

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

30 de Janeiro de 2007*

No processo C-150/04,

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

Comissão das Comunidades Europeias, representada inicialmente por S. Tams e,
em seguida, por R. Lyal e H. Støvlbæk, na qualidade de agentes, com domicílio
escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

Reino da Dinamarca, representado por J. Molde, na qualidade de agente,

demandado,

* Língua do processo: dinamarquês.

apoiado por

Reino da Suécia, representado por A. Kruse, na qualidade de agente,

interveniante,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, P. Kūris (relator) e E. Juhász, presidentes de secção, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet e A. Ó Caoimh, juízes,

advogada-geral: C. Stix-Hackl,

secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistos os autos e após a audiência de 31 de Janeiro de 2006,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 1 de Junho de 2006,

profere o presente

Acórdão

- 1 Na sua petição, a Comissão das Comunidades Europeias requer ao Tribunal de Justiça que declare que o Reino da Dinamarca não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 39.º CE, 43.º CE, 49.º CE e 56.º CE, ao adoptar e ao manter em vigor um regime de seguros de vida e de pensões que prevê que o direito de deduzir e o direito de excluir do rendimento colectável as contribuições são concedidos às contribuições pagas ao abrigo de contratos celebrados com instituições gestoras de planos de pensões estabelecidas na Dinamarca, quando nenhuma redução fiscal dessa natureza é concedida às contribuições pagas ao abrigo de contratos celebrados com instituições gestoras de planos de pensões estabelecidas noutros Estados-Membros (a seguir «regulamentação em causa»).

Quadro jurídico

A regulamentação comunitária

- 2 O âmbito de aplicação da Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), alterada pela Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992 (JO L 76, p. 1, a seguir «Directiva 77/799»), passou a abranger os impostos indirectos.

3 O primeiro considerando da Directiva 77/799 enuncia:

«Considerando que a prática da fraude e da evasão fiscais para além das fronteiras dos Estados-Membros conduz a perdas orçamentais e a violações do princípio da justiça fiscal e é susceptível de provocar distorções nos movimentos de capitais e nas condições de concorrência, afectando consequentemente o funcionamento do mercado comum;».

4 O artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 77/799 prevê:

«Nos termos da presente directiva, as autoridades competentes dos Estados-Membros trocarão todas as informações que lhes permitam o estabelecimento correcto dos impostos sobre o rendimento e o património [...]»

5 O artigo 8.º dessa directiva precisa:

«1. A presente directiva não impõe a obrigação de promover investigações ou de transmitir informações, quando a legislação ou a prática administrativa do Estado-Membro que deve fornecer as informações não autorizem a autoridade competente a efectuar essas investigações, nem a obter ou utilizar tais informações no próprio interesse desse Estado.

2. A transmissão de informações pode ser recusada quando conduza à divulgação de um segredo comercial, industrial ou profissional ou de um processo comercial, ou de uma informação cuja divulgação seja contrária à ordem pública.

3. A autoridade competente de um Estado-Membro pode recusar a transmissão de informações quando o Estado interessado não se encontre em situação de fornecer informações correspondentes, por razões de facto ou de direito.»

- 6 O artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de Junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado [artigo revogado pelo Tratado de Amesterdão] (JO L 178, p. 5), dispõe:

«Os Estados-Membros suprimirão as restrições aos movimentos de capitais efectuados entre pessoas residentes nos Estados-Membros, sem prejuízo das disposições seguintes. A fim de facilitar a aplicação da presente directiva, os movimentos de capitais são classificados de acordo com a nomenclatura estabelecida no anexo I.»

- 7 A parte X do anexo I da Directiva 88/361, relativa às transferências em execução de contratos de seguros precisa:

«A. Prémios e prestações a título do seguro de vida

[...]

2) Contratos celebrados por companhias de seguro de vida estrangeiras com residentes

[...]»

A regulamentação nacional

- 8 A regulamentação dinamarquesa codificada pela Lei n.º 816, relativa, nomeadamente, à tributação dos planos de pensões (lovbekendtgørelse om beskatningen af pensionsordninger m.v.), de 30 de Setembro de 2003 (*Lovtidende* 2003 A, p. 5522, a seguir «lei relativa à tributação das pensões»), contém disposições relativas à tributação dos planos de pensões, entre os quais os seguros de vida (a seguir «planos de pensões»). Distingue duas categorias de planos de pensões, recebendo cada uma tratamento fiscal diferente. A primeira categoria de planos de pensões está prevista na secção I dessa lei e o seu titular beneficia de vantagens fiscais. A segunda categoria é regulamentada pela secção II A da referida lei e o seu titular não beneficia de qualquer vantagem fiscal.
- 9 No que respeita à primeira categoria de planos de pensões, a lei relativa à tributação das pensões prevê, em substância, a dedutibilidade ou a isenção fiscal das contribuições pagas no quadro de um plano de pensões previsto na secção I dessa lei, independentemente de se tratarem de contribuições relativas a planos subscritos no quadro de uma relação de trabalho ou de contribuições relativas a planos privados subscritos fora do quadro do referido plano.

- 10 As prestações recebidas a título de um plano de pensões referido na secção I da lei relativa à tributação das pensões são tributadas ao nível do beneficiário. As prestações pagas na data do vencimento a título de um plano de pensões com pagamentos periódicos, as prestações concedidas na data de vencimento a título de um plano de pensões com pagamento de um capital e as prestações concedidas por antecipação são tributadas com taxas diferentes.
- 11 A fim de beneficiar das vantagens fiscais previstas no secção I da lei relativa à tributação das pensões, o plano de pensões deve preencher certos requisitos relativos, nomeadamente, à idade da reforma, aos beneficiários autorizados e à natureza das prestações. São, além disso, formuladas exigências no que se refere à instituição gestora de planos de pensões na qual o plano deve ser subscrito. Os planos de pensões devem ser subscritos em companhias de seguro de vida, caixas de pensões e instituições financeiras.
- 12 As companhias de seguros de vida devem:
- estar estabelecidas na Dinamarca, ou
 - exercer a sua actividade de seguro de vida na Dinamarca, através de um estabelecimento estável, e estar autorizadas pela autoridade de controlo do sector financeiro a exercer aí a actividade de seguro de vida, ou
 - exercer a actividade de seguro de vida na Dinamarca, através de uma sucursal, e estar autorizadas noutro Estado-Membro da União Europeia.

13 As caixas de pensões devem:

- estar sujeitas à Lei codificada n.º 148, de controlo das caixas de pensões de empresa (lovbekendtgørelse n.º 148, om tilsyn med firmapensionskasser), de 7 de Março de 2003 (*Lovtidende* 2003 A, p. 953), que pressupõe que estejam estabelecidas na Dinamarca, ou
- estar sujeitas à Lei n.º 453, relativa às actividades financeiras (lov n.º 453, om finansielt virksomhed), de 10 de Junho de 2003 (*Lovtidende* 2003 A, p. 2822), que visa certas caixas de pensões estabelecidas na Dinamarca, bem como as caixas de pensões estrangeiras que exercem a sua actividade na Dinamarca através de uma sucursal, após terem sido autorizadas noutro Estado-Membro da União Europeia.

14 As instituições financeiras devem:

- estar autorizadas pela autoridade de controlo do sector financeiro a exercer a sua actividade na Dinamarca, o que pressupõe que estejam estabelecidas nesse Estado-Membro, ou
- ser uma instituição de crédito que exerça as suas actividades na Dinamarca através de uma sucursal, após ter sido autorizada noutro Estado-Membro da União Europeia.

- 15 No que respeita à segunda categoria de planos de pensões, a secção II A da lei relativa à tributação das pensões, intitulada «Planos de pensões, seguros e outros sujeitos ao imposto sobre o rendimento», contém disposições relativas aos planos de pensões que não preenchem as condições requeridas para serem abrangidas pela secção I dessa lei, bem como aos planos de pensões em relação aos quais o segurado renunciou à tributação em conformidade com essa mesma secção I.
- 16 A referida secção II A compreende os §§ 53 A e 53 B e incide, nomeadamente, sobre os planos de pensões subscritos em instituições gestoras de planos de pensões estrangeiras.
- 17 O § 53 A da lei relativa à tributação das pensões estabelece:

«1. O disposto nos parágrafos 2 a 5 é aplicável a:

- 1) Seguros de vida não abrangidos pelas disposições do capítulo 1;
- 2) Seguros de vida que preenchem as condições do capítulo 1, mas cujo titular, no momento em que subscreveu o seguro, renunciou à tributação em conformidade com as disposições da secção I;
- 3) Planos de pensões, subscritos em caixas de pensões, não abrangidos pelas disposições do capítulo 1;

4) Planos de pensões, subscritos em caixas de pensões, que preenchem os requisitos do capítulo 1, mas cujo beneficiário, no momento em que subscreveu o plano, tenha renunciado à tributação em conformidade com as disposições da secção I; e

5) Seguros de doença e de acidentes cujo titular seja o segurado.

2. Os prémios ou contribuições para os planos de pensões e outros seguros referidos no parágrafo 1 não podem ser deduzidos quando do cálculo do rendimento tributável. No cálculo do rendimento tributável de um trabalhador são tidos em conta os prémios ou contribuições pagos pelo actual ou pelo anterior empregador. [...]

3. No cálculo do rendimento tributável são tidos em conta os rendimentos de seguros de vida e de planos de pensões referidos no parágrafo 1 [...]

[...]

5. As prestações recebidas ao abrigo de planos de pensões ou de outros seguros referidos no parágrafo 1 não são tidas em conta no cálculo do rendimento tributável.»

18 O § 53 B da mesma lei estabelece:

«1. Sem prejuízo do § 53 A, o disposto nos parágrafos 4, 5 e 6 é aplicável aos seguros de vida referidos no § 53 A, parágrafo 1, ponto 1, aos planos de pensões subscritos

em caixas de pensões, referidos no § 53 A, parágrafo 1, ponto 3, e aos seguros de doença e de acidentes referidos no § 53 A, parágrafo 1, ponto 5, se os requisitos estabelecidos nos parágrafos 2 e 3 estiverem preenchidos. O mesmo é válido para os planos de pensões estrangeiros que tenham sido subscritos em instituições financeiras.

2. O plano de pensões ou outros seguros referidos no parágrafo 1 devem ter sido subscritos num momento em que o tomador do seguro ou o beneficiário da pensão não estivesse sujeito ao imposto nos termos do § 1 da lei relativa à retenção do imposto na fonte, ou estivesse sujeito ao imposto nos termos do § 1 da mesma lei, mas, em conformidade com as disposições de uma convenção para evitar a dupla tributação, residisse no estrangeiro, nas Ilhas Faroé ou na Gronelândia.

3. Todas as contribuições para planos de pensões ou outros seguros referidos no parágrafo 1, que tenham sido pagas durante o período em que o tomador do seguro ou o beneficiário da pensão não era tributado nem residia na Dinamarca, devem ter sido deduzidas do rendimento positivo tributável em conformidade com o direito fiscal do Estado onde o interessado era tributado ou residia no momento do pagamento das contribuições, ou devem ter sido pagas por um empregador, de tal modo que, em conformidade com o direito fiscal do Estado onde o tomador do seguro ou o beneficiário era tributado ou residia no momento do pagamento das contribuições, não tenham sido consideradas no cálculo do rendimento tributável do interessado.

4. Aos prémios e às contribuições para planos de pensões ou outros seguros referidos no parágrafo 1 aplica-se o § 53 A, parágrafo 2.

5. No cálculo do rendimento tributável não são tidos em conta os rendimentos de planos de pensões ou outros seguros referidos no parágrafo 1, incluindo os juros e participações nos lucros.

6. As prestações recebidas ao abrigo de planos de pensões ou de outros seguros referidos no parágrafo 1 são tidas em conta no cálculo do rendimento tributável. [...] Estas prestações não são tidas em conta no cálculo do rendimento tributável na medida em que constituam a contrapartida de contribuições que tenham sido pagas pelo tomador do seguro ou pelo beneficiário após ter passado a ser tributado ou a residir na Dinamarca e que não tenham podido ser deduzidas no cálculo do rendimento tributável em conformidade com o parágrafo 4 e com o § 53 A, parágrafo 2.»

- 19 Tendo em conta as considerações precedentes e as explicações fornecidas ao Tribunal de Justiça, pode ser deduzido da regulamentação em causa, em primeiro lugar, que as contribuições para planos de pensões referidos na secção II A da lei relativa à tributação das pensões não beneficiam, portanto, da dedutibilidade nem do direito à isenção.
- 20 Em segundo lugar, o rendimento que decorre da poupança-reforma é tributado enquanto rendimento do capital, em conformidade com o disposto no § 53 A, parágrafo 3, da lei relativa à tributação das pensões. Se o plano de pensões estiver abrangido pelo § 53 B dessa lei, esse rendimento não é, no entanto, tributável.
- 21 Em terceiro lugar, as prestações concedidas a título dos planos de pensões referidos no § 53 A da lei relativa à tributação das pensões estão isentas. As prestações concedidas a título dos planos de pensões referidos no § 53 B dessa lei são tributadas enquanto rendimento pessoal se o tomador de seguro pôde deduzir ou excluir as suas contribuições.
- 22 Em quarto lugar, o § 53 B da lei relativa à tributação das pensões visa os planos de pensões subscritos no estrangeiro por pessoas que, no momento da subscrição, não residiam na Dinamarca. Se o segurado se estabelecer nesse Estado-Membro e nele ainda tiver residência no momento do pagamento da pensão, as prestações concedidas são tributadas nesse Estado. Esse artigo confere à Dinamarca a base jurídica necessária para tributar as prestações pagas a título de planos de pensões estrangeiros, nos casos em que esse Estado-Membro tem o direito de cobrar o imposto, enquanto Estado de residência, por força de uma convenção contra a dupla tributação.

As convenções fiscais contra a dupla tributação

Tributação das prestações concedidas por regimes de pensões de velhice, por força das convenções contra a dupla tributação celebradas pelo Reino da Dinamarca

- 23 O artigo 18.º do modelo de convenção fiscal respeitante ao rendimento e ao património, elaborado pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (a seguir «Convenção OCDE»), enuncia, em substância, que as pensões privadas são, em princípio, tributáveis no Estado de residência do beneficiário.
- 24 O Reino da Dinamarca celebrou convenções com vista a evitar a dupla tributação com numerosos Estados. Essas convenções seguem os princípios da Convenção OCDE e consagram, nomeadamente, o direito de tributar as prestações concedidas por regimes de pensões privados.
- 25 Disposições correspondentes ao artigo 18.º da Convenção OCDE figuram nas convenções celebradas, por um lado, entre o Reino da Dinamarca e, por outro, a República Francesa (Convenção de 8 de Fevereiro de 1957, artigo 13.º), a República da Áustria (Convenção de 23 de Outubro de 1961, alterada pelo Protocolo de 19 de Outubro de 1970, artigo 15.º), o Grão-Ducado do Luxemburgo (Convenção de 17 de Novembro de 1980, artigo 18.º), o Reino dos Países Baixos (Convenção de 1 de Julho de 1996, artigo 18.º) e o Reino de Espanha (Convenção de 3 de Julho de 1972, alterada pelo Protocolo de 17 de Março de 1999, artigo 18.º, n.º 1). Disposição análoga às referidas figura na convenção celebrada com a Confederação Suíça (Convenção de 23 de Novembro de 1973, artigo 18.º).

Dedutibilidade das contribuições para regimes de pensões de velhice estrangeiros, por força das convenções contra a dupla tributação celebradas pelo Reino da Dinamarca

- 26 Algumas das convenções contra a dupla tributação celebradas pelo Reino da Dinamarca permitem aos tomadores de seguro que residam num Estado contratante deduzir dos rendimentos tributáveis nesse Estado as contribuições relativas a planos de pensões subscritos noutro Estado contratante.
- 27 Trata-se das convenções celebradas com o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte (Convenção de 11 de Novembro de 1980, alterada pelo Protocolo de 13 de Outubro de 1996, artigo 28.º, n.º 3), o Reino dos Países Baixos (Convenção de 1 de Julho de 1996, artigo 5.º, n.º 5) e o Reino da Suécia (Acordo adicional de 29 de Outubro de 2003 à Convenção de 23 de Setembro de 1996, artigo 19.º, n.ºs 1 e 3). Disposição correspondente figura na convenção celebrada com a Confederação Suíça (Convenção de 23 de Novembro de 1973, artigo 25.º, n.º 4).

Fase pré-contenciosa

- 28 Nas suas cartas de notificação para cumprir de 5 de Abril de 1991 e de 31 de Julho de 1992, bem como na sua carta de notificação para cumprir complementar de 11 de Abril de 2000, a Comissão chamou a atenção das autoridades dinamarquesas para a incompatibilidade de certas disposições nacionais, relativas à dedutibilidade ou à isenção das contribuições para planos de pensões, quando do cálculo do rendimento tributável, com os artigos 39.º CE, 43.º CE, 49.º CE e 56.º CE.

- 29 Na sequência das respostas do Governo dinamarquês de 12 de Março e 22 de Dezembro de 1992, bem como de 29 de Junho de 2000, e, mais tarde, após ter ouvido as autoridades dinamarquesas nas reuniões de 4 de Novembro de 1997 e de 14 de Janeiro de 2000, a Comissão, em 5 de Fevereiro de 2003, dirigiu a esse governo um parecer fundamentado onde concluía que, ao manter a regulamentação em causa, o Reino da Dinamarca não cumprira as obrigações que lhe incumbiam por força dos referidos artigos.
- 30 Em 15 de Abril de 2003, na sua resposta ao parecer fundamentado da Comissão, o Governo dinamarquês reconheceu que essa regulamentação era susceptível de entravar a livre prestação de serviços, a livre circulação de trabalhadores e a liberdade de estabelecimento, mas invocou que essa legislação não constituía um obstáculo à livre circulação de capitais.
- 31 O Governo dinamarquês considera, no entanto, que as restrições às referidas liberdades são justificadas por razões imperiosas de interesse geral que se prendem com a necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal nacional. Segundo esse governo, as disposições nacionais relativas à tributação das pensões são simétricas, dado que existe uma ligação directa entre a dedutibilidade ou a isenção das contribuições e a tributação das prestações pagas.
- 32 Considerando que as explicações dadas pelo Reino da Dinamarca em resposta ao referido parecer fundamentado não eram satisfatórias, a Comissão decidiu propor a presente acção.
- 33 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 19 de Novembro de 2004, o Reino da Suécia foi admitido a intervir em apoio das conclusões do Reino da Dinamarca.

Quanto à acção

Quanto aos entraves às liberdades

- 34 A título preliminar, deve recordar-se que, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem, todavia, exercer essa competência no respeito do direito comunitário (v., nomeadamente, acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Colect., p. I-2493, n.º 16; de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 32; bem como de 26 de Junho de 2003, Skandia e Ramstedt, C-422/01, Colect., p. I-6817, n.º 25).
- 35 Deve examinar-se se, como alega a Comissão, a regulamentação em causa entrava a livre prestação de serviços, a livre circulação de trabalhadores e de capitais, bem como a liberdade de estabelecimento. O Governo dinamarquês não contesta a existência de um entrave à livre circulação de capitais.
- 36 Com efeito, segundo esse governo, a regulamentação em causa não implica uma limitação directa das transacções transfronteiras relativas aos capitais pagos a instituições gestoras de planos de pensões estrangeiras ou pagos por estas. Trata-se apenas de limitações indirectas resultantes dos entraves que essa regulamentação poderá criar à livre prestação de serviços, à livre circulação de trabalhadores e à liberdade de estabelecimento.
- 37 A este propósito, há, em primeiro lugar, que recordar que as prestações de serviços em matéria de seguros constituem serviços na acepção do artigo 50.º CE e que o artigo 49.º CE se opõe à aplicação de qualquer regulamentação nacional que, sem justificação objectiva, entrave a possibilidade de um prestador de serviços exercer

efectivamente essa liberdade (v., neste sentido, acórdãos de 28 de Abril de 1998, Safir, C-118/96, Colect., p. I-1897, n.º 22; de 3 de Outubro de 2002, Danner, C-136/00, Colect., p. I-8147, n.ºs 25 a 27; bem como Skandia e Ramstedt, já referido, n.ºs 22 a 24).

- 38 Na óptica de um mercado único, e para permitir realizar os objectivos deste, o artigo 49.º CE opõe-se igualmente à aplicação de qualquer regulamentação nacional que tenha por efeito tornar a prestação de serviços entre Estados-Membros mais difícil do que a prestação de serviços puramente interna a um Estado-Membro (v. acórdão Safir, já referido, n.º 23).
- 39 No caso em apreço, para que as instituições gestoras de planos de pensões estabelecidas noutros Estados-Membros possam oferecer no mercado dinamarquês os seus serviços, com os mesmos benefícios fiscais que os propostos pelas instituições gestoras de planos de pensões estabelecidas na Dinamarca, devem ter uma sucursal ou um estabelecimento estável nesse Estado-Membro.
- 40 Quanto ao artigo 49.º CE, há que distinguir duas categorias de situações em que esse requisito é susceptível de exercer um efeito dissuasor. Por um lado, os prestadores de serviço são dissuadidos de vir estabelecer-se na Dinamarca, em razão dos respectivos custos. Tal situação constitui, em si mesma, uma negação dessa liberdade (v., neste sentido, acórdãos de 15 de Janeiro de 2002, Comissão/Itália, C-439/99, Colect., p. I-305, n.º 30, e de 11 de Março de 2004, Comissão/França, C-496/01, Colect., p. I-2351, n.º 65). Por outro lado, os destinatários dos referidos serviços são dissuadidos de subscrever um plano de pensão em instituições gestoras de planos de pensões estabelecidas noutro Estado-Membro, dada a importância que tem, quando da subscrição desse plano, a possibilidade de obterem reduções fiscais a esse título (v. acórdão Danner, já referido, n.º 31).
- 41 Em segundo lugar, no que respeita à livre circulação de trabalhadores, há que salientar que os trabalhadores assalariados que exerceram uma actividade

profissional num Estado-Membro que não o Reino da Dinamarca e que, posteriormente, foram trabalhar para este último Estado-Membro, ou aí estão à procura de emprego, subscreveram normalmente os seus planos de pensão em instituições estabelecidas no primeiro Estado. Daqui resulta que as disposições em causa podem actuar particularmente em detrimento desses trabalhadores que, regra geral, são cidadãos de outros Estados-Membros (v., neste sentido, acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann, C-204/90, Colect., p. I-249, n.º 9, e Comissão/Bélgica, C-300/90, Colect., p. I-305, n.º 7).

42 Ora, no caso em apreço, a concessão de um direito a dedução ou a isenção das contribuições, na condição de se subscrever um plano de pensão numa instituição gestora de planos de pensões estabelecida na Dinamarca, é, pelas diligências e pelos encargos que implica, de molde a dissuadir o segurado de transferir a sua residência para a Dinamarca e, portanto, constitui um entrave à livre circulação de trabalhadores.

43 Em terceiro lugar, pelos mesmos motivos que os expostos anteriormente, deve considerar-se que a regulamentação em causa também entrava a liberdade de estabelecimento, na Dinamarca, de trabalhadores independentes originários de outro Estado-Membro.

44 Com efeito, ao não conceder nenhum direito a dedução ou a isenção das contribuições pagas a instituições gestoras de planos de reforma estabelecidas noutros Estados-Membros, a regulamentação em causa é susceptível de dissuadir os referidos trabalhadores independentes de se estabelecerem na Dinamarca.

45 Tendo em conta o que precede, há que reconhecer que a regulamentação em causa constitui um entrave à livre prestação de serviços, à livre circulação de trabalhadores e à liberdade de estabelecimento.

46 Resulta, todavia, de jurisprudência bem assente que as medidas nacionais susceptíveis de perturbar ou de tornar menos atraente o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado CE podem, todavia, ser admitidas na condição de prosseguirem um objectivo de interesse geral, de serem adequadas a garantir a realização deste e de não irem além do que é necessário para atingir o objectivo que prosseguem (v. acórdão de 7 de Setembro de 2006, N, C-470/04, ainda não publicado na Colectânea, n.º 40).

47 Por conseguinte, há que examinar se os entraves verificados podem ser justificados por razões imperiosas de interesse geral que se prendem, por um lado, como sustenta o Governo dinamarquês, com o objectivo de assegurar a coerência do sistema fiscal nacional e, por outro, como sustenta o Governo sueco, com o objectivo de assegurar a eficácia dos controlos fiscais e, como foi sustentado nomeadamente na audiência, com o objectivo de prevenir o risco de evasão fiscal.

Quanto às justificações invocadas

No que respeita à eficácia dos controlos fiscais e à prevenção da evasão fiscal

— Argumentação das partes

48 Segundo a Comissão, outros meios previstos na Directiva 77/799, como a exigência que onera o contribuinte de fornecer as provas necessárias para apreciar se as condições de dedutibilidade ou de isenção das contribuições estão preenchidas, são suficientes para assegurar a eficácia do controlo fiscal. Esta directiva, como a Directiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de Março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola,

bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros (JO L 73, p. 18; EE 02 F3 p. 46), tal como foi alterada pela Directiva 2001/44/CE do Conselho, de 15 de Junho de 2001 (JO L 175, p. 17), garante a cobrança dos impostos sobre o rendimento noutros Estados-Membros.

49 Durante a audiência, o Governo dinamarquês alegou que, embora o âmbito de aplicação da Directiva 76/308, alterada pela Directiva 2001/44, tenha sido alargado aos impostos directos, nenhuma obrigação nova é imposta às instituições gestoras de planos de pensões estrangeiras no sentido de reterem o imposto devido pelos contribuintes residentes no Estado-Membro em causa. Por esse facto, as condições com base nas quais o Tribunal de Justiça proferiu o acórdão Bachmann, já referido, continuam válidas.

50 Segundo o Governo sueco, a eficácia da Directiva 77/799 é limitada pelo facto de serem os direitos nacionais dos Estados-Membros que determinam as informações de que podem dispor e que são obrigados a transmitir em aplicação dessa directiva. Em particular, como decorre do artigo 8.º da referida directiva, um Estado-Membro não é obrigado a fornecer uma informação que lhe foi pedida, quando a sua legislação lhe proíbe efectuar investigações, coligir ou utilizar essas informações para as suas próprias necessidades, ou quando invocar uma regulamentação sobre a confidencialidade.

— Apreciação do Tribunal de Justiça

51 O Tribunal de Justiça tem decidido no sentido de que a luta contra a evasão fiscal (v. acórdãos de 16 de Julho de 1998, ICI, C-264/96, Colect., p. I-4695, n.º 26; de 8 de Março de 2001, Metallgesellschaft e o., C-397/98 e C-410/98, Colect., p. I-1727, n.º 57; e de 15 de Julho de 2004, Lenz, C-315/02, Colect., p. I-7063, n.º 27) assim como a eficácia dos controlos fiscais (v. acórdãos de 21 de Novembro de 2002, X e Y, C-436/00, Colect., p. I-10829, n.º 51, e de 4 de Março de 2004, Comissão/França,

C-334/02, Colect., p. I-2229, n.ºs 31 e 32) constituem razões imperiosas de interesse geral susceptíveis de justificar regulamentações capazes de restringir as liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado (v., neste sentido, acórdão de 14 de Setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, ainda não publicado na Colectânea, n.º 32).

- 52 A este propósito, há que recordar que a Directiva 77/799 pode ser invocada por um Estado-Membro para obter das autoridades competentes de outro Estado-Membro todas as informações susceptíveis de lhe permitir o estabelecimento correcto dos impostos sobre o rendimento (v. acórdão de 28 de Outubro de 1999, Vestergaard, C-55/98, Colect., p. I-7641, n.º 26) ou todas as informações que julgar necessárias para apreciar o montante exacto do imposto sobre o rendimento devido por um sujeito passivo em função da legislação que aplica (v., neste sentido, acórdão Wielockx, já referido, n.º 26).
- 53 Há que reconhecer, no caso em apreço, que as autoridades dinamarquesas podem controlar se as contribuições foram efectivamente pagas por um contribuinte a uma instituição estabelecida noutro Estado-Membro. Com efeito, nos termos do § 11 C, parágrafos 1 e 3, da Lei codificada n.º 726, relativa ao controlo fiscal (*Bekendtgørelse af skattekontrolløven*), de 13 de Agosto de 2001 (*Lovtidende* 2001 A, p. 4620), as pessoas que subscreveram um plano de pensão no estrangeiro, e que são inteiramente sujeitas ao imposto na Dinamarca, são obrigadas a informar a Administração Fiscal a seu respeito.
- 54 Quanto à circunstância de o artigo 8.º, n.º 1, da Directiva 77/799 não impor a colaboração das autoridades fiscais dos Estados-Membros quando os requisitos que essa disposição enuncia se encontrem preenchidos, não pode justificar a não dedutibilidade ou a não isenção das contribuições pagas no quadro de um plano de pensão. Com efeito, nada impede as autoridades fiscais dinamarquesas de exigirem do interessado as provas que julguem necessárias e, tal sendo o caso, de recusarem a dedução ou a isenção se essas provas não forem fornecidas (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Bachmann, n.ºs 18 e 20, e Comissão/Bélgica, n.ºs 11 e 13).

- 55 Daqui decorre que as dificuldades ligadas à troca de informações à luz da Directiva 77/799, na medida em que esta última não permite verificar eficazmente se os planos de pensões estrangeiros preenchem os requisitos a que a regulamentação em causa subordina a dedutibilidade ou a isenção, não justificam os entraves reconhecidos no n.º 45 do presente acórdão.
- 56 Quanto à eficácia do controlo da tributação das pensões pagas aos tomadores de seguros residentes na Dinamarca, há também que reconhecer que pode ser assegurada por meios menos restritivos da livre prestação de serviços do que a regulamentação em causa, nomeadamente, pela obrigação de os sujeitos passivos apresentarem documentos comprovativos quando solicitem a dedução ou a isenção.
- 57 Com efeito, deve ser observado que, antes de receber uma pensão paga por um regime gerido por uma instituição gestora de planos de pensões estrangeira, o sujeito passivo terá, normalmente, pedido a dedução ou a isenção das respectivas contribuições. Os pedidos de dedução ou de isenção e os elementos comprovativos fornecidos pelos sujeitos passivos por ocasião desses pedidos constituirão, a este respeito, uma fonte útil de informações sobre as pensões que serão posteriormente concedidas a estes últimos.
- 58 Deve, por outro lado, sublinhar-se que só a circunstância de um contribuinte pagar contribuições no quadro de um plano de pensão celebrado com uma instituição estabelecida fora da Dinamarca não pode fundar a presunção geral de evasão fiscal e justificar uma medida fiscal que atenta contra o exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado (v., neste sentido, acórdãos de 26 de Setembro de 2000, Comissão/Bélgica, C-478/98, Colect., p. I-7587, n.º 45, e de 4 de Março de 2004, Comissão/França, já referido, n.º 27).
- 59 À luz de tudo o que precede, os entraves resultantes da regulamentação em causa não podem ser justificados pela eficácia dos controlos fiscais e pela prevenção da evasão fiscal.

No que respeita à coerência do sistema fiscal

— Argumentação das partes

- ⁶⁰ Quanto à existência da coerência do sistema fiscal, a Comissão considera que essa coerência está satisfeita se estiverem preenchidos dois requisitos. Por um lado, deve existir uma ligação directa entre a dedução ou a isenção das contribuições e a tributação das prestações e, por outro, a regulamentação em causa deve prever a possibilidade de se conceder a dedutibilidade ou a isenção das contribuições pagas para um regime de pensões de outro Estado-Membro, salvo se o Estado de residência não puder tributar as prestações concedidas por esse regime.
- ⁶¹ Segundo o Governo dinamarquês, enquanto a regulamentação em causa excluir a tributação das prestações pagas se as contribuições não tiverem sido deduzidas nem isentas, é conforme ao Tratado limitar ou excluir as possibilidades de se deduzir ou de se isentar as contribuições pagas a instituições gestoras de planos de pensões estabelecidas noutros Estados-Membros. As regras dinamarquesas são simétricas porquanto não tributam as prestações pagas quando não concedem direito a dedução ou a isenção das contribuições pagas, mas tributam essas mesmas prestações quando concedem o direito a dedução ou a isenção das referidas contribuições. A coerência do sistema fiscal é igualmente assegurada ao nível de um único e mesmo contribuinte.
- ⁶² Quanto à necessidade de assegurar a coerência do sistema fiscal, a Comissão considera que todos os planos de pensões subscritos em instituições gestoras de planos de pensões estabelecidas noutros Estados-Membros devem beneficiar das mesmas vantagens fiscais que os subscritos na Dinamarca. A tomada em consideração da necessidade de assegurar a coerência do sistema fiscal só poderá ser pertinente nos casos em que o Reino da Dinamarca não tiver o direito de tributar

as prestações pagas. Acrescenta que esse Estado-Membro só perde o direito de tributar essas prestações pagas ao tomador de seguro que reside no seu território, quer o plano de pensão tenha sido subscrito no seu território quer no estrangeiro, se esse tomador de seguro transferir a sua residência para outro Estado-Membro.

63 Segundo o Governo dinamarquês, a incerteza quanto à cobrança do imposto sobre as prestações concedidas pelas instituições gestoras de planos de pensões estrangeiras é o elemento determinante que justifica a necessidade de assegurar a coerência do sistema fiscal. Com efeito, quando ocorra uma mudança de residência do segurado, as autoridades do Estado-Membro ignoram, no momento do pagamento das contribuições, se esse segurado emigrará e, portanto, se, em aplicação de uma convenção contra a dupla tributação, o imposto será pago, não no Estado-Membro em que as contribuições foram pagas e as deduções ou as isenções concedidas mas no novo Estado de residência.

64 O Governo sueco precisa que a coerência do sistema fiscal implica que as autoridades fiscais só admitam a dedutibilidade ou a isenção das contribuições para os planos de pensões dos rendimentos tributáveis se tiverem a certeza de que o capital pago pela instituição gestora de planos de pensões no termo deste plano de pensões será efectivamente tributado.

— Apreciação do Tribunal de Justiça

65 Há que examinar, antes de mais, o argumento do Governo dinamarquês segundo o qual, ao sustentar que a necessidade de assegurar a coerência do sistema fiscal só pode ser invocada nos casos em que o Reino da Dinamarca já não pode tributar as prestações concedidas pelas instituições gestoras de planos de pensões estrangeiras, isto é, nos casos em que os beneficiários dos planos deixam de ter a sua residência na Dinamarca, a Comissão invocou um argumento que não figura na carta de notificação para cumprir nem no parecer fundamentado.

- 66 A este propósito, deve recordar-se que, no âmbito de uma acção por incumprimento, a fase pré-contenciosa tem por finalidade dar ao Estado-Membro em questão a oportunidade, por um lado, de cumprir as suas obrigações decorrentes do direito comunitário e, por outro, de invocar utilmente os seus meios de defesa contra as críticas formuladas pela Comissão (v. acórdão de 26 de Abril de 2005, Comissão/Irlanda, C-494/01, Colect., p. I-3331, n.º 33).
- 67 Além disso, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o parecer fundamentado da Comissão e a acção devem ser fundados em acusações idênticas, sem todavia chegar ao ponto de se impor sempre uma coincidência perfeita (v., neste sentido, acórdão de 9 de Setembro de 2004, Comissão/Grécia, C-417/02, Colect., p. I-7973, n.º 17).
- 68 No caso em apreço, ao deduzir apenas um argumento destinado a apoiar uma das acusações formuladas no parecer fundamentado tendentes a demonstrar que a coerência do sistema fiscal não é suficiente para justificar os entraves às liberdades atrás mencionadas, a Comissão não formulou uma acusação nova nem violou o respeito dos direitos de defesa do Governo dinamarquês.
- 69 Consequentemente, a questão prévia de inadmissibilidade levantada pelo Governo dinamarquês deve ser rejeitada.
- 70 A título da justificação baseada na coerência do sistema fiscal, é ponto assente que a necessidade de preservar essa coerência exige a existência de uma ligação directa entre um benefício fiscal e uma desvantagem correlativa (v. acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Comissão/Bélgica, já referido, n.º 14; de 14 de Novembro de 1995, Svensson e Gustavsson, C-484/93, Colect., p. I-3955, n.º 18; e acórdãos, já referidos, ICI, n.º 29, Vestergaard, n.º 24, bem como acórdão de 26 de Setembro de 2000, Comissão/Bélgica, n.º 35, e acórdão X e Y, n.º 52).

- 71 A este respeito, há que reconhecer que o factor susceptível de atentar contra a coerência do sistema fiscal dinamarquês é a transferência de residência do interessado entre o momento do pagamento das contribuições para um plano de pensão e o do pagamento das prestações correspondentes, e não tanto o facto de a instituição gestora de planos de pensões estar situada noutro Estado-Membro.
- 72 Com efeito, quando um residente na Dinamarca, que subscreveu um plano de pensão numa instituição estabelecida na Dinamarca, beneficia de vantagens fiscais em relação às contribuições pagas no quadro desse plano, e, mais tarde, antes da data do pagamento das prestações, transfere a sua residência para outro Estado-Membro, o Reino da Dinamarca vê-se privado do poder de tributar as prestações correspondentes às contribuições deduzidas ou isentas, pelo menos, quando celebrou com o Estado-Membro, para o qual é transferida a residência do interessado, uma convenção contra a dupla tributação, decalcada da Convenção OCDE. Essa consequência não é, no entanto, em tal hipótese, imputável ao facto de a instituição gestora do plano de pensão estar estabelecida no estrangeiro.
- 73 Ao invés, nada impede o Reino da Dinamarca de exercer o seu poder de tributação em relação a prestações concedidas a um contribuinte ainda residente na Dinamarca no momento dessa concessão, por uma instituição gestora de planos de pensões estabelecida noutro Estado-Membro, em contrapartida de contribuições cuja dedução ou isenção ele autorizou. Só na hipótese de esse contribuinte ter transferido, antes da data do pagamento das prestações, a sua residência para outro Estado-Membro é que o Reino da Dinamarca pode ter dificuldades em tributar as prestações concedidas e que, assim, é violada a coerência do sistema fiscal dinamarquês em matéria de tributação de pensões privadas.
- 74 Daqui decorre que, ao recusar, de uma maneira geral, conceder um benefício fiscal às contribuições pagas a uma instituição de previdência estabelecida noutro Estado-Membro, a regulamentação em causa não pode ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal.

- 75 Resulta do que precede que a regulamentação em causa não pode ser justificada por considerações deduzidas da eficácia dos controlos fiscais e da luta contra a evasão fiscal nem pela necessidade de garantir a coerência do sistema fiscal.
- 76 Opondo-se as disposições do Tratado sobre a livre prestação de serviços, a livre circulação de trabalhadores e a liberdade de estabelecimento à regulamentação em causa, não é necessário examinar em separado essa regulamentação à luz do disposto no artigo 56.º CE, relativo à livre circulação de capitais (v., neste sentido, acórdão de 26 de Outubro de 2006, Comissão/Portugal, C-345/05, ainda não publicado na Colectânea, n.º 45).
- 77 Por conseguinte, há que declarar que o Reino da Dinamarca não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 39.º CE, 43.º CE e 49.º CE, ao adoptar e ao manter em vigor um regime de seguros de vida e de pensões que prevê que o direito a deduzir e o direito à isenção das contribuições só são concedidos às contribuições pagas ao abrigo de contratos celebrados com instituições gestoras de planos de pensões estabelecidas na Dinamarca, quando nenhuma redução fiscal dessa natureza é concedida às contribuições pagas ao abrigo de contratos celebrados com instituições gestoras de planos de pensões estabelecidas noutros Estados-Membros.

Quanto às despesas

- 78 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 Dinamarca e tendo este sido vencido, há que condená-lo nas despesas. Em conformidade com o n.º 4, primeiro parágrafo, do mesmo artigo, o Reino da Suécia, que interveio no processo, suportará as suas próprias despesas.

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

- 1) O Reino da Dinamarca não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 39.º CE, 43.º CE e 49.º CE, ao adoptar e ao manter em vigor um regime de seguros de vida e de pensões que prevê que o direito a deduzir e o direito à isenção das contribuições só são concedidos às contribuições pagas ao abrigo de contratos celebrados com instituições gestoras de planos de pensões estabelecidas na Dinamarca, quando nenhuma redução fiscal dessa natureza é concedida às contribuições pagas ao abrigo de contratos celebrados com instituições gestoras de planos de pensões estabelecidas noutros Estados-Membros.**
- 2) O Reino da Dinamarca é condenado nas despesas.**
- 3) O Reino da Suécia suportará as suas próprias despesas.**

Assinaturas