asigura plata acestui impozit și este, așadar, disproporționat față de acest obiectiv.

58 Prin urmare, nu ar putea fi acceptată argumentarea prezentată de guvernul belgian pentru a justifica obligația, prevăzută la articolul 224/2bis din Regulamentul general, de a desemna un reprezentant responsabil în Belgia. Se poate, așadar, concluziona că, în ceea ce privește această obligație, motivul invocat de Comisie întemeiat pe încălcarea normei referitoare la libera prestare a serviciilor prevăzută la articolele 49 CE și 36 din Acordul privind SEE trebuie să fie considerat fondat.

59 Prin urmare, trebuie să se constate că există o încălcare în ceea ce privește aceste din urmă două dispoziții.

60 Având în vedere cele prezentate, trebuie să se constate că, prin menținerea reglementării menționate mai sus, Regatul Belgiei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 49 CE, 36 din Acordul privind SEE și 4 din Directiva 92/96 – după reformare, articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2002/83.

Cu privire la obstacolul în calea liberei circulații a persoanelor

Argumentele părților

61 Potrivit Comisiei, articolul 59 din CIR 1992, în măsura în care subordonează deducerea contribuțiilor de asigurare datorate de angajatori în executarea unei asigurări suplimentare pentru

limit? de vârst? ?i deces prematur condi?iei de a fi v?rsate unei întreprinderi de asigurare sau unei institu?ii de asigurare de pensie stabilite în Belgia, precum ?i articolele 145/1 ?i 145/3 din CIR 1992, în m?sura în care subordoneaz? aceleia?i condi?ii reducerea de impozit pentru contribu?iile individuale de asigurare suplimentar? pentru limit? de vârst? ?i deces prematur sau de pensie suplimentar?, sunt contrare liberei circula?ii a lucr?torilor salaria?i ?i independen?i. Într?adev?r, în cazul în care astfel de lucr?tori care au desf?urat o activitate profesional? în alt stat membru decât Regatul Belgiei, în care au aderat la un sistem de pensii ocupa?ionale, vin s? lucreze în acest din urm? stat membru, contribu?iile pl?tite sistemului men?ionat nu ar putea s? fie deduse sau s? dea na?tere la o reducere de impozit. Totu?i, veniturile rezultate din sistemele men?ionate ar fi impozabile în Belgia în cazul în care lucr?torii men?iona?i sunt reziden?i aici.

62 Tot astfel, Comisia consider? c? impozitarea capitalurilor sau a valorilor de r?scump?rare, în cazul în care sunt transferate unui fond de pensii sau unui organism de asigurare stabilit în str?in?tate, potrivit articolului 364ter din CIR 1992, constituie o restrângere nejustificat? a libert??ii de circula?ie ?i a libert??ii de stabilire a lucr?torilor salaria?i ?i independen?i reziden?i în Belgia care doresc s? se deplaseze în alt stat membru cu scopul de a desf?ura o activitate economic? ?i care, cu această ocazie, vor s? transfere capitalurile men?ionate sau valorile de r?scump?rare men?ionate. Într?adev?r, emigrarea unui rezident belgian în alt stat membru ar constitui nu un „abuz”, ci exercitarea unui drept fundamental recunoscut la articolele 18 CE, 39 CE ?i 43 CE, precum ?i la articolele 28 ?i 31 din Acordul privind SEE.

63 În sfâr?it, Comisia sus?ine c? articolul 364bis din CIR 1992, care creeaz? fic?iunea potrivit c?reia plata sau atribuirea de capitaluri, de valori de r?scump?rare ?i de economisire are loc în ziua care precede mutarea domiciliului contribuabilului sau a sediului averii sale în str?in?tate, constituie o restrângere nejustificat? a libert??ii de circula?ie ?i a libert??ii de stabilire a lucr?torilor salaria?i ?i independen?i, precum ?i a dreptului general de liber? circula?ie a persoanelor, în temeiul articolului 18 CE.

64 În scrisoarea din 30 mai 2006, ca r?spuns la o întrebare a Cur?ii, guvernul belgian a precizat c?, în urma Hot?rârii din 5 decembrie 2003 a Cour de cassation (Curtea de Casa?ie) belgiene, autorit??ile belgiene aplic? dispozi?iile articolului 364bis din CIR 1992 numai în ipoteza în care fie nu a fost încheiat? nicio conven?ie fiscal? de evitare a dublei impuneri, fie o asemenea conven?ie atribuie Regatului Belgiei dreptul de impozitare a venitului. În plus, capitalul ar putea fi impozitat numai din momentul în care este pl?tit sau atribuit în mod efectiv ?i aceasta la cote identice cu cele care se aplic? reziden?ilor belgieni.

Aprecierea Cur?ii

65 Cu titlu preliminar, trebuie amintit c?, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, atât dispozi?iile tratatului referitoare la libera circula?ie a lucr?torilor, cât ?i cele în materie de libertate de stabilire se opun în special ca statul membru de origine s? restric?ioneze libera acceptare ?i, respectiv, desf?urarea unei activit??i profesionale de c?tre unul dintre resortisan?ii s?i în alt stat membru, precum ?i stabilirea în alt stat membru a unuia dintre resortisan?ii s?i sau a unei societ??i constituite în conformitate cu legisla?ia sa (a se vedea în acest sens în special Hot?rârea Comisia/Portugalia, citat? anterior, punctele 17 ?i 18, precum ?i jurispruden?a citat?).

66 În spe??, în ceea ce prive?te, în primul rând, refuzul, pe de o parte, de a acorda un drept la deducerea contribu?iilor de asigurare datorate de angajatori în executarea unei asigur?ri suplimentare pentru limit? de vârst? ?i deces prematur în cazul în care sunt v?rsate unei întreprinderi de asigurare sau unei institu?ii de asigurare de pensie care nu este stabilit? în Belgia, care decurge de la articolul 59 din CIR 1992, ?i, pe de alt? parte, de a acorda, în aplicarea articolelor 145/1 ?i 145/3 din CIR 1992, reducerea de impozit pentru contribu?iile individuale de asigurare suplimentar? pentru limit? de vârst? ?i deces prematur sau de pensie suplimentar?

versate unor organisme stabilite în alte state membre, reglementarea națională are ca efect acordarea unui avantaj fiscal diferit în funcție de locul de încasare a contribuțiilor menționate și este, din acest motiv, de natură să descurajeze lucrătorii salariați și independenți să își exercite dreptul de a circula liber în alt stat membru.

67 Rezultă că articolele 59, 145/1 și 145/3 din CIR 1992 restrâng libera circulație a lucrătorilor salariați, precum și libertatea de stabilire a lucrătorilor independenți, astfel cum sunt acestea garantate de articolele 39 CE și 43 CE.

68 În al doilea rând, trebuie să se constate că, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 59 din concluzii, ficțiunea creată prin articolul 364bis din CIR 1992 urmărește să permită o impozitare la trecerea unei frontiere de către lucrătorii salariați sau independenți.

69 În această privință, declarația autorităților belgiene potrivit căreia articolul 364bis din CIR 1992 nu s-ar aplica în prezența unei convenții fiscale de evitare a dublei impuneri care atribuie dreptul de a impozita venitul celui alt stat contractant, chiar și în cazul în care acest stat nu se folosește de acest drept, nu poate să constituie o executare corectă a obligațiilor care îi revin Regatului Belgiei în temeiul dreptului comunitar.

70 Într-adevăr, chiar dacă, în practică, autoritățile unui stat membru nu aplică o dispoziție națională contrară dreptului comunitar, securitatea juridică impune totuși ca această dispoziție să fie modificată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 martie 2000, Comisia/Italia, C-358/98, Rec., p. I-1255, punctele 16 și 17, precum și Hotărârea din 13 iulie 2000, Comisia/Franța, C-160/99, Rec., p. I-6137, punctul 22).

71 În consecință, trebuie să se considere că articolul 364bis din CIR 1992 împiedică în aceeași măsură libera circulație a lucrătorilor salariați, precum și libertatea de stabilire a lucrătorilor independenți garantate de articolele 39 CE și 43 CE.

72 În ceea ce privește, în sfârșit, motivul întemeiat pe încălcarea, prin articolul 364bis menționat, a dreptului general de liberă circulație a persoanelor, garantat de articolul 18 CE în ceea ce privește persoanele inactive din punct de vedere economic, aceeași concluzie se impune pentru identitate de motive (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 18 iulie 2006, De Cuyper, C-406/04, Rec., p. I-6947, punctele 39 și 40).

73 În al treilea rând, prin impozitarea transferurilor de capitaluri sau de valori de răscumpărare operate de fondul de pensii sau de organismul de asigurare la care au fost constituite în folosul beneficiarului sau al avânzilor cauză ai acestuia către un alt fond de pensii sau către un alt organism de asigurare stabilit în afara Belgiei, articolul 364ter din CIR 1992 descurajează lucrătorii salariați și independenți să se mute în alt stat membru, împiedicându-i să își transfere acolo economiile.

74 Prin urmare, trebuie să se constate că articolul 364ter din CIR 1992 împiedică libera circulație a lucrătorilor salariați, precum și libertatea de stabilire a lucrătorilor independenți garantate prin articolele 39 CE și 43 CE.

75 De asemenea, Comisia arată că, din cauza existenței acelorași dispoziții de drept intern, Regatul Belgiei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE, referitoare la libertatea de circulație a lucrătorilor și la libertatea de stabilire.

76 În această privință, trebuie să se sublinieze că normele care interzic restricțiile la libertatea de circulație și la libertatea de stabilire prevăzute la articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE sunt identice cu cele prevăzute la articolele 39 CE și 43 CE.

77 În aceste condiții, acțiunea Comisiei trebuie să fie considerată de asemenea fondată în ceea ce privește motivul întemeiat pe încălcarea normelor referitoare la libertatea de circulație a persoanelor și la libertatea de stabilire prevăzute în Acordul privind SEE.

78 În consecință, trebuie să se constate că, prin menținerea în vigoare a unei reglementări prin care se refuză acordarea, în conformitate cu articolul 59 din CIR 1992, a dreptului la deducerea contribuțiilor datorate de angajatori sau, în conformitate cu articolele 145/1 și 145/3 din CIR 1992, a reducerii de impozit pentru contribuțiile individuale versate la organisme de asigurare stabilite în alte state membre sau care creează, în conformitate cu articolul 364bis din CIR 1992, o ficțiune juridică sau care impozitează, în conformitate cu articolul 364ter din CIR 1992, capitalurile și valorile de răscumpărare transferate către un fond de pensii sau către un alt organism de asigurare stabilit în afara Belgiei, Regatul Belgiei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE și 43 CE, precum și în temeiul articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE.

79 Întrucât dispozițiile tratatului și ale Acordului privind SEE referitoare la libera circulație a lucrătorilor, la libertatea de stabilire și la libera circulație a persoanelor se opun dispozițiilor naționale prevăzute la punctul precedent din prezenta hotărâre, nu este necesar să se examineze separat această reglementare în lumina articolului 56 CE privind libera circulație a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Comisia/Portugalia, punctul 45, și Comisia/Danemarca, punctul 76).

80 În consecință, trebuie să se constate că:

- prin subordonarea deductibilității contribuțiilor de asigurare datorate de angajatori în executarea unei asigurări suplimentare pentru limită de vârstă și deces prematur condiției, prevăzută la articolul 59 din CIR 1992, ca aceste contribuții să fie versate unei întreprinderi de asigurare sau unui fond de asigurare de pensie stabilit în Belgia;
- prin subordonarea reducerii de impozit pentru economii pe termen lung, acordată în temeiul articolelor 145/1 și 145/3 din CIR 1992 pentru contribuțiile individuale de asigurare suplimentară pentru limită de vârstă și deces prematur sau de pensie suplimentară, plătite la intervenția angajatorului prin intermediul reținerii din remunerațiile lucrătorului sau la intervenția întreprinderii prin reținerea din remunerațiile administratorului întreprinderii care nu a încheiat un contract de muncă, condiției ca aceste contribuții să fie versate unei întreprinderi de asigurare sau unui fond de asigurare de pensie stabilit în Belgia;
- prin prevederea, la articolul 364bis primul paragraf din CIR 1992, că, în cazul în care capitalurile, valorile de răscumpărare și economiile prevăzute la articolul 34 din acest cod sunt plătite sau atribuite unui contribuabil care și-a mutat în prealabil domiciliul sau sediul averii sale în străinătate, plata sau atribuirea este prezumată că a avut loc în ziua care precede această mutare și prin asimilarea cu o atribuire, în temeiul celui de al doilea paragraf al articolului 364bis menționat, a oricărui transfer prevăzută la articolul 34 alineatul 2 punctul 3° din același cod, astfel încât orice asigurator are obligația de a reține un impozit din salariu, potrivit articolului 270 din codul menționat, asupra capitalurilor și asupra valorilor de răscumpărare plătite unui nerezident care a fost, la un moment oarecare, rezident fiscal belgian, în măsura în care acestea din urmă au fost constituite, integral sau parțial, în perioada în care cel interesat era rezident fiscal belgian, deși convențiile fiscale bilaterale încheiate de Regatul Belgiei acordă dreptul de a impozita

asemenea venituri celuilalt stat contractant;

– prin impozitarea, în temeiul articolului 364ter din CIR 1992, a transferurilor de capitaluri sau de valori de r?scump?rare constituite prin intermediul contribu?iilor datorate de angajatori sau al contribu?iilor individuale pentru pensie suplimentar? operate de fondul de pensii sau de organismul de asigurare la care au fost constituite în folosul beneficiarului sau al avânzilor?cauz? ai acestuia c?tre un alt fond de pensii sau c?tre un alt organism de asigurare stabilit în afara Belgiei, în timp ce un asemenea transfer nu constituie o opera?iune impozabil? în cazul în care capitalurile sau valorile de r?scump?rare sunt transferate c?tre un alt fond de pensii sau c?tre un alt organism de asigurare stabilit în Belgia;

– prin impunerea, în temeiul articolului 224/2bis din Regulamentul general, asigur?torilor str?ini care nu au în Belgia niciun sediu de func?ionare s? autorizeze, înainte de a oferi serviciile lor în Belgia, un reprezentant responsabil rezident în această ?ar? care se angajeaz? personal, în scris, fa?? de statul belgian la plata impozitului anual pe contractele de asigurare, a dobânzilor ?i a amenzilor care ar fi putea fi datorate în temeiul contractelor referitoare la riscuri situate în Belgia,

Regatul Belgiei nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE, 43 CE ?i 49 CE, al articolelor 28, 31 ?i 36 din Acordul privind SEE, precum ?i al articolului 4 din Directiva 92/96 – dup? reformare, articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2002/83.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

81 În temeiul articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedur?, partea care cade în preten?ii este obligat?, la cerere, la plata cheltuielilor de judecat?. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Regatului Belgiei la plata cheltuielilor de judecat?, iar acesta din urm? a c?zut în preten?ii, se impune obligarea acestuia la plata cheltuielilor de judecat?.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declar? ?i hot?r??te:

1) – **Prin subordonarea deductibilit??ii contribu?iilor de asigurare datorate de angajatori în executarea unei asigur?ri suplimentare pentru limit? de vârst? ?i deces prematur condi?iei, prev?zut? la articolul 59 din Codul impozitelor pe venituri 1992, consolidat prin Decretul regal din 10 aprilie 1992, astfel cum a fost modificat prin Legea din 28 aprilie 2003 privind pensiile suplimentare ?i regimul fiscal al acestora ?i al anumitor avantaje suplimentare în materie de asigur?ri sociale, ca aceste contribu?ii s? fie v?rsate unei întreprinderi de asigurare sau unui fond de asigurare de pensie stabilit în Belgia;**

– prin subordonarea reducerii de impozit pentru economii pe termen lung, acordat? în temeiul articolelor 145/1 ?i 145/3 din Codul impozitelor pe venituri 1992, astfel cum a fost modificat prin Legea din 28 aprilie 2003, pentru contribu?iile individuale de asigurare suplimentar? pentru limit? de vârst? ?i deces prematur sau de pensie suplimentar?, pl?tite la interven?ia angajatorului prin intermediul re?inerii din remunera?iile lucr?torului sau la interven?ia întreprinderii prin re?inere din remunera?iile administratorului întreprinderii care nu a încheiat un contract de munc?, condi?iei ca aceste contribu?ii s? fie v?rsate unei întreprinderi de asigurare sau unui fond de asigurare de pensie stabilit în Belgia;

– prin prevederea, la articolul 364bis din Codul impozitelor pe venituri 1992, astfel cum a fost modificat prin Legea din 28 aprilie 2003, c?, în cazul în care capitalurile, valorile de r?scump?rare ?i economiile prev?zute la articolul 34 din acest cod sunt pl?tite sau atribuite unui contribuabil care ?i?a mutat în prealabil domiciliul sau sediul averii sale în str?in?tate, plata sau atribuirea este prezumat? c? a avut loc în ziua care preced? această mutare ?i prin asimilarea cu o atribuire, în temeiul celui de al doilea paragraf al articolului 364bis men?ionat, a oric?rui transfer prev?zut la articolul 34 alineatul 2 punctul 3° din acela?i cod, astfel încât orice asigur?tor are obliga?ia de a re?ine un impozit din salariu, potrivit

articolului 270 din codul menționat, asupra capitalurilor și a valorilor de răscurpțare plătite unui nerezident care a fost, la un moment oarecare, rezident fiscal belgian, în măsura în care acestea din urmă au fost constituite, integral sau parțial, în perioada în care cel interesat era rezident fiscal belgian, deși convențiile bilaterale fiscale încheiate de Regatul Belgiei acordă dreptul de a impozita asemenea venituri celuilalt stat contractant;

– prin impozitarea, în temeiul articolului 364ter din Codul impozitelor pe venituri 1992, astfel cum a fost modificat prin Legea din 28 aprilie 2003, a transferurilor de capitaluri sau de valori de răscurpțare constituite prin intermediul contribuțiilor datorate de angajatori sau al contribuțiilor individuale pentru pensie suplimentară operate de fondul de pensii sau de organismul de asigurare la care au fost constituite în folosul beneficiarului sau al avânzilor cauză ai acestuia către un alt fond de pensii sau către un alt organism de asigurare stabilit în afara Belgiei, în timp ce un asemenea transfer nu constituie o operațiune impozabilă în cazul în care capitalurile sau valorile de răscurpțare sunt transferate către un alt fond de pensii sau către un alt organism de asigurare stabilit în Belgia;

– prin impunerea, în temeiul articolului 224/2bis din Regulamentul general privind impozitele asimilate taxelor de timbru instituit prin Decretul regal din 3 martie 1927, astfel cum a fost modificat prin Decretul regal din 30 iulie 1994, asigurătorilor străini care nu au în Belgia niciun sediu de funcționare și autorizeze, înainte de a oferi serviciile lor în Belgia, un reprezentant responsabil rezident în această țară care se angajează personal, în scris, față de statul belgian la plata impozitului anual pe contractele de asigurare, a dobânzilor și a amenzilor care ar putea fi datorate în temeiul contractelor referitoare la riscuri situate în Belgia;

Regatul Belgiei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE, 43 CE și 49 CE, al articolelor 28, 31 și 36 din Acordul privind Spațiul Economic European, precum și al articolului 4 din Directiva 92/96/CEE a Consiliului din 10 noiembrie 1992 de coordonare a actelor cu putere de lege și a actelor administrative privind asigurarea directă de viață și de modificare a Directivelor 79/267/CEE și 90/619/CEE (A treia directivă privind asigurarea de viață) – după reformare, articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2002/83/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 5 noiembrie 2002 privind asigurarea de viață.

2) Respinge acțiunea cu privire la celelalte capete de cerere.

3) Obligă Regatul Belgiei la plata cheltuielilor de judecată.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.