

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

F. G. JACOBS

apresentadas em 9 de Dezembro de 2004<sup>1</sup>

1. O presente processo suscita a questão de saber se a legislação de um Estado-Membro, que reserva para as operações de investigação realizadas nesse Estado-Membro o benefício do crédito de imposto para investigação, é compatível com o direito comunitário.

preços ao consumidor, efectuadas durante os dois anos precedentes [...] »

3. Nos termos do artigo 49.º *septies* H do anexo III do referido código:

### A legislação nacional

«Dão direito ao crédito de imposto referido no artigo 244.º *quarter* B do code général des impôts as despesas correspondentes a operações realizadas em França.»

2. Nos termos do artigo 244.º *quarter* B do code général des impôts:

### Os factos e as questões submetidas

«I. As empresas industriais e comerciais ou agrícolas tributadas de acordo com o seu lucro real podem beneficiar de um crédito de imposto de 50% do excedente das despesas de investigação efectuadas durante um ano em relação à média das despesas da mesma natureza, actualizadas pelo aumento de

4. A SA Laboratoires Fournier (a seguir «Fournier»), uma sociedade estabelecida em França cuja actividade é o fabrico e a venda de especialidades farmacêuticas, atribuiu a centros de investigação em diversos Estados-Membros várias missões de investigação e teve em conta as despesas correspondentes para o cálculo do seu crédito de imposto para investigação para os anos de 1995 e 1996. O

1 — Língua original: Inglês.

serviço verificador recusou essas despesas com o fundamento que a investigação não se tinha realizado em França. A Fournier apresentou reclamação, invocando que essas disposições violam o disposto no artigo 49.º CE. Essa reclamação foi indeferida.

Examinarei em segundo lugar se essa restrição se poderá justificar.

### O âmbito de aplicação do artigo 49.º CE

5. Consequentemente, a Fournier recorreu para o Tribunal Administratif de Dijon, que solicitou ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse a título prejudicial sobre as seguintes questões: (i) se as disposições em questão, na medida em que reservam para as operações de investigação realizadas em França o benefício do crédito de imposto para investigação, são contrárias ao disposto no artigo 49.º CE e (ii) se, em caso de resposta afirmativa a esta questão, a condição de realização em França das operações de investigação se justifica pelo princípio da coerência do imposto sobre as sociedades.

6. Foram submetidas observações escritas pela Fournier e pela Comissão, que, juntamente com o Governo francês, estiveram representadas na audiência.

7. Vou examinar em primeiro lugar se as disposições em causa, no sentido em que restringem o benefício do crédito de imposto para a investigação à investigação realizada em França, caem na alçada do artigo 49.º CE.

8. O Governo francês admite que a legislação trata de forma diversa os contribuintes consoante o lugar onde o serviço é prestado, o que pode resultar em detrimento dos prestadores de serviços de outros Estados-Membros. Alega, no entanto, que a diferença de tratamento decorre directamente do princípio da territorialidade fiscal, que o Tribunal de Justiça reconheceu expressamente no seu acórdão Futura<sup>2</sup>, e que, portanto, não cai na alçada do âmbito de aplicação do artigo 49.º CE.

9. No seu acórdão Futura, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 43.º CE não se opõe a que um Estado-Membro faça depender o transporte de perdas anteriores, solicitado por um contribuinte que tem uma sucursal no seu território sem aí ter estabelecido a sua residência, da condição de as perdas estarem em relação económica com os rendimentos obtidos pelo contribuinte nesse Estado, desde que os contribuintes residentes não sejam objecto de um tratamento mais favorável. Mais especifica-

<sup>2</sup> — Acórdão de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer (C-250/95, Colect., p. I-2471, n.º 22).

mente, o Tribunal de Justiça afirmou que a condição de as perdas estarem economicamente relacionadas com os rendimentos obtidos nesse Estado era uma emanação do princípio da territorialidade em direito fiscal e não podia, portanto, ser considerada como implicando uma discriminação, ostensiva ou dissimulada, proibida pelo Tratado.

10. O Governo francês entende que o raciocínio seguido pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão Futura a respeito da liberdade de estabelecimento pode ser transposto para a matéria da livre prestação de serviços. O facto de o crédito de imposto em causa nos presentes autos só poder ser concedido quando as operações de investigação sejam realizadas em França decorre do princípio da territorialidade fiscal. O regime fiscal exige a existência de uma relação económica entre as despesas de investigação e a actividade económica sujeita ao imposto sobre as sociedades. A sua coerência seria afectada se as operações de investigação realizadas no estrangeiro conferissem o direito a um crédito de imposto em França apesar de não terem sido aí tributadas.

11. É relevante, em meu entender, que o Tribunal tenha, no seu acórdão Futura, considerado compatíveis com as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento as normas fiscais nacionais aplicáveis tanto a sociedades residentes como não residentes. Não estou convicto de que a

aplicação do princípio da territorialidade feita pelo Tribunal de Justiça nesse acórdão possa ser transposta tão facilmente para um caso como o presente, que diz respeito às repercussões das normas fiscais internas sobre os fornecedores de serviços de outros Estados-Membros. Essas normas tratam mais favoravelmente uma empresa residente que tenha contratado serviços prestados no interior do Estado-Membro em questão do que uma empresa residente que tenha contratado serviços prestados a partir de outro Estado-Membro. Assentam, assim e ainda que indirectamente, no lugar onde se encontra estabelecido o prestador de serviços e são, consequentemente, susceptíveis de restringir as operações transfronteiriças; donde decorre que estão em manifesto conflito com o artigo 49.º CE.

12. Com base numa análise idêntica, o advogado-geral G. Tesouro concluiu, nas conclusões apresentadas no processo na origem do acórdão Safir<sup>3</sup>, que normas internas que sujeitam a uma imposição fiscal os prémios pagos pelos segurados que subscrevam contratos de seguro de vida com companhias não estabelecidas no país, ao passo que os prémios das apólices emitidas pelas companhias aí estabelecidas não estão sujeitos a essa imposição, são contrárias ao artigo 49.º CE, apesar do argumento, avançado pelos Estados-Mem-

3 — Acórdão de 28 de Abril de 1998, Safir (C-118/96, Colect., p. I-1897, n.º 20 a 25 das conclusões).

bro interessado e por dois outros que intervieram no processo, de que a legislação em causa dava aplicação ao princípio da territorialidade fiscal. O advogado-geral afirmou, em particular, que «a tese segundo a qual a legislação em causa se furta, em virtude do princípio da territorialidade fiscal, à proibição mencionada no artigo [49.º CE] revela-se completamente destituída de fundamento». Embora o Tribunal de Justiça não tenha apreciado expressamente esse argumento, declarou que essa legislação era incompatível com o artigo 49.º CE.

13. Por conseguinte, entendo que a abordagem seguida pelo Tribunal de Justiça no acórdão Futura não pode ser transposta para o caso em apreço.

14. Também se pode realçar que, no acórdão Futura, uma premissa essencial da fundamentação do Tribunal de Justiça — e uma condição explícita para a aplicação do princípio invocado pela França no presente processo — foi de que os contribuintes residentes não recebam um tratamento mais favorável do que os contribuintes não residentes. No caso em apreço, pelo contrário, a essência da legislação em causa é que os contribuintes que utilizem centros de investigação nacionais recebem um tratamento mais favorável do que aqueles que utilizem centros de investigação estabelecidos noutros Estados-Membros.

15. À luz do anteriormente exposto, não considero, portanto, que aquela legislação escape à alçada do âmbito de aplicação do artigo 49.º CE por força do princípio da territorialidade fiscal.

16. A Fournier e a Comissão alegam ainda que, por analogia com o enunciado no acórdão Baxter<sup>4</sup>, a legislação é contrária ao artigo 49.º CE, pois que cria uma «barreira fiscal» que, ao dissuadir as empresas estabelecidas em França de utilizarem centros de investigação situados noutros Estados-Membros, obsta à prestação transfronteiriça de serviços.

17. Eu concordo que o acórdão Baxter fornece uma analogia extremamente próxima. O respectivo processo versava sobre a compatibilidade com a liberdade de estabelecimento prevista no artigo 43.º CE da legislação francesa que aplicava um imposto a empresas do sector farmacêutico ao mesmo tempo que permitia a dedução de despesas incorridas com investigação realizada exclusivamente em França. As recorrentes nesse processo, sociedades filiais francesas de empresas-mãe estabelecidas noutros Estados-Membros, alegaram que a

4 — Acórdão de 8 de Julho de 1999, Baxter e o. (C-254/97, Colect., p. I-4809).

legislação instaurava uma discriminação entre laboratórios franceses com actividades de investigação realizadas principalmente em França e laboratórios estrangeiros cujas principais unidades de investigação se situavam fora de França.

18. O Tribunal de Justiça declarou que o abatimento fiscal em causa no processo principal se revelava susceptível de actuar mais especificamente em detrimento das empresas com sede principal noutros Estados-Membros e que operassem em França através de estabelecimentos secundários: eram tipicamente aquelas que, na maioria dos casos, teriam desenvolvido a respectiva actividade de investigação fora do território daquele Estado-Membro. Aplicando o princípio de que de as regras de igualdade de tratamento consagradas no artigo 43.º CE proibem, não apenas as discriminações ostensivas baseadas na nacionalidade (ou na sede no que se refere às sociedades), mas também todas as formas dissimuladas de discriminação que, através da aplicação de outros critérios de distinção, conduzem, de facto, ao mesmo resultado, o Tribunal de Justiça declarou que a legislação era contrária à liberdade de estabelecimento<sup>5</sup>.

19. De igual modo, é manifesto no caso em apreço que a legislação em causa favorece as

empresas estabelecidas em França que aí realizam actividades de investigação e desencoraja essas empresas de utilizarem centros de investigação situados noutros Estados-Membros. Esse tratamento fiscal diferenciado irá inevitavelmente ter como consequência directa restringir a prestação de serviços àquelas empresas por centros de investigação estabelecidos noutros Estados-Membros; e este facto parece, além do mais, ser aceite pela França. O Tribunal de Justiça tem constantemente declarado que o artigo 49.º CE exige, não só a eliminação de qualquer discriminação contra o prestador de serviços estabelecido noutro Estado-Membro em razão da sua nacionalidade, mas também a supressão de qualquer restrição quando seja susceptível de tornar menos atractivas as actividades do prestador estabelecido noutro Estado-Membro, onde preste legalmente serviços análogos<sup>6</sup>.

20. Como anteriormente explanado, o acórdão Safir<sup>7</sup> considerou uma legislação semelhante como sendo contrária ao artigo 49.º CE. Mais concretamente, no acórdão Vestergaard<sup>8</sup>, o Tribunal de Justiça declarou que a regulamentação de um Estado-Membro que torna mais difícil a dedução, para efeitos fiscais, dos encargos relativos à participação em cursos de formação profissional organizados no estrangeiro do que a dos encargos correspondentes a esses cursos organizados no referido Estado-Membro, comporta uma diferença de trata-

5 — N.ºs 10, 13 e 21 do acórdão, remetendo para o acórdão de 13 de Julho de 1993, *Commerzbank* (C-330/91, Colect., p. I-4017, n.º 14).

6 — Acórdão de 9 de Julho de 1997, *Parodi* (C-222/95, Colect., p. I-3899, n.º 18).

7 — Já referido na nota 3.

8 — Acórdão de 28 de Outubro de 1999, *Vestergaard* (C-55/98, Colect., p. I-7641).

mento baseada no local de fornecimento da prestação dos serviços, que é proibida pelo artigo 49.º CE.

21. Concluo, por conseguinte, que as disposições em causa, na medida em que restringem o benefício do crédito de imposto para investigação às operações de investigação realizadas em França, caem na alçada do âmbito de aplicação do artigo 49.º CE e, sem prejuízo das possíveis justificações que serão a seguir examinadas, são contrárias ao disposto nesse artigo.

### As possíveis justificações

22. Constitui jurisprudência constante que a livre prestação de serviços, enquanto princípio fundamental do Tratado, só pode ser limitada por regulamentações justificadas por razões imperativas de interesse geral, cuja aplicação deve ser adequada para garantir a realização do objectivo que a mesma prossegue e não deve ultrapassar o necessário para atingir esse objectivo<sup>9</sup>.

23. Foram invocadas no caso em apreço três justificações possíveis:

24. Em primeiro lugar, o tribunal nacional questiona se a legislação se justifica, nos termos do princípio enunciado nos acórdãos *Bachmann*<sup>10</sup> e *Comissão/Bélgica*<sup>11</sup>, pela necessidade de preservar a coerência do regime francês do imposto sobre as sociedades.

25. Os acórdãos *Bachmann* e *Comissão/Bélgica*, que constituem os únicos casos em que essa justificação foi permitida, diziam respeito à questão de saber se uma legislação nacional que condicionava a dedutibilidade fiscal das contribuições para as pensões de reforma e os seguros de vida do facto de serem pagas no Estado-Membro em causa era compatível com o artigo 39.º CE, que consagra a livre circulação dos trabalhadores. O Tribunal de Justiça foi manifestamente muito influenciado pela relação ou o elo directo entre a dedutibilidade das contribuições e a sujeição ao imposto dos montantes pagos pelas seguradoras nos termos dos contratos de pensão de reforma ou de seguro de vida, o que significava que a perda de rendimentos resultantes da dedução das contribuições para o seguro de vida do rendimento total tributável era compensada pela tributação aplicada às pensões, anuidades e montantes de capital pagos pelas seguradoras, e declarou que essas disposições se justificavam pela necessidade de assegurar a coerência do regime fiscal do qual faziam parte.

9 — V., a título de exemplo, acórdão de 23 de Novembro de 1999, *Arblade e o.* (C-369/96 e C-376/96, Colect., p. I-8453, n.ºs 34 e 35, e acórdãos aí referidos).

10 — Acórdão de 28 de Janeiro de 1992, *Bachmann* (C-204/90, Colect., p. I-249).

11 — Acórdão de 28 de Janeiro de 1992, *Comissão/Bélgica* (C-300/90, Colect., p. I-305).

26. Desde que foram proferidos esses acórdãos, houve numerosas tentativas, por parte dos Estados-Membros, de alegar que disposições fiscais específicas se justificavam pelo princípio da coerência fiscal. O Tribunal de Justiça repetidamente declarou que, para que um argumento baseado numa justificação dessa natureza possa vingar, há que demonstrar a existência de uma relação directa entre o benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício através de determinada cobrança<sup>12</sup>. Em todos os casos, com excepção de dois, o Tribunal de Justiça rejeitou o argumento avançado por não existir essa relação directa; naqueles dois, o Tribunal declarou, em todo o caso, que a legislação era incompatível, porquanto não era necessária à preservação da coerência do regime fiscal nacional<sup>13</sup>.

27. No presente processo, as empresas farmacêuticas sujeitas ao imposto francês sobre as sociedades têm o direito de deduzir as despesas com a investigação realizada em França. Não existe qualquer relação directa entre a dedução e a cobrança do imposto sobre as sociedades no sentido anteriormente descrito.

28. Portanto, não considero que a legislação em causa possa ser justificada por referência ao princípio da coerência do imposto sobre as sociedades.

29. Em segundo lugar, o Governo francês alegou na audiência que a legislação se justificava pelo facto de promover a investigação e o desenvolvimento.

30. O Tribunal de Justiça optou por uma abordagem casuística para rejeitar as razões relacionadas com o interesse público que são susceptíveis de justificar os entraves à livre prestação de serviços decorrentes das regulamentações nacionais. O facto de a promoção da investigação e do desenvolvimento não ter sido até à data considerada uma justificação possível não é, portanto, necessariamente significativo<sup>14</sup>.

31. Como a Comissão referiu na audiência, o objectivo subjacente à promoção da investigação deverá claramente consistir no encorajamento da excelência; a excelência, no entanto, não se restringe necessariamente apenas aos centros de investigação franceses. Não vejo, assim, como pode a legislação em causa ser vista como adequada para garantir a concretização do objectivo alegadamente prosseguido. O que se infere naturalmente da existência dessa legislação é a vontade de

12 — V., de data mais recente, acórdão de 7 de Setembro de 2004, Manninen (C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 42, e os acórdãos aí referidos; e, para um discurso esclarecedor sobre o princípio da coerência fiscal, v. n.ºs 51 a 80 das conclusões apresentadas pelo advogado-geral J. Kokott).

13 — Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, p. I-225, n.º 42), e Manninen, já referido na nota 12, n.º 45.

14 — V., nos processos apensos na origem do acórdão Arblade e o., já referido na nota 9, o n.º 59 das conclusões do advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer para exemplos de justificações possíveis que foram reconhecidas pelo Tribunal de Justiça neste contexto.

proteger o sector da investigação farmacéutica francês; no entanto, objectivos de natureza puramente económica, como a protecção de um sector económico específico no interior de um Estado-Membro, não podem evidentemente justificar um entrave ao princípio fundamental da livre prestação de serviços<sup>15</sup>.

32. Legislação como aquela em causa é, ademais, directamente contrária aos objectivos enunciados no título XVIII da parte III do Tratado, «Investigação e Desenvolvimento Tecnológico», especificamente mencionado pelo Governo francês em defesa do seu argumento relativo à promoção da investigação. Esse título menciona, designadamente, a necessidade que as empresas têm de «explorarem plenamente as potencialidades do mercado interno, através, nomeadamente [...] da eliminação dos obstáculos [...] fiscais a essa cooperação [cooperação entre empresas e centros de investigação]»<sup>16</sup>.

33. Por último, o Governo francês argumentou que a legislação está justificada pelo facto de que assegura a eficácia dos controlos fiscais.

34. O Tribunal de Justiça tem repetidamente considerado que a eficácia dos controlos fiscais constitui uma razão imperativa de interesse geral capaz de justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado<sup>17</sup> e que 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<sup>18</sup>. No entanto, também declarou, num contexto intimamente análogo ao que está em causa no presente caso, que uma regulamentação 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 não pode ser justificada por força da eficácia dos controlos fiscais: o contribuinte não pode ser impedido *a priori* de fornecer prova documental relevante que permita que as autoridades fiscais do Estado-Membro de tributação verifiquem, de forma clara e precisa, a existência e natureza das despesas de investigação efectuadas noutros Estados-Membros<sup>19</sup>.

35. A legislação em causa não pode, portanto, ser considerada justificada pelo princípio da eficácia dos controlos fiscais.

15 — V. acórdão de 5 de Junho de 1997, SETTG (C-398/95, Colect., p. I-3091, n.º 23), e acórdão de 28 de Abril de 1998, Kohl (C- 158/96, Colect., p. I-1931, n.º 41).

16 — Artigo 163.º, n.º 2, CE

17 — V., a título de exemplo, acórdão Futura, já referido na nota 2, n.º 31.

18 — V. acórdão Baxter, já referido na nota 4, n.º 18.

19 — Acórdão Baxter e o., já referido, n.ºs 19 e 20.

## Conclusão

36. Concluo, por conseguinte, em resposta às questões que foram submetidas pelo Tribunal Administrativo de Dijon, que é contrária ao artigo 49.º CE a legislação de um Estado-Membro que disponibiliza um crédito do imposto sobre as sociedades para investigação unicamente quando a investigação seja realizada fora desse Estado-Membro.