

Downloaded via the EU tax law app / web

Arrêt de la Cour
Processo C-39/04

Laboratoires Fournier SA

contra

Direction des vérifications nationales et internationales

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo tribunal administratif de Dijon)

«Restrições à livre prestação de serviços – Legislação fiscal – Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas – Crédito fiscal à investigação»

Conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs apresentadas em 9 de Dezembro de 2004

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 10 de Março de 2005

Sumário do acórdão

Livre prestação de serviços – Restrições – Legislação fiscal – Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas – Regulamentação nacional que reserva às operações de investigação realizadas nesse Estado-Membro o benefício do crédito fiscal à investigação – Inadmissibilidade – Justificação – Inexistência

(Artigo 49.º CE)

O artigo 49.º CE opõe-se a uma legislação de um Estado-Membro que reserva apenas às operações de investigação realizadas no território desse Estado-Membro o benefício de um crédito fiscal à investigação.

Com efeito, essa legislação baseia-se, ainda que indirectamente, no local do estabelecimento do prestador de serviços e é, portanto, susceptível de constituir um entrave às actividades transfronteiriças deste último. Ela não pode ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal, de promover a investigação ou a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais.

(cf. n.os 18, 20, 23, 24, 26, disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)
10 de Março de 2005(1)

«Restrições à livre prestação de serviços – Legislação fiscal – Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas – Crédito fiscal à investigação»

No processo C-39/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo tribunal administratif de Dijon (França), por decisão de 30 de Dezembro de 2003, entrado no

Tribunal de Justiça em 2 de Fevereiro de 2004, no processo
Laboratoires Fournier SA

contra

Direction des vérifications nationales et internationales,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),,

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J. P. Puissochet, S. von Bahr (relator), J. Malenovský e U. Lõhmus, juizes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,

secretário: K. Sztranc, administradora,

vistos os autos e após a audiência de

28 de Outubro de 2004,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Laboratoires Fournier SA, por B. Eme, avocat,

– em representação do Governo francês, por C. Jurgensen-Mercier, na qualidade de agente,

– em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e C. Giolito, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 9 de Dezembro de 2004,

profere o presente

Acórdão

1 O presente pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 49.º CE para efeitos da apreciação de uma legislação nacional que institui um mecanismo de crédito fiscal à investigação reservado às operações de investigação efectuadas em França.

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a sociedade Laboratoires Fournier SA (a seguir «Laboratoires Fournier»), sociedade de direito francês, à direction des vérifications nationales et internationales da direction générale des impôts du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (Direcção das Verificações Nacionais e Internacionais da Direcção-Geral dos Impostos do Ministério da Economia, das Finanças e da Indústria, a seguir «direction des vérifications») a respeito das correcções notificadas por esta última na sequência da recusa de um crédito fiscal à investigação de que haviam beneficiado os Laboratoires Fournier a título do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.

A legislação nacional

3 Nos termos do artigo 244.º quater B do code général des impôts (Código Geral dos Impostos, a seguir «code général»), na versão em vigor à data dos factos do processo principal:

«I. As empresas industriais e comerciais ou agrícolas tributadas pelo seu lucro real podem beneficiar de um crédito fiscal igual a 50% do excedente das despesas de investigação efectuadas durante um ano em relação à média das empresas da mesma natureza, actualizadas em função do aumento de preços no consumo, com exclusão do tabaco, efectuadas nos dois anos precedentes [...]»

4 O artigo 49.º septies H do anexo III ao code général previa, na versão em vigor à data dos factos do processo principal:

«Dão direito ao crédito fiscal mencionado no artigo 244.º quater B do code général des impôts as despesas correspondentes a operações realizadas em França.»

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

5 Decorre da decisão de reenvio que os Laboratoires Fournier, cuja actividade é o fabrico e a venda de especialidades farmacêuticas, confiaram, através de subempreitadas, numerosas missões de investigação a centros de investigação estabelecidos em diversos Estados?Membros e tiveram em conta as correspondentes despesas no cálculo do seu crédito fiscal à investigação relativo aos anos de 1995 e 1996.

6 Em 1998, os Laboratoires Fournier foram objecto de uma verificação que incidiu sobre a sua contabilidade relativa a esses mesmos anos.

7 No termo dessa verificação, foram notificadas aos referidos laboratórios correcções, com base nos artigos 244.º quater B do code général e 49.º septies H do anexo III do referido código, uma vez que a direction des vérifications rejeitou as despesas acima mencionadas apresentadas pelos Laboratoires Fournier para efeitos da determinação do crédito fiscal à investigação. Foram aplicados a estes laboratórios montantes de imposto resultantes das liquidações suplementares relativas ao período em causa no processo principal.

8 Os Laboratoires Fournier apresentaram uma reclamação respeitante a essas liquidações. Esta reclamação foi indeferida em 25 de Julho de 2001.

9 Os Laboratoires Fournier interpuseram então recurso para o tribunal administratif de Dijon, em 8 de Setembro de 2001, requerendo a anulação dos montantes resultantes das liquidações suplementares do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas decorrentes das correcções que lhes foram notificadas, bem como dos juros de mora.

10 O órgão jurisdicional de reenvio sublinha que os Laboratoires Fournier alegaram que os artigos 244.º quater B do code général e 49.º septies H do anexo III do referido código violam as disposições do artigo 49.º CE.

11 Segundo esse órgão jurisdicional, a direction des vérifications sustenta que, no seu acórdão de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann (C?204/90, Colect., p. I?249), o Tribunal de Justiça admitiu a inobservância do artigo 49.º CE com o objectivo de garantir a coerência do regime fiscal de cada Estado?Membro.

12 Nestas condições, o tribunal administratif de Dijon decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«[A]s disposições [dos artigos 244.º quater B do code général e 49.º septies H do anexo III do mesmo código], na medida em que reservam às operações de investigação realizadas em França o benefício do crédito fiscal à investigação, são contrárias ao disposto no artigo 49.º [CE][?] [E]m caso de resposta afirmativa a esta questão, [...] a condição de realização em França das operações de investigação justifica-se pelo princípio da coerência do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, permitindo assim a inobservância do disposto no artigo 49.º [CE] [?].»

Quanto às questões prejudiciais

13 Com as suas duas questões, que devem ser examinadas conjuntamente, o órgão jurisdicional nacional pergunta, no essencial, se o artigo 49.º CE se opõe a uma legislação de um Estado?Membro que reserva apenas às operações de investigação realizadas no seu território o benefício de um crédito fiscal à investigação.

14 Embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados?Membros, estes devem 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, e de 15 de Julho de 2004, Weidert e Paulus, C?242/03, ainda não publicado na Colectânea, n.º 12).

15 Ora, a legislação de um Estado?Membro, como a que está em causa no processo principal, ao reservar o benefício de um crédito fiscal à investigação às operações de investigação realizadas

no referido Estado?Membro, sujeita as prestações de serviços que constituem a actividade de investigação a um regime fiscal diferente consoante sejam executadas noutros Estados?Membros ou no Estado?Membro em causa (v., neste sentido, acórdão de 28 de Outubro de 1999, Vestergaard, C?55/98, Colect., p. I?7641, n.º 21).

16 Uma legislação desta natureza comporta uma diferença de tratamento baseada no local de execução da prestação de serviço, contrária ao artigo 49.º CE.

17 O Governo francês alega, porém, que esta diferença de tratamento decorre directamente do princípio da territorialidade do imposto, expressamente reconhecido pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer (C?250/95, Colect., p. I?2471, n.º 22), e, por conseguinte, não se pode considerar que a mesma comporte uma discriminação ostensiva ou disfarçada proibida pelo Tratado CE.

18 Todavia, no processo que deu lugar a este último acórdão, o Tribunal de Justiça examinou a compatibilidade de disposições fiscais nacionais aplicáveis às empresas residentes e não residentes com as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento, enquanto no litígio que está na origem do presente processo a questão reside em analisar a compatibilidade com o Tratado de disposições fiscais nacionais que beneficiam as empresas instaladas num Estado?Membro em contrapartida de prestações de serviços efectuadas, por conta das mesmas, apenas nesse Estado?Membro. Disposições deste tipo são contrárias ao artigo 49.º CE, pois baseiam-se, ainda que indirectamente, no local do estabelecimento do prestador de serviços e são, portanto, susceptíveis de constituir um entrave às actividades transfronteiriças deste último.

19 Importa, contudo, apreciar se a desigualdade de tratamento que essas disposições comportam é susceptível de se justificar à luz das disposições do Tratado em matéria de livre prestação de serviços.

20 A este respeito, é verdade que, nos acórdãos Bachmann, já referido n.º 28, e de 28 de Janeiro de 1992, Comissão/Bélgica (C?300/90, Colect., p. I?305, n.º 21), o Tribunal de Justiça reconheceu que a necessidade de garantir a coerência do regime fiscal pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado. Contudo, posteriormente, o Tribunal de Justiça precisou que, nos processos que deram lugar aos referidos acórdãos, existia uma relação directa, na esfera do mesmo contribuinte sujeito ao imposto sobre os rendimentos, entre a faculdade de deduzir cotizações de seguros dos rendimentos tributáveis e a posterior tributação dos montantes pagos pelas seguradoras em execução dos contratos de seguro de velhice e por morte, relação essa que era necessário preservar a fim de salvaguardar a coerência do regime fiscal em causa (v., nomeadamente, acórdãos de 14 de Novembro de 1995, Svensson e Gustavsson, C?484/93, Colect., p. I?3955, n.º 18, e de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C?319/02, ainda não publicado na Colectânea, n.º 42). Quando não existe essa relação directa, o argumento da coerência do regime fiscal não pode ser invocado (v., nomeadamente, acórdão Weidert e Paulus, já referido, n. os 20 e 21).

21 Ora, numa situação como a que está em causa no processo principal, não existe qualquer relação directa dessa natureza entre, por um lado, o imposto geral sobre o rendimento das pessoas colectivas e, por outro, um crédito fiscal correspondente a uma parte das despesas de investigação efectuadas por uma empresa.

22 O Governo francês sustenta, porém, que a legislação nacional em causa no processo principal se justifica pelo objectivo de promover a investigação e pela necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais.

23 Embora não se possa excluir, como alega o referido governo, que a promoção da investigação e do desenvolvimento constitua uma razão imperiosa de interesse geral, não é menos verdade que a mesma não pode justificar uma medida nacional como a que está em causa no processo principal, que nega o benefício de um crédito fiscal à investigação a qualquer operação de investigação não efectuada no Estado?Membro em causa. Efectivamente, uma legislação dessa natureza é directamente contrária ao objectivo da política comunitária no domínio da investigação e do desenvolvimento tecnológico, que, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, CE, consiste, nomeadamente, em «reforçar as bases científicas e tecnológicas da indústria comunitária e

fomentar o desenvolvimento da sua capacidade concorrencial internacional». O n.º 2 deste mesmo artigo precisa, em especial, que, para o efeito, a Comunidade «apoiará os [...] esforços de cooperação [das empresas], tendo especialmente por objectivo dar[?]hes] a possibilidade de explorarem plenamente as potencialidades do mercado interno, através, nomeadamente, [...] da eliminação dos obstáculos jurídicos e fiscais a essa cooperação».

24 A eficácia dos controlos fiscais constitui uma razão imperiosa de interesse geral susceptível de justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado (v., designadamente, acórdão Futura Participations e Singer, já referido, n.º 31). Assim, um Estado-Membro está autorizado a aplicar medidas que permitam a verificação, de forma clara e precisa, do montante das despesas dedutíveis nesse Estado a título de despesas de investigação (v. acórdão de 8 de Julho de 1999, Baxter e o., C-254/97, Colect., p. I-4809, n.º 18).

25 Ora, uma legislação nacional que impeça de forma absoluta o contribuinte de provar que as despesas relativas às actividades de investigação realizadas noutros Estados-Membros o foram efectivamente e que respeitam os critérios prescritos não pode ser justificada invocando a eficácia dos controlos fiscais. Com efeito, não se pode excluir *a priori* que o contribuinte esteja em condições de fornecer provas pertinentes que permitam às autoridades fiscais do Estado-Membro de tributação verificar, de forma clara e precisa, a realidade e a natureza das despesas de investigação efectuadas noutros Estados-Membros (v. acórdão Baxter e o., já referido, n. os 19 e 20).

26 Deve, por conseguinte, responder-se às questões colocadas que o artigo 49.º CE se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que reserva apenas às operações de investigação realizadas no território desse Estado-Membro o benefício de um crédito fiscal à investigação.

Quanto às despesas

27 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para apresentar observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

O artigo 49.º CE opõe-se a uma legislação de um Estado-Membro que reserva apenas às operações de investigação realizadas no território desse Estado-Membro o benefício de um crédito fiscal à investigação.

Assinaturas

1 – Língua do processo: francês.