ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

8 de Julho de 1999 *

No processo C-254/97,

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

Société Baxter,

B. Braun Médical SA,

Société Fresenius France,

Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA

e

Premier ministre,

Ministère du Travail et des Affaires sociales,

Ministère de l'Économie et des Finances,

Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE), 58.° do Tratado CE (actual artigo 48.° CE), 92.° e 95.° do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 87.° CE e 90.° CE),

* Língua do processo: francês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch e P. Jann, presidentes de secção, C. Gulmann (relator), J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm e L. Sevón, juízes,

advogado-geral: A. Saggio,
secretário: D. Louterman-Hubeau, administradora principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação das sociedades Baxter, B. Braun Médical SA e Fresenius France, por Alexandre Carnelutti, advogado no foro de Paris,

— em representação dos Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA, por Alain Monod, advogado no foro de Paris,

— em representação do Governo francês, por Kareen Rispal-Bellanger, subdirectora do direito económico internacional e do direito comunitário na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e Jean-Marc Belorgey, encarregado de missão na mesma direcção, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Gérard Rozet, consultor jurídico, e Hélène Michard, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações das sociedades Baxter, B. Braun Médical SA e Fresenius France, representadas por Alexandre Carnelutti, dos Laboratoires Bristol-Myers-

Squibb SA, representados por Alain Monod, do Governo francês representado por Kareen Rispal-Bellanger e Frédérik Million, encarregado de missão na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por Gérard Rozet e Hélène Michard, na audiência de 16 de Junho de 1998,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 1 de Dezembro de 1998,

profere o presente

Acórdão

1 Por decisão de 28 de Março de 1997, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 14 de Julho seguinte, o Conseil d'État submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), três questões prejudiciais sobre a interpretação dos artigos 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE), 58.° do Tratado CE (actual artigo 48.° CE), 92.° e 95.° do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 87.° CE e 90.° CE).

2 Essas questões foram suscitadas nos recursos interpostos para o Conseil d'État pela sociedade Baxter, bem como por outras sociedades que exploram especialidades farmacêuticas, com vista à anulação por excesso de poder do artigo 12.° do Despacho n.° 96-51, de 24 de Fevereiro de 1996, relativo às medidas urgentes com vista ao restabelecimento do equilíbrio financeiro da segurança social (*JORF* de 25 de Janeiro de 1996, p. 1230), por violação, designadamente, dos artigos 52.°, 58.°, 93.°, n.° 3, do Tratado CE (actual artigo 88.°, n.° 3, CE) e 95.° do mesmo Tratado.

3 O artigo 12.° desse despacho submete a três contribuições excepcionais as empresas que assegurem a exploração de uma ou diversas especialidades farmacêuticas em França. Em particular, a referida disposição aplica às ditas empresas uma contribuição excepcional cuja matéria colectável é constituída pelo volume de negócios líquido de imposto realizado em França entre 1 de Janeiro e 31 de Dezembro de 1995 com as especialidades farmacêuticas reembolsáveis e os medicamentos aprovados para uso dos estabelecimentos de saúde pública, deduzidos os encargos contabilizados durante o mesmo período com as despesas relativas à realização em França de operações de investigação científica e técnica.

4 A sociedade Baxter e demais recorrentes no processo principal, todas elas filiais de sociedades-mães estabelecidas noutros Estados-Membros, sustentaram perante o Conseil d'État que o mecanismo de dedução das despesas de investigação científica e técnica da matéria colectável da referida contribuição excepcional instaurava uma discriminação entre, por um lado, os laboratórios franceses cuja parte mais significativa da investigação é efectuada em França, e, por outro, os laboratórios estrangeiros cujas principais unidades de investigação se situam fora do território desse Estado-Membro.

5 Considerando que este fundamento suscitava sérias questões relativas à interpretação do direito comunitário, o Conseil d'État decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os artigos 52.° e 58.° do Tratado de 25 de Março de 1957 que institui a Comunidade Europeia opõem-se a uma legislação nacional que, adoptada em 1996, onera a título desse ano com uma contribuição excepcional cuja taxa deve ser fixada entre 1,5% e 2% o volume de negócios líquido de imposto realizado no Estado da tributação entre 1 de Janeiro de 1995 e 31 de Dezembro de 1995 pelas empresas que asseguram a exploração de especialidades farmacêuticas, relativamente às especialidades farmacêuticas reembolsáveis e aos medicamentos aprovados para uso dos estabelecimentos de saúde pública, e que admite a dedução da matéria colectável da contribuição dos encargos contabilizados durante o mesmo período relativos às despesas inerentes apenas às operações de investigação realizadas no Estado da tributação?

2) O artigo 95.° do Tratado que institui a Comunidade Europeia opõe-se a tal legislação?

3) No caso de resposta negativa a uma ou a outra das questões que antecedem, esta dedução da matéria colectável da contribuição das despesas inerentes às operações de investigação realizadas no Estado de tributação deve ser considerada um auxílio na acepção do artigo 92.° do Tratado que institui a Comunidade Europeia?»

Quanto à primeira questão

6 Pela primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se os artigos 52.° e 58.° do Tratado se opõem à regulamentação de um Estado-Membro que, por um lado, faz incidir sobre as empresas nele estabelecidas e que aí asseguram a exploração de especialidades farmacêuticas uma contribuição excepcional sobre o volume de negócios líquido de imposto por elas realizado em função de algumas dessas especialidades farmacêuticas durante o último exercício fiscal decorrido antes da data de adopção da referida regulamentação e, por outro, apenas permite que essas empresas deduzam da matéria colectável da referida contribuição as despesas efectuadas durante o mesmo exercício fiscal exclusivamente relacionadas com as operações de investigação realizadas no Estado de tributação, quando da sua aplicação a empresas comunitárias que operem nesse Estado através de estabelecimento secundário.

7 Para as recorrentes no processo principal e para a Comissão, este mecanismo fiscal, na medida em que apenas permite deduzir da matéria colectável da contribuição excepcional as despesas relativas às operações de investigação efectuadas em França, é susceptível de prejudicar os estabelecimentos secundários instalados em território francês de sociedades farmacêuticas com sede principal noutro Estado-Membro relativamente às empresas farmacêuticas com estabelecimento principal em França, em virtude de as unidades de investigação estarem, na maioria dos casos, implantadas no Estado-Membro onde se situa a sede principal da empresa. Tal resultado é contrário aos artigos 52.° e 58.° do Tratado.

8 O Governo francês sustenta que, num contexto como o da indústria farmacêutica, em que é frequente um laboratório de investigação estabelecido a título principal em França se tornar estabelecimento secundário de uma empresa implantada a título principal noutro Estado-Membro ou, inversamente, um estabelecimento secundário ser comprado por uma empresa implantada a título principal em França, a localização das despesas de investigação dos laboratórios farmacêuticos tornou-se independente da respectiva sede, administração central ou principal estabelecimento. De acordo com o Governo francês, a contribuição em causa no processo principal, sendo de natureza excepcional e única, e baseando-se em elementos de actividade passados, apenas seria contrária aos artigos 52.° e 58.° do Tratado se se verificasse, tendo em conta os dados económicos do ano de referência, que de facto, de forma geral e por natureza, prejudicava as empresas com sede, administração central ou estabelecimento principal noutro Estado que não o da tributação, relativamente às empresas em que tais elementos estivessem situados no Estado-Membro de tributação.

9 Convém antes de mais recordar que a liberdade de estabelecimento, reconhecida pelo artigo 52.° do Tratado aos nacionais de um Estado-Membro e que compreende o acesso às actividades não assalariadas e o seu exercício nas condições definidas pela legislação do Estado-Membro de estabelecimento para os seus próprios nacionais, inclui, de acordo com o artigo 58.° do Tratado, para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, a administração central ou o estabelecimento principal na Comunidade, o direito de exercerem a sua actividade no Estado-Membro em causa através de uma sucursal, agência ou filial (v. acórdão de 12 de Abril de 1994, Halliburton Services, C-1/93, Colect., p. I-1137, n.° 14).

10 Em seguida, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça (v. acórdão de 13 de Julho de 1993, Commerzbank, C-330/91, Colect., p. I-4017, n.° 14) que as regras de igualdade de tratamento proíbem 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.

11 Finalmente, importa recordar que, tal como foi várias vezes salientado pelo Tribunal de Justiça (v., nomeadamente, o acórdão Halliburton Services, já referido, n.° 16), o artigo 52.° do Tratado é, desde o final do período de transição, uma disposição directamente aplicável apesar da ausência, num domínio determinado, das directivas previstas nos artigos 54.°, n.° 2, e 57.°, n.° 1, do Tratado CE (que passaram, após modificação, a artigos 44.°, n.° 1, CE e 47.°, n.° 1, CE).

12 No processo principal, o elemento impugnado é a possibilidade de os sujeitos passivos da contribuição deduzirem do volume de negócios sujeito à contribuição excepcional as despesas relativas às operações de investigação realizadas em França no decurso de 1995. Foi no essencial invocado que esse abatimento, apesar de não criar uma discriminação directa relativamente às empresas com sede principal em outros Estados-Membros que operem em França através de estabelecimento secundário, prejudica-os contudo pelo facto de, regra geral, efectuarem as respectivas actividades de investigação fora de França, sendo que as empresas estabelecidas neste Estado-Membro aí efectuam, regra geral, as respectivas actividades de investigação.

13 Saliente-se, a este respeito, que, apesar de existirem determinadas empresas francesas que efectuam despesas de investigação fora de França e empresas estrangeiras que realizam tais despesas neste Estado-Membro, não é menos certo que o abatimento fiscal em causa no processo principal se revela susceptível de actuar mais especificamente em detrimento das empresas com sede principal noutros Estados-Membros e que operem em França através de estabelecimentos secundários. Com efeito, são tipicamente estas que, na maioria dos casos, terão desenvolvido a respectiva actividade de investigação fora do território do Estado-Membro de tributação.

14 Esta constatação não é infirmada pelo facto de a contribuição excepcional em causa no processo principal ser, como sustenta o Governo francês, de natureza excepcional e se basear em elementos de actividade relativos a um exercício fiscal já decorrido.

15 Assim sendo, há que analisar as eventuais justificações da desigualdade de tratamento, tal como constatada no n.º 13 do presente acórdão, à luz das disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento.

16 A este respeito, o Governo francês sustenta que a referida contribuição excepcional permite tributar um dos elementos que concorreram para o desequilíbrio das contas da segurança social, a saber, a venda de especialidades farmacêuticas, e deduzir um elemento que contribui para a diminuição das despesas de saúde, a saber, os encargos com a investigação relativa às especialidades farmacêuticas. Neste contexto, a limitação da possibilidade de dedução dos encargos com a investigação, às despesas relativas às actividades de investigação no Estado-Membro de tributação era indispensável para que as autoridades fiscais deste Estado estivessem em condições de verificar a existência e natureza das despesas de investigação efectuadas.

17 A Comissão e, no essencial, as sociedades recorrentes no processo principal argumentam que os dados decorrentes da contabilidade das sociedades-mãe com sede noutro Estado-Membro, estabelecida de acordo com a Quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, baseada no artigo 54.º, n.º 3, alínea g), do Tratado e relativa às contas anuais de certas formas de sociedades (JO L 222, p. 11; EE 17 F1 p. 55), e a Sétima Directiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983, baseada no n.º 3, alínea g), do artigo 54.º do Tratado e relativa às contas consolidadas (JO L 193, p. 1; EE 17 F1, p. 119), constituem uma base sobre a qual a administração fiscal pode proceder ao controlo das despesas de investigação. Além disso, a Comissão precisa que, para os efeitos específicos do controlo fiscal, a administração competente tem a faculdade de exigir informações complementares, sob reserva do princípio da proporcionalidade.

18 Recorde-se que 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 (v., designadamente, acórdão de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer, C-250/95, Colect., p. I-2471, 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.

19 Ora, é forçoso constatar 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.

20 Com efeito, não se pode excluir *a priori* que o contribuinte esteja em condições de fornecer provas pertinentes que permitam 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.

21 Em consequência, cabe responder à primeira questão que os artigos 52.° e 58.° do Tratado opõem-se à regulamentação de um Estado-Membro que, por um lado, faz incidir sobre as empresas nele estabelecidas e que aí asseguram a exploração de especialidades farmacêuticas uma contribuição excepcional sobre o volume de negócios líquido de imposto por elas realizado em função de algumas dessas especialidades farmacêuticas durante o último exercício fiscal decorrido antes da data de adopção da referida regulamentação e, por outro, apenas permite que essas empresas deduzam da matéria colectável da referida contribuição as despesas efectuadas durante o mesmo exercício fiscal exclusivamente relacionadas com as operações de investigação realizadas no Estado de tributação, quando da sua aplicação a empresas comunitárias que operem nesse Estado através de estabelecimento secundário.

Quanto às segunda e terceira questões

22 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não cabe responder às segunda e terceira questões.

Quanto às despesas

23 As despesas efectuadas pelo Governo francês 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,

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Conseil d'État, por decisão de 28 de Março de 1997, declara:

Os artigos 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE) e 58.° CE (actual artigo 48.° CE) opõem-se à regulamentação de um Estado-Membro que, por um lado, faz incidir sobre as empresas nele estabelecidas e que aí asseguram a exploração de especialidades farmacêuticas uma contribuição excepcional sobre o volume de negócios líquido de imposto por elas realizado em função de algumas dessas especialidades farmacêuticas durante o último exercício fiscal decorrido antes da data de adopção da referida regulamentação e, por outro, apenas permite que essas empresas deduzam da matéria colectável da

referida contribuição as despesas efectuadas durante o mesmo exercício fiscal exclusivamente relacionadas com as operações de investigação realizadas no Estado de tributação, quando da sua aplicação a empresas comunitárias que operem nesse Estado através de estabelecimento secundário.

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Jann	Gulmann	Murray
Edward	Ragnemalm	Sevón

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 8 de Julho de 1999.

O secretário

R. Grass

O presidente

G. C. Rodríguez Iglesias