CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL G. FEDERICO MANCINI

apresentadas em 16 de Outubro de 1985 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. Sois chamados a pronunciar-vos sobre uma acção baseada no artigo 169.° do Tratado CEE e intentada pela Comissão das Comunidades Europeias contra a República Francesa. Esta é acusada de não ter estendido às sucursais e agências abertas em França pelas sociedades de seguros de outros Estados-membros o benefício do crédito de imposto, conhecido por «avoir fiscal», de que gozam as empresas francesas correspondentes. Resultaria desta omissão, e da discriminação que ela comporta, uma violação do artigo 52.° do Tratado.

2. Impõe-se uma referência à legislação francesa. O artigo 205.° do diploma que disciplina a determinação do rendimento tributável (Code général des impôts, adiante designado CGI) estabelece, para as sociedades e outras pessoas colectivas enumeradas no artigo 206.°, «um imposto sobre a totalidade dos lucros ou rendimentos», cuja taxa é de 50 % dos ganhos obtidos. Posteriormente, o artigo 209.° estipula que, para efeitos desse imposto, ter-se-ão em conta «unicamente os lucros realizados pelas empresas que operam em França, bem como aqueles cuja tributação é atribuída à França por uma convenção internacional relativa à dupla tributação.»

Para obviar à dupla tributação que pesa sobre os dividendos distribuídos pelas sociedades — abrangidos, por um lado, pelo imposto a que está sujeita a sociedade que os distribui e, por outro, ao nível dos beneficiários, pelo imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, ou pelo imposto sobre as sociedades, quando são obtidos por pessoas colectivas — o legislador francês previu, a partir de 1965, a concessão de um crédito fiscal em benefício daqueles que recebem dividendos. Para os efeitos do artigo 158.° A do CGI «as pessoas que recebem dividendos distribuídos por sociedades francesas dispõem, a este título, de um rendimento constituído pelas importâncias que recebem da sociedade e por um crédito fiscal representado por um crédito sobre o Tesouro. Este crédito de imposto equivale a metade das quantias efectivamente pagas pela sociedade. Apenas pode ser utilizado na medida em que o rendimento se encontre compreendido na base tributável do imposto sobre o rendimento devido pelo beneficiário. Tal crédito é aceite em pagamento deste imposto e é restituído às pessoas singulares na parte em que o seu montante exceda o do imposto por elas devido». Além disso, o benefício é reservado «às pessoas que têm o seu domicílio efectivo ou a sua sede social em França» (artigo 158.° B), a não ser que a possibilidade de o alargar aos estrangeiros se encontre prevista nas convenções celebradas pela França em matéria de dupla tributação (o artigo 242.° C).

Resulta, pois, dessas normas que são beneficiárias do crédito fiscal as sociedades com sede em França, incluindo as sociedades *affiliate* (filiadas) (é esta, e não o termo «*filiali*», que figura no artigo 52.° do Tratado, a expressão que corresponde, na linguagem jurídica italiana, ao francês «filiales», ao inglês «subsidiaries», ao alemão «Tochtergesellschaften» e ao neerlandês «dochteron-

* Tradução do italiano.

dernemingen») constituídas por sociedades estrangeiras, ao passo que o mesmo crédito não é concedido às agências e sucursais que estas últimas tenham aberto no território francês. Além disso, uma circular de 30 de Julho de 1976 determina que os dividendos distribuídos por sociedades francesas a sociedades estrangeiras, que possuam uma organização estável em França, não podem beneficiar do crédito fiscal, mesmo que façam parte dos rendimentos dessa organização.

A lei de finanças para 1978 (30 de Dezembro de 1977, n.° 77-1467, JORF 1977, p. 6316) prevê, finalmente, que as sociedades de seguros, de resseguros, de capitalização e de poupança possam deduzir do imposto de que são devedoras a totalidade do crédito de imposto, incluindo o crédito fiscal concedido, nos termos do artigo 158.° A do CGI, para os dividendos provenientes dos seus investimentos em acções (artigo 15.°).

3. Convencida de que a diferença de tratamento assim descrita é discriminatória e viola o disposto no artigo 52.° do Tratado, a Comissão deu início ao processo de verificação de incumprimento, por notificação de 29 de Julho de 1981. Na sua resposta (a 30 de Dezembro de 1981) o Governo francês negou que a acusação fosse fundada. A forma jurídica de que se revestem as estruturas auxiliares de uma empresa — afirmou — não é irrelevante do ponto de vista fiscal; pelo contrário, pode ter reflexos ao nível do regime tributário aplicável a essas estruturas. Deste modo, a sociedade «affiliata» de uma empresa estrangeira dispõe de personalidade jurídica e, enquanto sujeito de direito francês, é tratada como «residente», para efeitos fiscais. Em contrapartida, a sucursal e a agência são sedes secundárias da empresa e carecem de autonomia: para efeitos tributários, portanto, são consideradas como «não residentes» no Estado em que operam.

Em suma, concluiu o Governo francês, para beneficiar do crédito fiscal, basta que as empresas de seguros dos vários Estados-membros constituam em França uma sociedade filiada. De qualquer maneira, é evidente que os problemas respeitantes ao regime tributário das sucursais e das agências não podem ser resolvidos com base no disposto no artigo 52.° Só poderão ser resolvidos no quadro de uma aproximação entre as várias legislações fiscais; e, entretanto, deverão ser regulados pelas convenções bilaterais sobre a dupla tributação.

A Comissão não se deixou convencer por estes argumentos. Em sua opinião, a regulamentação francesa deve ser considerada à luz das normas que regulam o direito de estabelecimento. Ora, o artigo 52.° ficaria privado de qualquer sentido se, para beneficiar do crédito de imposto, as sociedades estrangeiras fossem obrigadas a constituir sociedades filiadas, em lugar de operarem com agências e sucursais. Acrescente-se que a não concessão do benefício a estas últimas é tanto menos justificável quanto, sob todos os outros aspectos tributários e, especialmente, no que diz respeito à determinação do rendimento colectável, elas são equiparadas às sociedades francesas (parecer fundamentado de 4 de Maio de 1983).

Na sua réplica de 6 de Julho de 1983, o Governo francês negou ainda que o CGI criasse obstáculos à liberdade de estabelecimento. Com efeito, justamente por serem consideradas não residentes, as sucursais e agências de sociedades estrangeiras evitam os encargos tributários a que estão sujeitas as pessoas colectivas (constituição, transformação, fusão, cisão, dissolução); logo, é destituído de fundamento considerá-las desfavorecidas em relação às sociedades francesas. E isto não é tudo. Uma vez que a acusação da Comissão diz respeito somente às agências ou sucursais de sociedades de seguros, a reforma que esta pretende seria discri-

minatória em relação aos organismos análogos de sociedades estrangeiras que operam em campos diferentes da actividade de seguros. Em todo o caso, a França está disposta a examinar o problema levantado pela Comissão no quadro de acordos bilaterais. Às convenções que já a vinculam aos parceiros comunitários, poderiam juntar-se, assim, protocolos que regulassem a extensão do crédito fiscal, numa base de reciprocidade.

Nem mesmo esta promessa, contudo, induziu a Comissão a modificar o seu propósito. Em 19 de Julho de 1983, esta decidiu recorrer a este Tribunal, nos termos do segundo parágrafo do artigo 169.° Datada de 30 de Novembro, a acção deu entrada na Secretaria do Tribunal em 12 de Dezembro.

4. A acção articula-se em duas acusações: as referidas modalidades de concessão do *avoir fiscal* violam o disposto no artigo 52.° do Tratado, porque constituem: a) uma discriminação em relação às sociedades estrangeiras; b) uma restrição indirecta à liberdade de estabelecimento secundário. O argumento invocado em apoio da primeira imputação parte de um exemplo: para um mesmo dividendo de 100 FF, observa a Comissão, uma sociedade que tenha sede em França paga 25 FF a título de imposto sobre as sociedades [(150 × 50 %) — 50], enquanto a agência ou sucursal de uma sociedade constituída em outro Estado-membro é obrigada a pagar 50 FF (100 × 50 %).

Logo, apesar de exercerem a mesma actividade, as sociedades de direito francês gozam de um regime fiscal diferente daquele que é reservado às sociedades estrangeiras que operam através de agências ou sucursais; e esta diferença de tratamento contraria o segundo parágrafo do artigo 52.°, que dispõe que a liberdade de estabelecimento inclui « ... a constituição e a gestão de empresas ... nas condições definidas pela legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais.»

Com efeito, por um lado, essa diferença de tratamento é baseada na nacionalidade; por outro, sujeita a gestão das sociedades estrangeiras a condições seguramente menos vantajosas. Assim, por não beneficiarem do crédito de imposto, estas sociedades serão obrigadas a fixar prémios mais altos que os praticados pelas concorrentes francesas. Isto porque, segundo a regra denominada «da congruência», os seus investimentos serão menos lucrativos do que os realizados pelas sociedades que tenham sede em França.

Detenhamo-nos sobre o segundo ponto que suscitou muitas controvérsias. De acordo com o disposto no artigo 15.° da primeira das directivas, que coordena as disposições respeitantes ao acesso à actividade de seguro directo, que não o de vida, e ao seu exercício (JO 1973, L 228, p. 3; EE 06, fasc. 01, p. 143), qualquer Estado-membro, em cujo território uma empresa exerça a sua actividade, deve obrigar esta última a constituir reservas técnicas suficientes. Tais reservas «devem estar representadas por activos equivalentes, congruentes e localizados em cada país de exploração». Os Estados-membros podem atenuar, contudo, a regra da «congruência», isto é, a obrigação de representar os compromissos exigíveis em determinada moeda através de activos expressos ou realizáveis nessa mesma moeda» [artigo 5.°, alínea b)].

As modificações introduzidas na legislação francesa para a pôr em conformidade com a mencionada directiva fizeram com que as sociedades de seguros fossem obrigadas a conservar activos exigíveis em moeda francesa. E é precisamente a este respeito que,

segundo a Comissão, se evidencia a discriminação de que são objecto as agências e as sucursais das sociedades estrangeiras. Com efeito, enquanto para as sociedades francesas é lícito adquirir acções e obrigações estrangeiras, variando, deste modo, a composição da sua carteira de acordo com a evolução do mercado financeiro, as agências ou sucursais estrangeiras não podem possuir acções de sociedades estrangeiras, devido à regra da congruência; e, uma vez que lhes não interessa investir em acções francesas, por estarem excluídas do «crédito fiscal», só lhes restam as obrigações. O artigo 158.° B do CGI restringe, portanto, a escolha dos investimentos mobiliários por parte das sociedades estrangeiras e, também neste aspecto, viola o princípio da igualdade na gestão das empresas, contido no segundo parágrafo do artigo 52.°

A outra acusação é de mais simples apresentação. O primeiro parágrafo do artigo 52.°, como se sabe, proíbe qualquer restrição à liberdade de estabelecimento relativa «à criação de agências, sucursais ou filiais (*rectius*: filiadas) pelos nacionais de um Estado-membro estabelecidos no território de outro Estado-membro». Ora, a Comissão afirma que o sistema de concessão do crédito fiscal, e os efeitos por ele determinados, induzem as sociedades de seguros estrangeiras a constituir filiadas, de preferência a agências ou sucursais. Assim, o seu direito de estabelecimento é, indirectamente, restringido.

5. Em resposta às acusações da Comissão, o Governo francês apresenta uma defesa articulada em sete argumentos principais, que me proponho examinar pela seguinte ordem:

1) a manutenção em vigor do regime em causa é justificada pela falta de harmonização no sector fiscal;

2) enquanto não se proceder a esta, o problema só pode ser resolvido no âmbito de acordos bilaterais;

3) o facto de as agências e sucursais de sociedades estrangeiras serem excluídas do benefício acima referido é igualmente justificado pelo perigo de evasão fiscal em larga escala;

4) as desvantagens suportadas pelas agências e sucursais são amplamente compensadas pelas vantagens de que dispõem, em relação às sociedades de direito francês, nos domínios fiscal e financeiro;

5) longe de se basearem na nacionalidade, as diferenças de tratamento, entre agências ou sucursais e sociedades filiadas, são a consequência de factores objectivos, e, em especial, da distinção, existente em todos os sistemas fiscais, entre «residente» e «não residente»;

6) visto que podem constituir sociedades filiadas, as empresas estrangeiras gozam, plenamente, do direito de estabelecimento secundário;

7) o acolhimento dos pedidos apresentados pela Comissão teria efeitos discriminatórios em relação às empresas que exercem actividades em sectores diferentes do dos seguros.

Desde já, devo dizer que, na minha opinião, apenas um destes argumentos (precisamente, o sexto) é verdadeiramente convincente. Como procurarei demonstrar, os demais não atingem os seus objectivos.

6. O Governo demandado afirma, em primeiro lugar, que o sistema do crédito fiscal pode ser mantido enquanto as leis dos Estados-membros, relativas aos impostos sobre as pessoas colectivas, não estiverem completamente harmonizadas. A tese não convence, conforme se conclui da jurisprudência do Tribunal respeitante às relações entre os artigos 30.° e 100.° do Tratado. Chamo a atenção, particularmente, para as observações contidas no acórdão de 9 de Dezembro de 1981 (no processo 193/80, Comissão/ /Itália, Recueil 1981, p. 3019):

«O princípio fundamental da unidade do mercado e o seu corolário, a livre circulação de mercadorias, não podem ser subordinados, em nenhum caso, ao requisito prévio da aproximação das leis nacionais, pois esta condição obrigatória esvaziaria de conteúdo aquele princípio. Aliás, os artigos 30.° e 100.° prosseguem objectivos diferentes. O primeiro tem por fim eliminar imediatamente... todas as restrições quantitativas à importação de mercadorias, bem como todas as medidas de efeito equivalente, ao passo que a finalidade do segundo é permitir... que sejam reduzidos os obstáculos de qualquer natureza, resultantes das disparidades entre as disposições (nacionais)» (n.° 17).

Tais observações, ao que me parece, aplicam-se perfeitamente ao nosso caso, em que está em causa um princípio não menos importante que o contido no artigo 30.°: a liberdade de estabelecimento. Assim, também este princípio e, com ele, a proibição de discriminação dele decorrente, não estão sujeitos ao «requisito prévio» da aproximação entre as leis nacionais. Mais concretamente, os atrasos do legislador comunitário não suspendem a obrigação, que incumbe aos Estados, de aplicar os seus regimes fiscais de modo não discriminatório.

7. Passo ao segundo argumento, que tem mais a forma de uma proposta. O Governo francês afirma que, para resolver este problema, bastaria celebrar actos adicionais às convenções bilaterais sobre a dupla tributação já existentes, que vinculam a França aos seus parceiros comunitários. Nestes protocolos, contudo, a extensão do crédito de imposto deveria efectuar-se com base na reciprocidade. Desta forma, o benefício seria atribuído às sociedades estrangeiras na medida em que o mesmo fosse reconhecido às sociedades francesas com sedes secundárias no Estado-membro contratante.

A tese é inaceitável, porque, como estabeleceu o acórdão de 25 de Outubro de 1979, (no processo 159/78, Comissão/Itália, Recueil 1979, p. 3247), o âmbito de aplicação do artigo 52.° não pode ser limitado por nenhuma cláusula de reciprocidade. A lei aduaneira italiana continha uma norma segundo a qual a licença de despachante aduaneiro era concedida aos cidadãos italianos e aos cidadãos do Estado estrangeiro «que confira... igual tratamento aos nacionais italianos». O Tribunal considerou-a incompatível com o artigo 52.° justamente porque não previa excepções em benefício dos nacionais comunitários.

Tão-pouco se pode alegar, em defesa do regime em causa, que este compense a ausência de um benefício análogo em favor das agências e das sucursais francesas constituídas em outros Estados-membros. Como faz notar a Comissão, este argumento foi invocado por um organismo luxemburguês de segurança social para justificar uma discriminação quanto à livre prestação de serviços. Replicou-se-lhe — e o Tribunal acolheu esta tese — que, na apreciação das violações do direito comunitário, se deve

prescindir de elementos que lhe são estranhos como, quando se trate de um acto discriminatório, a sua aptidão para compensar uma discriminação alheia (acórdão de 3 de Fevereiro de 1982, nos processos apensos 62 e 63/81, Seco/EVI, Recueil 1982, p. 223).

É bastante frágil, igualmente, a observação de que o Governo francês não poderia ampliar a concessão do benefício do crédito fiscal sem perturbar o equilíbrio estabelecido nas já referidas convenções sobre a dupla tributação. Pode-se-lhe objectar que, de acordo com os artigos 234.° e 5.° do Tratado CEE, as convenções internacionais concluídas após a entrada em vigor deste último não podem prever disposições incompatíveis com as suas normas. Também não pode ser esquecido o princípio que afirma a primazia do direito comunitário; este exclui, com efeito, que a eficácia de uma norma do Tratado esteja subordinada à norma interna, em que se traduz, de acordo com o artigo 55.° da Constituição francesa, um acordo internacional ratificado e publicado.

8. O terceiro argumento alude ao perigo das evasões fiscais que se seguiriam à abolição da medida em questão. Diz-se que, no caso de possuírem acções francesas, as sociedades estrangeiras seriam levadas a inscrevê-las nos activos das agências e das sucursais que operam em França, unicamente para beneficiarem do crédito fiscal sobre a distribuição dos dividendos.

Mas esta tese também carece de fundamento. A Comissão demonstrou, de maneira convincente, que, longe de implicar uma diminuição de rendimento fiscal para o Estado francês, a hipótese formulada pelo Governo demandado resultaria num aumento da carga fiscal para as sociedades estrangeiras. Com efeito, supondo-se que as acções francesas são conservadas na sede principal da sociedade, os dividendos correspondentes estariam sujeitos a uma dedução de 15 %, ou seja, a taxa média prevista nas convenções bilaterais em que o crédito fiscal não é extensivo aos não residentes. Se, pelo contrário, as mesmas acções fossem inscritas nos activos das sucursais e das agências, os dividendos seriam atingidos pelo imposto sobre as sociedades que, após dedução do crédito fiscal, se eleva a 25 %.

9. Mas o argumento a que o Governo francês atribui maior importância é o quarto. Segundo afirma, a Comissão sustentou que o regime em causa é desfavorável para as sociedades estrangeiras que operam através de agências e sucursais, no que respeita aos prémios e aos investimentos. O Governo demandado alega que estas desvantagens são inexistentes; e, ainda que não o fossem, seriam mais que compensadas, pelas vantagens de que, do ponto de vista fiscal e financeiro, usufruem essas empresas em relação às sociedades francesas e às filiadas de sociedades estrangeiras. Em todo o caso, se efectivamente querem ser tratadas da mesma forma que as sociedades francesas, basta que as empresas estrangeiras renunciem à abertura de sedes secundárias, constituindo, em seu lugar, uma sociedade filiada.

A primeira afirmação é exacta e a própria demandada acabou por reconhecê-lo. Com base em dados estatísticos precisos, o Governo francês demonstrou que as mencionadas agências e sucursais não são, de forma alguma, obrigadas a praticar prémios mais elevados; para mais, se o fizessem, seriam rapidamente excluídas do mercado e não

existe o menor indício de tal perspectiva. Depois, no que diz respeito aos investimentos, a demandada sublinhou que a legislação francesa é muito menos restritiva do que a Comissão afirma. Com efeito, limita-se a fixar uma percentagem mínima de obrigações que as sociedades seguradoras que operam em França devem conservar, a título de representação dos compromissos regulamentados, ao mesmo tempo que não prevê a percentagem máxima autorizada para a posse de acções e das outras formas de activos, como representação desses compromissos. É lícita, além disso, a detenção de acções estrangeiras, contanto que estejam cotadas numa bolsa francesa, e as estatísticas de 1981 provam que 55 % dos valores mobiliários possuídos pelas agências e sucursais eram constituídos, justamente, por títulos desse tipo.

Pelo contrário, a segunda parte do argumento francês carece de fundamento. Chama-se a atenção para o facto de que, precisamente por serem desprovidas de autonomia jurídica, as agências e sucursais não estão sujeitas aos múltiplos impostos que incidem sobre as vicissitudes por que passa a sociedade. Pode-se facilmente objectar, contudo, que não podem ser colocados no mesmo plano os encargos cobrados anualmente, como o imposto sobre as sociedades, e os tributos que são exigidos apenas no momento em que a sociedade é constituída. Da mesma forma, a isenção prevista quanto às entradas de capital das agências e das sucursais não pode ser considerada como uma vantagem concedida a estes organismos, conforme é demonstrado pelo disposto no n.° 1 do artigo 2.° da directiva de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre os aumentos de capital (JO 1969, L 249, p. 25; EE 09, fasc. 01, p. 22), nos termos do qual «as operações sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital serão tributadas unicamente no Estado-membro, em cujo território se encontra situada a sede da direcção efectiva da sociedade de capitais, no momento em que se efectuem essas operações».

Também não pode ser admitido o terceiro argumento desenvolvido pela França. De facto, criar uma sociedade filiada é geralmente mais oneroso que abrir uma agência ou sucursal, se não por outro motivo, pelo menos porque a primeira obriga a gastos (capital social mínimo, fundo de garantia, etc.) que as segundas, para as quais basta a inscrição no registo do comércio, estão longe de exigir. Acrescente-se que a constituição de uma sociedade filiada, com personalidade e solvabilidade próprias, de certo modo oculta o prestígio das sociedades de seguros com sede no estrangeiro. Pelo contrário, no caso das sedes secundárias, esse distanciamento não se verifica, o que lhes permite beneficiar directamente da reputação da sociedade-mãe.

10. Passo ao quinto argumento. Como salienta o Governo francês, o princípio da igualdade não impede que situações semelhantes sejam tratadas de maneira diferente, se a diferença for objectivamente justificável (acórdãos de 8 de Outubro de 1980, processo 180/79, Überschär, Recueil 1980, p. 2747; 16 de Outubro de 1980, no processo 147/79, Hochstrass, Recueil 1980, p. 3005). Esta é exactamente a situação no caso presente. O regime diferente a que estão sujeitas, por um lado, as sociedades filiadas e, por outro, as agências e sucursais nada tem a ver com a nacionalidade desses organismos. Baseia-se antes na distinção, objectiva e reconhecida pela ordem jurídica de quase todos os Estados-membros, entre sujeito «residente» e «não residente».

A Comissão perfilha uma opinião diversa. Afirma que, do mesmo modo que a nacionalidade para as pessoas singulares, o lugar da sede social é utilizado em França para apurar se as sociedades estão sujeitas à ordem jurídica nacional; infere-se daí que o facto de as tratar diferentemente de acordo

com o lugar «França ou outro Estado-membro» equivale a discriminá-las em função da sua nacionalidade. A discriminação, na verdade, não é explícita; pelo contrário, é cuidadosamente dissimulada. Mas, como foi dito no acórdão de 12 de Fevereiro de 1974, no processo 152/73, Sotgiu, (Recueil 1974, p. 153), isso não é suficiente para afastar a sua incompatibilidade com o Tratado.

Concordo com a Comissão sobre a natureza discriminatória do regime em causa. No entanto, a tese que acabo de resumir deixa-me perplexo, assim como, voltando ao tema do parágrafo anterior, duvido que seja realmente útil pesar as vantagens e desvantagens de que gozam ou que oneram as sociedades de direito francês e as agências ou sucursais das sociedades estrangeiras. Para alcançar o objectivo prosseguido pela Comissão existe uma via mais directa, que tem como ponto de partida os critérios de determinação do imposto francês sobre as sociedades. Devo lembrar que, para os efeitos deste imposto, ter-se-ão em conta «unicamente os lucros realizados pelas empresas que operam em França» (artigo 209.° do CGI). Deste modo, a nacionalidade da empresa, o lugar da sede, a natureza dos benefícios e o país em que estão investidos são irrelevantes. A sujeição ao tributo em questão é regida por um único critério: o princípio da territorialidade. Além disso, aplica-se de modo perfeitamente simétrico: o imposto incide sobre as sociedades estrangeiras, em relação às actividades que exercem em França, e isenta as sociedades francesas, relativamente às actividades desenvolvidas no estrangeiro.

Finalmente, no que respeita à matéria colectável, as sociedades francesas e as sedes secundárias das empresas estrangeiras recebem igual tratamento. O mesmo não ocorre em relação ao cálculo do imposto. De facto, como se sabe, o crédito fiscal, que do ponto de vista prático corresponde a um reembolso parcial, é concedido às sociedades que tenham a sua sede social em França (artigo 158.° B do CGI), ao passo que os não residentes são excluídos desse benefício. Quais são as razões dessa excepção? Foi Valéry Giscard d'Estaing quem as revelou, ao apresentar, como ministro das Finanças e dos Assuntos Económicos, o projecto da lei que introduziu a reforma de 12 de Julho de 1965. Disse ele com efeito: «A nossa intenção foi de que este esforço do orçamento do Estado francês se dirigisse, quer aos próprios franceses, quer aos residentes em França. É claro que não excluimos que, através de convenções adequadas, que deverão ser objecto de negociações, esta vantagem possa ser alargada aos nacionais de outros países que adoptem uma posição semelhante à nossa ...» E ainda «Antes de alargar a nacionais de outros países as reduções concedidas devemos, assim, assegurar-nos de que os franceses residentes nesses países podem beneficiar das mesmas vantagens, na base da reciprocidade» (JORF, Débats Assemblée nationale, 11.5.1965, p. 1233).

Tudo se torna agora claro: na raiz do regime em análise encontra-se a convicção, cuja falta de fundamento, no âmbito do direito comunitário, já ficou demonstrada (ver *supra*, n.° 7), de que o crédito fiscal apenas é concedido às sociedades de outros Estados-membros na medida em que tais Estados o reconheçam às sociedades francesas. Por outro lado, visto que as sociedades de ambos os tipos estão sujeitas ao mesmo critério de determinação do imposto, é óbvio que o referido regime afecta a «gestão das empresas», no sentido de tornar mais onerosa a das sociedades estrangeiras que operam com sedes secundárias. Não há dúvida pois, pelo menos quanto a este aspecto, que

o mesmo regime viola o princípio da igualdade de condições, estabelecido pelo segundo parágrafo do artigo 52.° do Tratado.

11. Como vimos, a Comissão censura a regulamentação francesa pelo facto de criar não apenas uma discriminação, mas também uma restrição indirecta ao estabelecimento secundário das empresas estrangeiras. Com efeito, uma vez preenchidos os requisitos referidos no artigo 58.°, essas empresas são livres de escolher a forma jurídica para exercer o direito que lhes é conferido pelo artigo 52.°; e é justamente esta liberdade que é limitada pelo sistema em causa, ao desencorajar, pela sua exclusão do benefício do crédito fiscal, a constituição de agências e de sucursais.

O Governo demandado alegou que esta tese era infundada, e eu sou da mesma opinião. Discriminação e restrição de estabelecimento são fenómenos distintos e o facto de um deles poder ser provocado por uma determinada medida não implica necessariamente que deva ocorrer o mesmo em relação ao outro. Assim, o facto de desencorajar as agências e sucursais pode ser um aspecto do tratamento discriminatório dado às sociedades estrangeiras, mas não afecta o seu direito de se estabelecerem em França. De acordo com o artigo 52.°, este direito implica a eliminação das restrições à «abertura de agências, sucursais ou filiais (*rectius*, sociedades filiadas)»: ora, a meu ver, esta fórmula não pode ser interpretada no sentido de que as três formas de estabelecimento secundário se devam sujeitar a um regime absolutamente idêntico no domínio fiscal ou noutros domínios.

12. O último argumento do Governo francês tem, por assim dizer, natureza «reconvencional»: se desse acolhimento aos pedidos que lhe fez a Comissão — alega — a França iria discriminar as agências e sucursais das sociedades estrangeiras que operam em outros sectores, diferentes dos seguros.

A Comissão, por sua vez, esclareceu os motivos que a induziram a actuar unicamente no terreno dos seguros. São de três ordens: as queixas que lhe foram dirigidas pelas empresas de seguros; o seu interesse numa aplicação efectiva do direito de estabelecimento no sector em questão, exclusivamente pelo efeito dinamizador que teria sobre a aproximação das legislações; a importância que este problema reveste para as sociedades de seguros relativamente à regra da «congruência» e à obrigação de constituir reservas técnicas. Aliás, acrescenta a instituição, se o Tribunal vier a admitir a tese por ela apresentada, a França acabará por tornar o crédito de imposto extensivo a *todas* as sedes secundárias das sociedades estrangeiras que operam no seu território. Na previsão de semelhante efeito, no entanto, não se pode vislumbrar, como faz o Governo demandado, qualquer modificação do objecto do recurso que diz respeito somente às discriminações de que são vítimas as empresas de seguros.

Confesso que estas observações não me convencem de modo algum; isto é, não dissipam a impressão de que, ao limitar a sua própria intervenção ao domínio dos seguros, a Comissão fez de uma mosca um elefante. Do ponto de vista formal, todavia, as mesmas não dão o flanco a críticas. Em especial, está fora de questão que estejamos perante uma modificação do objecto do recurso, susceptível de pôr em dúvida a sua admissibilidade. As acusações formuladas na fase pré-contenciosa e as que constam da acção têm, efectivamente, um conteúdo idêntico.

13. Por todas as considerações aqui feitas, concluo propondo que seja dado provimento ao recurso interposto pela Comissão das Comunidades Europeias contra a República Francesa, através do requerimento entregue em 12 de Dezembro de 1983. Sugiro, portanto, que o Tribunal declare que, ao não tornar o crédito fiscal, de que beneficiam as sociedades de seguros francesas, extensivo às agências e sucursais constituídas em França por sociedades com sede em outros Estados-membros, a República Francesa violou o princípio de não discriminação previsto no segundo parágrafo do artigo 52.° do Tratado CEE.

Com base no critério aplicável à parte vencida no processo, o Governo demandado deve ser condenado nas despesas do processo.