ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

28 de Outubro de 1999 *

No processo C-55/98,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.°, do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), pelo Højesteret (Dinamarca), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Skatteministeriet

e

Bent Vestergaard,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 6.° e 59.° do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 12.° CE e 49.° CE),

* Língua do processo: dinamarquês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: R. Schintgen (relator), presidente da Segunda Secção, exercendo funções de presidente da Sexta Secção, P. J. G. Kapteyn e G. Hirsch, juízes,

advogado-geral: A. Saggio,
secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Skatteministeriet, por P. Biering, advogado em Copenhaga,

— em representação de B. Vestergaard, por T. V. Christiansen, advogado em Åbyhøj,

— em representação do Governo neerlandês, por A. Bos, consultor jurídico no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por H. P. Hartvig, consultor jurídico, e H. Michard, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Skatteministeriet, representado por P. Biering, de B. Vestergaard, representado por L. Henriksen, advogado em Åbyhøj, e da Comissão, representada por H. P. Hartvig, na audiência de 11 de Março de 1999,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 10 de Junho de 1999,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 18 de Fevereiro de 1998, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de Fevereiro seguinte, o Højesteret colocou, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), duas questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 6.° e 59.° do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 12.° CE e 49.° CE).

2 Essas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe o Skatteministeriet (Ministério das Finanças) a B. Vestergaard, em virtude de aquele se recusar a aceitar que, do rendimento tributável da sociedade Bent Vestergaard A/S, da qual B. Vestergaard é o único accionista, se deduzam, a título de despesas profissionais, as despesas suportadas por B. Vestergaard aquando da sua participação em cursos de formação profissional ministrados no estrangeiro.

Enquadramento jurídico nacional

3 Na Dinamarca, o artigo 4.° do statsskatteloven (Lei n.° 149, de 10 de Abril de 1922, relativa aos impostos nacionais, a seguir «lei») determina que os rendimentos, tanto sob a forma de numerário como sob a forma de bens com valor monetário, estão sujeitos a imposto.

4 O artigo 6.º da lei estabelece:

«1) São dedutíveis do rendimento tributável:

a) os encargos profissionais, ou seja, as despesas efectuadas durante o ano, para adquirir, garantir ou manter rendimentos, incluindo as amortizações ordinárias;

...

2) O rendimento fiscal apurado é tributável independentemente da forma como foi utilizado, quer tenha sido para fins pessoais ou familiares, para a aquisição de serviços, de utilidades ou com lazeres, com o engrandecimento do património, em benfeitorias, no alargamento de uma actividade comercial ou de uma empresa, em poupança ou fundos da mesma natureza, em liberalidades ou de qualquer outra forma.»

5 A prática administrativa e a jurisprudência esclarecem quais são os encargos profissionais dedutíveis nos termos do artigo 6.º, n.º 1, alínea a), da lei. É assim que as instruções tributárias aprovadas pelo Skatteministeriet para o ano fiscal de 1988 prevêem, designadamente:

«As despesas de participação em cursos de formação profissional dão direito a dedução quando se trate de cursos que têm como finalidade manter e actualizar os conhecimentos e a formação profissional dos participantes...

Quando uma reunião de formação profissional ou um curso são realizados num país estrangeiro (em lugares especificamente turísticos) deixa de existir o direito à dedução, a menos que o local de destino da viagem e do curso possa como tal ser considerado justificado do ponto de vista profissional.»

6 Nas instruções tributárias relativas a anos fiscais posteriores ao em causa no processo principal, como o de 1996, acrescenta-se:

«Considera-se assim que existe uma presunção de que a realização do curso num local turístico estrangeiro tem uma conexão com um elemento de carácter turístico tão importante que a despesa com o curso não pode ser considerada um custo de funcionamento com direito a dedução.»

7 Dos autos resulta que este aditamento tem a sua origem na jurisprudência do Vestre Landsret (acórdãos de 17 de Abril de 1984 e de 8 de Outubro de 1984, publicados no *Tidsskrift for Skatteret* 1984, respectivamente, n.º 238 e n.º 471), confirmada ulteriormente pelo Højesteret (acórdão de 19 de Outubro de 1994, publicado no *Ugeskrift for Retsvæsen* 1994, p. 970). No seu acórdão de reenvio, o órgão jurisdicional nacional esclarece, a este respeito, que:

«Quando o curso é efectuado num local turístico habitual no estrangeiro e o local turístico como tal não é justificado do ponto de vista profissional, verifica-se uma presunção de que a realização do curso apresenta uma conexão com um elemento de carácter turístico tão significativo que as despesas do curso não podem ser consideradas custos de funcionamento com direito a dedução.

A presunção pode ser ilidida através do fornecimento de informações, nomeadamente, sobre o conteúdo do curso e a sua duração em relação à duração da estadia...

No caso de o curso se realizar num local turístico habitual na Dinamarca não se cria qualquer presunção.

Não existe nem na forma de decisões dos tribunais nem de decisões tomadas pelas autoridades administrativas jurisprudência segundo a qual o direito de dedução ligado à participação em cursos realizados na Dinamarca deixa de existir pelo facto de o curso ser realizado num local turístico habitual.»

Matéria de facto e litígio no processo principal

8 B. Vestergaard, revisor oficial de contas, é empregado da sociedade Bent Vestergaard A/S, que exerce a actividade de revisão de contas e de que é o único proprietário.

9 De 3 a 10 de Outubro de 1988, B. Vestergaard participou num seminário de formação sobre fiscalidade, ministrado na ilha de Creta, no qual só participaram dinamarqueses, e que foi organizado por um gabinete de revisores de contas dinamarquês em colaboração com uma agência de viagens. Dos sete dias de estadia efectiva na Grécia, três dias inteiros e dois meios dias foram consagrados ao seminário propriamente dito.

10 Os custos relativos à participação de B. Vestergaard no seminário, à viagem e à estadia, no montante de 5 516 DKK, foram assumidos pela sociedade Bent Vestergaard A/S. O cônjuge de B. Vestergaard participou na viagem e na estadia, tendo pago, a título privado, o montante de 3 700 DKK.

11 Por decisão de 29 de Junho de 1993, o Landsskattereten (autoridade administrativa suprema em matéria fiscal) decidiu que as despesas relativas à participação de B. Vestergaard no seminário de formação na ilha de Creta deviam ser equiparadas a uma remuneração suplementar paga a este último enquanto único accionista da sociedade Bent Vestergaard A/S e não podiam, portanto, ser deduzidas do rendimento tributável desta, nos termos do artigo 6.°, n.° 1, alínea a), da lei.

12 B. Vestergaard interpôs recurso desta decisão para o Vestre Landsret, que, por acórdão de 3 de Maio de 1995, considerou que o interessado tinha conseguido ilidir a presunção resultante do facto de o seminário ter uma conexão com um elemento de carácter turístico tão importante que as despesas a que o seminário deu origem não podiam ser equiparadas a despesas de formação dedutíveis e que, por conseguinte, foi erradamente que a administração fiscal equiparou as despesas relativas à formação controvertida a uma remuneração suplementar obtida por B. Vestergaard.

13 O Skatteministeriet recorreu do acórdão do Vestre Landsret para o Højesteret. Como B. Vestergaard suscitou um novo fundamento, no órgão jurisdicional nacional, decorrente da incompatibilidade da tributação das despesas com o seminário em causa, enquanto remuneração suplementar, com os artigos 6.° e 59.° do Tratado, este órgão jurisdicional decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as duas seguintes questões prejudiciais:

«1) É conforme com os artigos 6.° e 59.° do Tratado CE o facto de, na jurisprudência dinamarquesa (cfr. acórdão do Højesteret de 19 de Outubro de 1994, publicado no Ugeskrift for Retsvæsen 1994, p. 970), existir uma presunção de que, nos casos em que um curso é realizado num lugar turístico habitual no estrangeiro e o local do curso como tal não é justificado do ponto de vista profissional, o curso apresenta uma conexão com um elemento turístico de tal forma importante que as despesas do curso não podem ser consideradas um custo de funcionamento com direito a dedução?

2) Se for esse o caso, pode a situação jurídica nacional no plano tributário, tal como vem acima descrita..., ser justificada tendo em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça, nomeadamente nos processos C-204/90, Bachmann, e C-250/95, Futura Participations SA?»

Quanto às questões prejudiciais

14 Através das suas duas questões, que importa examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional nacional pergunta, em substância, se os artigos 6.° e 59.° do Tratado se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro que, para efeitos da determinação do rendimento tributável, presume que cursos de formação profissional ministrados em locais turísticos habituais situados noutros Estados-Membros têm uma conexão com um elemento de carácter turístico tão importante que as despesas de participação nesses cursos não podem ser equiparadas a despesas profissionais dedutíveis, quando essa presunção não existe relativamente a cursos de formação profissional ministrados em locais turísticos habituais situados no território do referido Estado-Membro.

15 A título preliminar, cabe recordar, em primeiro lugar, que, embora no estado actual do direito comunitário a matéria dos impostos directos não se encontre, enquanto tal, incluída na esfera de competências da Comunidade, não é menos certo que os Estados-Membros devem exercer as competências que detêm respeitando o direito comunitário (v., nomeadamente, acórdão de 28 de Abril de 1998, Safir, C-118/96, Colect., p. I-1897, n.° 21).

16 Importa também recordar, em segundo lugar, que, em conformidade com jurisprudência constante, o artigo 6.°, primeiro parágrafo, do Tratado, que consagra o princípio geral da não discriminação em razão da nacionalidade, apenas tem vocação para se aplicar de modo autónomo às situações regidas pelo direito comunitário para as quais o Tratado não preveja normas específicas de não discriminação (v., designadamente, acórdão de 16 de Setembro de 1999, Becu e o., C-22/98, Colect., p. I-5665, n.° 32).

17 Ora, no que respeita à livre prestação de serviços, esse princípio foi posto em prática e concretizado pelo artigo 59.° do Tratado. Assim, este Tribunal não tem de se pronunciar sobre a interpretação do artigo 6.° do Tratado.

18 Importa sublinhar, em terceiro lugar, que, para que serviços como os em causa no processo principal, ou seja, a organização de cursos de formação profissional, integrem o âmbito de aplicação do artigo 59.° do Tratado, basta que sejam ministrados a cidadãos de um Estado-Membro, no território de outro Estado-Membro, independentemente do local de estabelecimento do prestador ou do destinatário desses serviços.

19 Por um lado, com efeito, o artigo 59.° do Tratado aplica-se não só quando o prestador e o destinatário do serviço estão estabelecidos em Estados-Membros diferentes mas também em todos os casos em que um prestador de serviços oferece os seus serviços no território de um Estado-Membro que não aquele onde está estabelecido (v., nomeadamente, acórdão de 5 de Outubro de 1994, Comissão/França, C-381/93, Colect., p. I-5145, n.° 14), qualquer que seja o lugar onde estão estabelecidos os destinatários desses serviços (v., nomeadamente, acórdão de 5 de Junho de 1997, SETTG, C-398/95, Colect., p. I-3091, n.° 8).

20 Por outro lado, o direito à livre prestação de serviços inclui a liberdade de os destinatários destes se deslocarem a outro Estado-Membro para aí beneficiarem de um serviço, sem serem afectados por restrições (v., nomeadamente, acórdão de 29 de Abril de 1999, Ciola, C-224/97, Colect., p. I-2517, n.° 11).

21 Quanto à questão de saber se uma regulamentação de um Estado-Membro, como a em causa no processo principal, inclui uma restrição proibida nos termos do artigo 59.° do Tratado, importa observar que, ao subordinar o direito à dedução fiscal dos encargos relativos à participação em cursos de formação profissional ministrados num local turístico habitual no estrangeiro ao facto de o contribuinte ilidir uma presunção segundo a qual esses cursos têm uma conexão com um elemento de carácter turístico tão importante que as referidas despesas não

podiam ser equiparadas a despesas profissionais dedutíveis, quando essa presunção não existe para cursos de formação profissional ministrados num local turístico habitual situado no referido Estado-Membro, essa regulamentação sujeita as prestações de serviços, constituídas pela organização de cursos de formação profissional, a um regime fiscal diferente consoante são efectuadas noutros Estados-Membros ou no Estado-Membro em causa.

22 Ora, uma regulamentação de um Estado-Membro que, como a em causa no processo principal, torna mais difícil a dedução 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 tratamento baseada no local de fornecimento da prestação dos serviços, proibida pelo artigo 59.° do Tratado.

23 Uma tal diferença de tratamento não se justifica nem pela necessidade de preservar a coerência de um regime fiscal nem pela eficácia dos controlos fiscais, que, respectivamente, nos acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann (C-204/90, Colect., p. I-249), e de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer (C-250/95, Colect., p. I-2471), referidos pelo órgão jurisdicional de reenvio, foram considerados susceptíveis de justificar regulamentações passíveis de restringir as liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado.

24 Com efeito, forçoso é recordar que, nos processos que deram lugar ao acórdão Bachmann, já referido, bem como ao acórdão do mesmo dia, Comissão/Bélgica (C-300/90, Colect., p. I-305), existia uma relação directa entre a possibilidade de dedução das cotizações, por um lado, e a tributação das somas devidas pelas seguradoras, em execução dos contratos de seguro de velhice e morte, por outro, relação essa que era necessário preservar para salvaguardar a coerência do sistema fiscal em causa (v., a este respeito, acórdãos de 14 de Novembro de 1995, Svensson e Gustavsson, C-484/93, Colect., p. I-3955, n.° 18; de 27 de Junho de 1996, Asscher, C-107/94, Colect., p. I-3089, n.° 58; e de 16 de Julho de 1998, ICI, C-264/96, Colect., p. I-4695, n.° 29). Ora, no caso em apreço, tal como o advogado-geral sublinhou no n.° 39 das suas conclusões, não existe qualquer

relação directa dessa natureza entre uma qualquer imposição, por um lado, e a possibilidade de dedução dos encargos relativos à participação em cursos de formação profissional, por outro.

25 Por outro lado, embora a eficácia dos controlos fiscais autorize um Estado-Membro a aplicar medidas que permitam a verificação, de forma clara e precisa, do montante das despesas dedutíveis, nesse Estado, a título de despesas profissionais, designadamente as decorrentes da participação em cursos de formação profissional (v., neste sentido, acórdão Futura Participations e Singer, já referido, n.º 31, e acórdão de 8 de Julho de 1999, Baxter e o., C-254/97, Colect., p. I-4809, n.º 18), não pode, no entanto, servir de justificação para que esse Estado-Membro possa submeter essa dedução a condições diferentes, conforme os referidos cursos de formação profissional sejam ministrados nesse ou noutro Estado-Membro.

26 A este respeito, cabe recordar que um Estado-Membro pode invocar a 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), para obter, das autoridades competentes de outro Estado-Membro, todas as informações susceptíveis de lhe permitir determinar o montante correcto do imposto sobre o rendimento. Além disso, nada impede as autoridades fiscais em causa de exigir do próprio contribuinte as provas que considerem necessárias para determinar se há ou não que conceder a dedução solicitada (v., neste sentido, acórdãos Bachmann e Comissão/Bélgica, já referidos, respectivamente, n.os 18 e 20 e n.os 11 e 13).

27 O Skatteministeriet alega que a troca de informações entre autoridades fiscais nacionais, organizada pela Directiva 77/799, não é suficiente para lhes permitir resolver problemas que, como os que se colocam no processo principal, exigem uma apreciação, designadamente, da natureza da formação em causa e da sua duração por referência à da estadia na perspectiva da regulamentação e da jurisprudência do Estado-Membro de que fazem parte.

28 Todavia, importa sublinhar que as informações cuja comunicação a Directiva 77/799 permite às autoridades competentes de um Estado-Membro pedir são precisamente todas as que lhes pareçam necessárias para determinar o montante correcto do imposto sobre o rendimento de um contribuinte na perspectiva da legislação que elas próprias devem aplicar (v., neste sentido, acórdão Futura Participations e Singer, n.º 41) e que a directiva de forma alguma afecta a competência das referidas autoridades para apreciar, designadamente, se estão preenchidas as condições a que essa legislação subordina a dedução de determinadas despesas.

29 Assim, há que responder às questões colocadas que o artigo 59.º do Tratado se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que, para efeitos da determinação do rendimento tributável, presume que cursos de formação profissional ministrados em locais turísticos habituais situados noutros Estados-Membros têm conexão com um elemento de carácter turístico tão importante que as despesas de participação nesses cursos não podem ser equiparadas a despesas profissionais dedutíveis, quando essa presunção não existe para cursos de formação profissional ministrados em locais turísticos habituais situados no território do referido Estado-Membro.

Quanto às despesas

30 As despesas efectuadas pelo Governo neerlandês e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. 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.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Højesteret, por despacho de 18 de Fevereiro de 1998, declara:

O artigo 59.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 49.° CE) opõe-se a uma regulamentação de um Estado-Membro que, para efeitos da determinação do rendimento tributável, presume que cursos de formação profissional ministrados em locais turísticos habituais situados noutros Estados-Membros têm conexão com um elemento de carácter turístico tão importante que as despesas de participação nesses cursos não podem ser equiparadas a despesas profissionais dedutíveis, quando essa presunção não existe para cursos de formação profissional ministrados em locais turísticos habituais situados no território do referido Estado-Membro.

Schintgen Kapteyn Hirsch

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 28 de Outubro de 1999.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

J. C. Moitinho de Almeida