

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

12 de Dezembro de 2006 \*

No processo C-374/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), por decisão de 25 de Agosto de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 30 de Agosto de 2004, no processo

**Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation**

contra

**Commissioners of Inland Revenue,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (relator), R. Schintgen e J. Klučka, presidentes de secção, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič, J. Malenovský e U. Löhmus, juízes,

\* Língua do processo: inglês.

advogado-geral: L. A. Geelhoed,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 22 de Novembro de 2005,

vistas as observações apresentadas:

- em representação dos Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, por G. Aaronson e D. Milne, QC, e por P. Farmer e D. Cavender, barristers,
  
- em representação do Governo do Reino Unido, por E. O'Neill e C. Gibbs, na qualidade de agentes, assistidas por G. Barling, QC, e por D. Ewart e J. Stratford, barristers,
  
- em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing e U. Forsthoff, na qualidade de agentes,
  
- em representação do Governo francês, por J. C. Gracia, na qualidade de agente,
  
- em representação da Irlanda, por D. J. O'Hagan, na qualidade de agente, assistido por A. M. Collins, SC, e por G. Clohessy, BL,

- em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por P. Gentili, avvocato dello Stato,
  
- em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e M. De Grave, na qualidade de agentes,
  
- em representação do Governo finlandês, por A. Guimaraes-Purokoski, na qualidade de agente,
  
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 23 de Fevereiro de 2006,

profere o presente

### **Acórdão**

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 43.º CE, 56.º CE, 57.º CE e 58.º CE.
  
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre grupos de sociedades e os Commissioners of Inland Revenue (Administração Fiscal do Reino Unido), resultante da recusa de estes últimos concederem a sociedades não residentes dos referidos grupos um crédito de imposto relativo a dividendos que lhes foram distribuídos por sociedades residentes.

## Quadro jurídico

### *Regulamentação comunitária*

- 3 O artigo 4.º, n.º 1, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6), prevê:

«Sempre que uma sociedade-mãe receba, na qualidade de sócia da sociedade sua afiliada, lucros distribuídos doutra forma que não seja por ocasião da liquidação desta última, o Estado da sociedade-mãe:

- ou se abstém de tributar esses lucros,
  
- ou os tributa, autorizando esta sociedade a deduzir do montante do imposto a fracção do imposto da afiliada correspondente a tais lucros e, se for caso disso, o montante da retenção na fonte efectuada pelo Estado-Membro da residência afiliada nos termos das disposições derogatórias do artigo 5.º, dentro do limite do montante do imposto nacional correspondente.»

### *Regulamentação nacional*

- 4 Nos termos da legislação fiscal em vigor no Reino Unido, os lucros realizados num dado exercício contabilístico por uma sociedade residente nesse Estado-Membro estão sujeitos ao imposto sobre as sociedades no referido Estado.

- 5 Desde 1973, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte aplica um sistema de tributação dito de «imputação parcial», segundo o qual, para evitar a dupla tributação económica, quando uma sociedade residente distribui lucros, uma parte do imposto sobre as sociedades pago por essa sociedade é imputada aos seus accionistas. Até 6 de Abril de 1999, esse sistema baseava-se, por um lado, no pagamento antecipado do imposto sobre as sociedades pela sociedade que procedia à distribuição e, por outro, na concessão de um crédito de imposto aos accionistas que beneficiavam da distribuição de dividendos.

### O pagamento antecipado do imposto sobre as sociedades

- 6 Nos termos da section 14 da Lei de 1988 relativa aos impostos sobre o rendimento e sobre as sociedades (Income and Corporation Taxes Act 1988, a seguir «ICTA»), na versão aplicável à data dos factos no processo principal, uma sociedade residente no Reino Unido que distribua dividendos aos seus accionistas deve proceder ao pagamento antecipado do imposto sobre as sociedades («advance corporation tax», a seguir «ACT»), calculado com base no montante ou no valor da distribuição efectuada.
- 7 Uma sociedade pode imputar o ACT pago em virtude de uma distribuição efectuada num determinado exercício contabilístico ao montante de que é devedora a título do imposto sobre as sociedades («mainstream corporation tax») relativo a esse exercício, dentro de um determinado limite. Se a dívida fiscal de uma sociedade a título do imposto sobre as sociedades for insuficiente para permitir a imputação integral do ACT, o excedente de ACT pode ser transferido quer para um exercício anterior ou posterior quer para as filiais dessa sociedade, as quais podem imputá-lo no montante que elas próprias devem a título de imposto sobre as sociedades. As filiais para as quais pode ser transferido o ACT excedentário só podem ser filiais residentes no Reino Unido.

- 8 Um grupo de sociedades do Reino Unido pode, assim, optar pelo regime de tributação de grupo, que permite às sociedades que pertencem a esse grupo adiar o pagamento do ACT até que a sociedade-mãe do referido grupo proceda a uma distribuição de dividendos. Esse regime, que foi objecto do acórdão de 8 de Março de 2001, *Metallgesellschaft e o.* (C-397/98 e C-410/98, Colect., p. I-1727), não está em causa no presente processo.

### O crédito de imposto concedido aos accionistas residentes

- 9 Nos termos da section 208 da ICTA, uma sociedade residente no Reino Unido que recebe dividendos de uma outra sociedade também residente no Reino Unido não está sujeita a imposto sobre as sociedades por esses dividendos.
- 10 Além disso, nos termos da section 231(1) da ICTA, toda a distribuição de dividendos sujeita ao ACT efectuada por uma sociedade residente a outra sociedade residente origina um crédito de imposto a favor desta última sociedade, correspondente à fracção do montante de ACT pago pela primeira. Nos termos da section 238(1) da ICTA, o dividendo auferido e o crédito de imposto constituem, em conjunto, o «rendimento de investimento isento» da sociedade beneficiária («franked investment income»).
- 11 Uma sociedade residente no Reino Unido que tenha recebido de outra sociedade residente dividendos cuja distribuição lhe conferiu o direito a um crédito de imposto pode deduzir o montante de ACT pago por essa outra sociedade do montante de ACT que ela própria deve pagar quando proceder a uma distribuição de dividendos aos seus próprios accionistas, de modo que só paga o ACT excedente.

- 12 Nos termos da tabela F da ICTA, uma pessoa singular residente no Reino Unido está sujeita ao imposto sobre o rendimento pelos dividendos recebidos de uma sociedade residente nesse Estado-Membro. Todavia, tem direito a um crédito de imposto correspondente à fracção do montante de ACT pago por essa sociedade. Esse crédito de imposto pode ser deduzido ao montante devido por essa pessoa a título de imposto sobre o rendimento relativo ao dividendo ou ser-lhe pago em dinheiro se o crédito ultrapassar o montante da sua dívida de imposto.
- 13 Essas disposições têm o efeito de os lucros distribuídos pelas sociedades residentes serem tributados às sociedades, só sendo tributados ao accionista final na medida em que o imposto sobre o rendimento deste último exceda o crédito de imposto a que tem direito.

#### A situação dos accionistas não residentes

- 14 Uma sociedade não residente no Reino Unido só é, em princípio, aí sujeita ao imposto sobre o rendimento em relação aos rendimentos que tenham a sua fonte nesse Estado-Membro, o que inclui os dividendos que lhe são pagos por uma sociedade residente no referido Estado. Todavia, nos termos da section 233(1) da ICTA, quando uma sociedade não residente não beneficia de um crédito de imposto no Reino Unido, não está aí sujeita ao imposto sobre o rendimento pelos referidos dividendos.
- 15 Ao invés, quando, nos termos de uma convenção para evitar a dupla tributação (a seguir «CDT») celebrada pelo Reino Unido, uma sociedade não residente tiver direito nesse Estado-Membro a um crédito de imposto total ou parcial, fica sujeita, nesse mesmo Estado, ao imposto sobre o rendimento pelos dividendos que receba de uma sociedade residente.

- 16 Do mesmo modo, uma pessoa singular não residente no Reino Unido está, em princípio, sujeita ao imposto sobre o rendimento nesse Estado-Membro no que respeita aos dividendos que tenham a sua fonte nesse Estado-Membro, mas, na medida em que essa pessoa não beneficie, nesse mesmo Estado, de um crédito de imposto, nos termos da legislação nacional ou de uma CDT, não está sujeita ao imposto sobre o rendimento por esses dividendos no referido Estado.
- 17 Embora o Reino Unido, nas CDT celebradas com outros Estados-Membros ou países terceiros, se reserve geralmente o direito de tributar os dividendos pagos pelos seus residentes a não residentes, essas CDT contêm frequentemente limitações à taxa de tributação que o Reino Unido pode aplicar. Essa taxa máxima pode variar de acordo com as circunstâncias e, em particular, consoante uma CDT conceda ao accionista um crédito de imposto total ou parcial.
- 18 Algumas CDT celebradas pelo Reino Unido não concedem um crédito de imposto às sociedades residentes no outro Estado contratante quando estas recebem dividendos de uma sociedade residente no Reino Unido. É o caso, designadamente, das CDT celebradas com a República Federal da Alemanha e com o Japão.
- 19 Outras CDT prevêem um crédito de imposto em determinadas condições. Assim, nos termos da CDT celebrada com o Reino dos Países Baixos, é concedido um crédito de imposto total aos accionistas residentes nesse Estado-Membro que detenham menos de 10% dos direitos de voto da sociedade que distribui os lucros e um crédito parcial quando os accionistas detenham 10% ou mais dos referidos direitos de voto.
- 20 A CDT celebrada com o Reino dos Países Baixos contém, além disso, uma cláusula dita de «limitação dos benefícios», segundo a qual o crédito de imposto previsto por



esta CDT é negado quando a própria sociedade accionista não residente é detida por uma sociedade com sede noutro Estado com o qual o Reino Unido celebrou uma CDT que não concede um crédito de imposto às sociedades que recebam dividendos de uma sociedade residente no Reino Unido.

- 21 Há que esclarecer que essas disposições da legislação em vigor no Reino Unido foram substancialmente alteradas pela Lei de Finanças de 1998 (Finance Act 1998), que é aplicável às distribuições de dividendos efectuadas a partir de 6 de Abril de 1999. O quadro jurídico acima descrito é o que estava em vigor antes dessa data.

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

- 22 O litígio no processo principal é do tipo «group litigation», relativo ao ACT, constituído por pedidos de restituição e/ou compensação apresentados contra os Commissioners of Inland Revenue na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, na sequência do acórdão Metallgesellschaft e o., já referido.
- 23 Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça, pronunciando-se sobre questões prejudiciais provenientes do mesmo tribunal nacional, declarou, em resposta à primeira questão colocada, que o artigo 43.º CE se opõe à legislação fiscal de um Estado-Membro que concede às sociedades residentes nesse Estado a possibilidade de beneficiarem de um regime de tributação que lhes permite pagar dividendos à sua sociedade-mãe sem estarem sujeitas ao pagamento antecipado do imposto sobre as sociedades quando a sua sociedade-mãe seja igualmente residente nesse mesmo Estado e lhes recusa essa mesma possibilidade quando a sua sociedade-mãe esteja sediada noutro Estado-Membro.

- 24 Na resposta à segunda questão colocada nesse mesmo processo, o Tribunal de Justiça declarou que, quando uma filial residente num Estado-Membro foi sujeita à obrigação de pagar antecipadamente o imposto sobre as sociedades a título de dividendos pagos à sua sociedade-mãe com sede noutra Estado-Membro, quando, em circunstâncias semelhantes, as filiais de sociedades-mães residentes no primeiro Estado puderam optar por um regime da tributação que lhes permite escapar a esta obrigação, o artigo 43.º CE exige que as filiais residentes e as suas sociedades-mães não residentes beneficiem de uma tutela jurisdicional efectiva para reclamarem o reembolso ou a reparação do prejuízo financeiro que sofreram em proveito das autoridades do Estado-Membro em causa na sequência do pagamento antecipado do imposto pelas filiais.
- 25 No processo principal, o litígio pendente no órgão jurisdicional de reenvio relativo ao ACT compreende quatro grupos diferentes em relação aos quais foram identificadas questões comuns. No momento em que o tribunal de reenvio proferiu a sua decisão, o grupo IV do referido litígio era constituído por 28 acções intentadas por grupos de sociedades que incluem pelo menos uma sociedade não residente que se opõem ao facto de os Commissioners of Inland Revenue terem recusado conceder a essa sociedade não residente um crédito de imposto quando recebe dividendos de uma sociedade residente.
- 26 Os quatro processos escolhidos pelo órgão jurisdicional de reenvio como processos «piloto» para efeitos do presente reenvio prejudicial são relativos a pedidos apresentados tanto por sociedades residentes como por sociedades não residentes pertencentes ao mesmo grupo que as sociedades residentes e que destas receberam dividendos (a seguir «demandantes no processo principal»). Estão em causa dividendos pagos, entre 1974 e 1998, a sociedades residentes em Itália (caso do grupo Pirelli), em França (caso do grupo Essilor) e nos Países Baixos (caso dos grupos BMW e Sony).
- 27 Enquanto, no caso do grupo Pirelli, a sociedade não residente detém uma participação minoritária, de pelo menos 10%, na sociedade residente, os outros casos

respeitam a sociedades-mães não residentes que controlam a respectiva filial residente a 100%. Relativamente às duas sociedades-mães residentes nos Países Baixos, a primeira é integralmente detida por uma sociedade residente na Alemanha, enquanto a segunda é detida por uma sociedade residente no Japão.

28 O órgão jurisdicional de reenvio observa que esses pedidos são relativos a questões já submetidas à apreciação do Tribunal de Justiça no processo em que foi proferido o acórdão *Metallgesellschaft e o.*, já referido, mas às quais este não respondeu tendo em conta a resposta que deu às primeira e segunda dessas questões. Enquanto, nesse processo, a concessão de um crédito de imposto era considerada uma simples alternativa ao reembolso do ACT ou ao ressarcimento dos prejuízos sofridos devido ao pagamento do ACT, os pedidos apresentados no órgão jurisdicional de reenvio visam directamente a concessão de um crédito de imposto.

29 À luz do exposto, a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, decidiu suspender a instância e submeter à apreciação do Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) É contrário aos artigos 43.º CE ou 56.º CE (à luz dos artigos 57.º CE e 58.º CE) (ou às disposições anteriores correspondentes):

a) O facto de um Estado-Membro A (como o Reino Unido):

i) aprovar e manter em vigor uma legislação que confere o direito a um crédito de imposto total relativamente a dividendos pagos por sociedades residentes no Estado-Membro A (a seguir «dividendos em causa») a accionistas que sejam pessoas singulares residentes no mesmo Estado-Membro A;

- ii) aplicar uma disposição constante de convenções para evitar a dupla tributação celebradas com outros Estados-Membros e com países terceiros que confere o direito a um crédito de imposto total (a diminuir do imposto, como previsto nessas convenções) relativamente aos dividendos em causa pagos a accionistas pessoas singulares residentes nesses outros Estados-Membros e em países terceiros;

mas não conferir, nem ao abrigo do seu direito interno nem da convenção para evitar a dupla tributação entre os Estados em causa, o direito a qualquer crédito de imposto (total ou parcial) relativamente aos dividendos em causa pagos por uma filial residente no Estado-Membro A (como o Reino Unido) a uma sociedade-mãe residente num Estado-Membro B (como a Alemanha)?

- b) O facto de um Estado-Membro A (como o Reino Unido) aplicar uma disposição da convenção para evitar a dupla tributação aplicável que confere o direito a um crédito de imposto parcial relativamente aos dividendos em causa pagos a uma sociedade-mãe residente num Estado-Membro C (como os Países Baixos), mas não conferir esse direito a uma sociedade-mãe residente num Estado-Membro B (como a Alemanha), quando não existe na convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre o Estado-Membro A e o Estado-Membro B qualquer disposição que preveja a atribuição de um crédito de imposto parcial?
  
- c) O facto de um Estado-Membro A (como o Reino Unido) não conferir o direito a um crédito de imposto parcial, relativamente aos dividendos em causa, a uma sociedade residente num Estado-Membro C (como os Países Baixos) controlada por uma sociedade residente num Estado-Membro B (como a Alemanha), quando o Estado-Membro A aplica disposições de convenções para evitar a dupla tributação que conferem esse direito:

i) às sociedades residentes no Estado-Membro C controladas por residentes no Estado-Membro C;

ii) às sociedades residentes no Estado-Membro C controladas por residentes num Estado-Membro D (como a Itália), quando existe uma disposição na convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre o Estado-Membro A e o Estado-Membro D que confere o direito a um crédito de imposto parcial relativamente aos dividendos em causa;

iii) às sociedades residentes no Estado-Membro D, independentemente de quem controle essas sociedades?

d) Tem alguma pertinência para a resposta à primeira questão, alínea c), o facto de a sociedade residente no Estado-Membro C não ser controlada por uma sociedade residente no Estado-Membro B, mas por uma sociedade residente num país terceiro?

2) Se a resposta a toda ou a parte da primeira questão, alíneas a) a c), for afirmativa, quais são os princípios que o direito comunitário estabelece em matéria de direitos e vias de recurso disponíveis nas circunstâncias descritas nessas questões? Em especial:

a) O Estado-Membro A é obrigado a pagar:

i) um crédito de imposto total ou um montante equivalente, ou

ii) um crédito de imposto parcial ou um montante equivalente, ou

iii) um crédito de imposto, total ou parcial, ou um montante equivalente:

— líquido de qualquer outro imposto sobre o rendimento devido ou que seria devido se o pagamento do dividendo ao interessado tivesse acarretado o benefício de um crédito de imposto,

— líquido desse imposto calculado com qualquer outra base?

b) A quem deveria ser efectuado esse pagamento:

i) à sociedade-mãe em questão do Estado-Membro B ou do Estado-Membro C, ou

ii) à filial em questão do Estado-Membro A?

c) O direito a esse pagamento constitui:

i) um direito ao reembolso de quantias indevidamente cobradas, de forma que esse reembolso é uma consequência ou um complemento do direito conferido pelos artigos 43.º CE e/ou 56.º CE, e/ou

ii) um direito a uma compensação ou indemnização, de forma que as condições para a recuperação estabelecidas no acórdão [do Tribunal de Justiça de 5 de Março de 1996], *Brasserie du Pêcheur e Factortame*, C-46/93 e C-48/93 [Colect., p. I-1029], devem estar reunidas, e/ou

iii) um direito a recuperar um benefício indevidamente recusado e, nesse caso:

— esse direito constitui uma consequência ou um complemento do direito conferido pelos artigos 43.º CE e/ou 56.º CE, ou

— as condições de recuperação estabelecidas no acórdão [*Brasserie du Pêcheur e Factortame*, já referido] devem estar reunidas, ou

— há outras condições que devem ser preenchidas?

d) Tem alguma pertinência para a resposta à segunda questão, alínea c), o facto de, no quadro do direito interno do Estado-[Membro] A, nas acções intentadas terem sido formulados pedidos de restituição ou terem sido ou deverem ser formulados pedidos de indemnização por perdas e danos?

e) Para obter a restituição, é necessário que a sociedade que faz o pedido prove que ela própria ou a sua sociedade-mãe teriam pedido um crédito de imposto (total ou parcial, conforme o caso) se tivessem conhecimento de que, ao abrigo do direito comunitário, tinham direito a fazê-lo?

- f) Tem alguma pertinência para a resposta à segunda questão, alínea a), o facto de, segundo o acórdão [Metallgesellschaft e o., já referido], a filial em questão residente no Estado-Membro A poder ter obtido o reembolso ou ter, em princípio, direito ao reembolso de pagamentos por conta do imposto ou de um montante relacionado com estes, relativo aos dividendos pagos à sociedade-mãe em questão do Estado-Membro B ou do Estado-Membro C?
- g) Quais as orientações, se as houver, que, no entender do Tribunal de Justiça, são adequadas nos presentes processos quanto às circunstâncias a que o tribunal nacional deve atender para determinar se existe uma violação suficientemente caracterizada na aceção do acórdão [Brasserie du Pêcheur e Factortame, já referido], designadamente quanto à questão de saber se, atendendo ao estágio actual da jurisprudência relativa à interpretação das disposições relevantes de direito comunitário, a violação era desculpável?»

### Quanto às questões prejudiciais

#### *Quanto à alínea a) da primeira questão*

- 30 A través da alínea a) da primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 43.º CE e 56.º CE se opõem à legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que, quando da distribuição de dividendos por uma sociedade residente, concede um crédito de imposto total aos accionistas finais beneficiários dos referidos dividendos que residam nesse Estado-Membro ou noutra Estado com o qual o primeiro tenha celebrado uma CDT que preveja esse crédito de imposto, mas não concede qualquer crédito de imposto, total ou parcial, a sociedades beneficiárias desses dividendos que sejam residentes em determinados Estados-Membros.



- 31 Resulta dos autos que, mais do que submeter ao Tribunal de Justiça um problema de diferença de tratamento entre, por um lado, accionistas finais, residentes ou não, beneficiários de dividendos pagos por uma sociedade residente e, por outro, sociedades não residentes beneficiárias desses dividendos, o órgão jurisdicional de reenvio pretende obter uma interpretação do direito comunitário que lhe permita apreciar a compatibilidade com este direito do tratamento diferenciado a que estão sujeitas, no Reino Unido, por um lado, uma sociedade residente que beneficia de um crédito de imposto quando recebe dividendos doutra sociedade residente e cujos accionistas finais residentes beneficiam igualmente de um crédito de imposto quando lhes são pagos dividendos e, por outro, uma sociedade não residente que não beneficia, no Reino Unido, excepto em determinados casos abrangidos por CDT, de nenhum crédito de imposto quando recebe dividendos de uma sociedade residente e cujos accionistas finais, residentes ou não, também não têm direito a um crédito de imposto.
- 32 Com efeito, nos termos da legislação em vigor no Reino Unido, embora uma sociedade residente que recebe dividendos de outra sociedade residente beneficie de um crédito de imposto correspondente ao montante do imposto sobre as sociedades pago antecipadamente por esta última, uma sociedade não residente que recebe dividendos de uma sociedade residente só beneficia, por causa dessa distribuição, de um crédito de imposto total ou parcial se isso estiver previsto numa CDT celebrada entre o seu Estado de residência e o Reino Unido.
- 33 É verdade que as demandantes no processo principal, nas observações que apresentaram no Tribunal de Justiça, também invocam a situação menos vantajosa em que se encontram os accionistas finais que recebam dividendos de uma sociedade não residente, que não têm direito a um crédito de imposto, em relação aos accionistas finais que recebam dividendos de uma sociedade residente, que beneficiam desse crédito nos termos da legislação em vigor no Reino Unido ou, tratando-se de accionistas não residentes, nos termos de uma CDT. Todavia, não se pode deixar de referir que as demandantes no processo principal invocam o tratamento menos vantajoso a que estão sujeitos os accionistas de sociedades não residentes com o único objectivo de denunciar uma restrição à liberdade de estabelecimento e aos movimentos de capitais das próprias sociedades demandantes.

- 34 As demandantes no processo principal sustentam, com efeito, que a legislação do Reino Unido em causa é contrária aos artigos 43.º CE e 56.º CE, uma vez que é susceptível de dissuadir as sociedades não residentes de criar filiais nesse Estado-Membro, de investir no capital de sociedades residentes ou de angariar capitais no referido Estado. Essa legislação não encontra justificação nem numa diferença relevante entre a situação das sociedades residentes que recebem dividendos de uma sociedade residente e a das sociedades não residentes que recebem esses dividendos nem no objectivo de garantir a coerência do sistema fiscal nacional ou no de evitar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos.
- 35 Segundo as demandantes no processo principal, para permitir que as sociedades não residentes que recebem dividendos de uma sociedade residente coloquem os seus accionistas na mesma situação que a dos accionistas de sociedades residentes que recebem tais dividendos, o Reino Unido deveria conceder um crédito de imposto às sociedades não residentes.
- 36 A título preliminar, deve recordar-se que, de acordo com jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem, todavia, exercer essa competência com observância do direito comunitário (v., nomeadamente, acórdãos de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 32; Metallgesellschaft e o., já referido, n.º 37; e de 23 de Fevereiro de 2006, Keller Holding, C-471/04, Colect., p. I-2107, n.º 28).
- 37 Relativamente à questão de saber se a legislação nacional em causa no processo principal é abrangida pelo artigo 43.º CE, relativo à liberdade de estabelecimento, ou pelo artigo 56.º CE, relativo à livre circulação de capitais, há que observar que a questão colocada diz respeito a medidas nacionais em matéria de tributação de dividendos segundo as quais, independentemente da dimensão da participação detida pelo accionista beneficiário, uma sociedade residente que recebe dividendos de outra sociedade residente tem direito a um crédito de imposto, enquanto no que se refere a uma sociedade não residente que recebe tais dividendos a concessão de um crédito de imposto depende das disposições de uma eventual CDT que o Reino

Unido tenha celebrado com o seu Estado de residência. Verifica-se que, de acordo com algumas CDT, como a celebrada com o Reino dos Países Baixos, a amplitude do crédito de imposto varia consoante a dimensão da participação detida pelo accionista beneficiário na sociedade que distribui os lucros.

38 Por conseguinte, as medidas em causa são susceptíveis de ser abrangidas quer pelo artigo 43.º CE quer pelo artigo 56.º CE.

39 Como resulta da decisão de reenvio, três dos processos escolhidos como processos «piloto» no âmbito do litígio pendente no tribunal de reenvio são relativos a sociedades residentes no Reino Unido detidas a 100% por sociedades não residentes. Ora, uma vez que se trata de uma participação que confere ao respectivo detentor uma influência certa sobre as decisões da sociedade e lhe permite determinar as respectivas actividades, as disposições do Tratado CE aplicáveis são as relativas à liberdade de estabelecimento (acórdãos de 13 de Abril de 2000, Baars, C-251/98, Colect., p. I-2787, n.ºs 21 e 22; de 21 de Novembro de 2002, X e Y, C-436/00, Colect., p. I-10829, n.ºs 37 e 66 a 68; e de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Colect., p. I-0000, n.º 31).

40 Em contrapartida, como referiu o advogado-geral nos n.ºs 28 e 30 das suas conclusões, o Tribunal de Justiça não dispõe de elementos suficientes para determinar a natureza da participação em causa no quarto processo «piloto» nem da detida por outras sociedades partes no referido litígio. Consequentemente, não se pode excluir que esse litígio tenha igualmente por objecto o impacto da legislação nacional em causa no processo principal sobre os dividendos pagos por uma sociedade residente a sociedades não residentes que detenham uma participação que não lhes confira uma influência certa nas decisões da sociedade que distribui os lucros e não lhes permita determinar as respectivas actividades. Por conseguinte, essa legislação também deve ser analisada à luz das disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais.

41 Em primeiro lugar, quanto à análise da questão prejudicial sob o ângulo da liberdade de estabelecimento, as demandantes no processo principal sustentam que, uma vez que, excepto em certos casos abrangidos por CDT, a legislação em vigor no Reino Unido não concede um crédito de imposto a uma sociedade não residente que receba dividendos de uma sociedade residente nem aos seus accionistas finais, independentemente de serem residentes ou não, limita a liberdade de essa sociedade não residente criar filiais no referido Estado-Membro. Em relação às sociedades residentes que recebem dividendos de uma sociedade residente, uma sociedade não residente está numa posição desfavorável, na medida em que, pelo facto de os seus accionistas não beneficiarem de um crédito de imposto, tem de aumentar o montante dos seus dividendos para que os seus accionistas recebam um montante equivalente ao que receberiam se fossem accionistas de uma sociedade residente.

42 A este respeito, há que recordar que a liberdade de estabelecimento, que o artigo 43.º CE reconhece aos nacionais da Comunidade e que compreende tanto o acesso às actividades não assalariadas e o seu exercício como a constituição e a gestão de empresas, nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais, inclui, nos termos do artigo 48.º CE, para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na Comunidade Europeia, o direito de exercerem a sua actividade no Estado-Membro em causa através de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência (v., nomeadamente, acórdãos de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 35; de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Colect., p. I-10837, n.º 30; e Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.º 41).

43 Em relação às sociedades, importa referir que a sua sede, na acepção do artigo 48.º CE, serve para determinar, à semelhança da nacionalidade das pessoas singulares, a sua subordinação à ordem jurídica de um Estado. Admitir que o Estado-Membro de estabelecimento possa livremente dispensar um tratamento diferente unicamente pelo facto de a sede de uma sociedade estar situada noutra Estado-Membro significaria, portanto, esvaziar o artigo 43.º CE do seu conteúdo (v., neste sentido, acórdãos de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França, 270/83, Colect.,

p. 273, n.º 18; de 13 de Julho de 1993, Commerzbank, C-330/91, Colect., p. I-4017, n.º 13; Metallgesellschaft e o., já referido, n.º 42; e Marks & Spencer, já referido, n.º 37). A liberdade de estabelecimento tem, assim, por objectivo garantir o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, proibindo qualquer discriminação baseada no local da sede das sociedades (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Comissão/França, n.º 14, e Saint-Gobain ZN, n.º 35).

44 No caso em apreço, não se contesta que a uma sociedade residente no Reino Unido que recebe dividendos de outra sociedade residente seja concedido, nesse Estado-Membro, um crédito de imposto correspondente à fracção do montante de ACT pago por esta última, enquanto uma sociedade não residente que recebe dividendos de uma sociedade residente não beneficia dessa vantagem, a não ser por força de uma CDT que tenha sido eventualmente celebrada entre o seu Estado de residência e o Reino Unido.

45 Do mesmo modo, quando uma sociedade residente, por sua vez, distribui dividendos aos seus accionistas finais e é sujeita, a esse título, ao pagamento do ACT, estes últimos têm direito, no Reino Unido, quando residam neste Estado ou sejam abrangidos por uma CDT que preveja esse direito, a um crédito de imposto que pode ser deduzido ao montante que devem a título de imposto sobre o rendimento ou, se o crédito ultrapassar esse montante, a receber a diferença em dinheiro. Ao invés, quando uma sociedade não residente pague dividendos a accionistas finais, estes não beneficiam de qualquer crédito de imposto.

46 Para determinar se uma diferença de tratamento fiscal é discriminatória, há todavia que procurar saber se, tendo em conta a medida nacional em questão, as sociedades em causa se encontram numa situação objectivamente comparável. Com efeito, resulta de jurisprudência assente que a discriminação consiste na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes (v. acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225, n.º 30, e de 29 de Abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Colect., p. I-2651, n.º 26).

- 47 Segundo os Governos do Reino Unido, alemão e francês, a Irlanda, o Governo italiano e a Comissão das Comunidades Europeias, no que diz respeito à medida nacional que concede um crédito de imposto aos accionistas que recebem dividendos de uma sociedade residente, a situação das sociedades accionistas residentes e a das sociedades accionistas não residentes não são comparáveis, na medida em que uma sociedade não residente não está sujeita no Reino Unido a imposto sobre esses dividendos. Os mencionados Governos salientam que uma sociedade não residente também não está obrigada a pagar o ACT quando distribui lucros aos seus próprios accionistas.
- 48 Ao invés, as demandantes no processo principal sustentam que, relativamente à tributação de dividendos recebidos de uma sociedade residente, as sociedades beneficiárias residentes e não residentes se encontram numa situação comparável. Apesar de admitirem que uma sociedade beneficiária não residente não está sujeita ao imposto sobre o rendimento no Reino Unido por esses dividendos ou está sujeita a esse imposto por força de uma CDT, mas beneficia de um crédito de imposto correspondente ao imposto pago pela sociedade que procedeu à distribuição, salientam que uma sociedade beneficiária residente também está isenta do imposto sobre as sociedades no Reino Unido pelos referidos dividendos.
- 49 A este respeito, há que recordar que os dividendos distribuídos por uma sociedade aos seus accionistas podem ser objecto, por um lado, de uma tributação em cadeia quando são tributados, de início, à sociedade que procede à distribuição, enquanto lucros realizados, e, em seguida, a uma sociedade-mãe, a título de imposto sobre os lucros, e, por outro, de uma dupla tributação económica quando são tributados, de início, à sociedade que procede à distribuição e, em seguida, ao accionista final, a título de imposto sobre o rendimento.
- 50 Compete a cada Estado-Membro organizar, com observância do direito comunitário, o seu sistema de tributação de lucros distribuídos e definir, nesse âmbito, a matéria colectável e a taxa de tributação aplicáveis à sociedade que procede à distribuição e/ou ao accionista beneficiário, na medida em que estejam sujeitos ao imposto nesse Estado.

- 51 Nos termos do artigo 293.º CE, os Estados-Membros entabularão entre si, sempre que necessário, negociações destinadas a garantir, em benefício dos seus nacionais, a eliminação da dupla tributação na Comunidade. Ora, com excepção da Convenção 90/436/CEE, de 23 de Julho de 1990, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de dividendos entre empresas associadas (JO L 225, p. 10), nenhuma medida de unificação ou de harmonização visando eliminar a dupla tributação foi adoptada no âmbito comunitário e os Estados-Membros não celebraram, nos termos do artigo 293.º CE, qualquer convenção multilateral para esse efeito (v. acórdãos de 12 de Maio de 1998, Gilly, C-336/96, Colect., p. I-2793, n.º 23; de 5 de Julho de 2005, D., C-376/03, Colect., p. I-5821, n.º 50; e de 7 de Setembro de 2006, N, C-470/04, Colect., p. I-7409, n.º 43).
- 52 Foi neste contexto que o Tribunal de Justiça já declarou que, na falta de medidas de unificação ou de harmonização comunitária, os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder tributário de modo a, nomeadamente, eliminarem a dupla tributação (acórdãos, já referidos, Gilly, n.ºs 24 e 30; Saint-Gobain ZN, n.º 57, e N, n.º 44).
- 53 É só em relação às sociedades dos Estados-Membros que detenham, no capital de uma sociedade de outro Estado-Membro, uma participação mínima de 25% que o artigo 4.º da Directiva 90/435, conjugado com o seu artigo 3.º, na versão inicial aplicável na data em que ocorreram os factos no processo principal, impõe aos Estados-Membros que isentem os lucros recebidos por uma sociedade-mãe residente de uma filial residente noutra Estado-Membro ou que autorizem essa sociedade-mãe a deduzir do montante do imposto por si devido a fracção do imposto da filial correspondente a esses lucros e, se for caso disso, o montante da retenção na fonte efectuada pelo Estado-Membro da residência da filial.
- 54 O simples facto de competir aos Estados-Membros, relativamente às participações não abrangidas pela Directiva 90/435, determinar se, e em que medida, a tributação em cadeia e a dupla tributação económica dos lucros distribuídos devem ser evitadas

e adoptar, para esse efeito, de modo unilateral ou através de CDT celebradas com outros Estados-Membros, mecanismos destinados a evitar ou a atenuar essa tributação em cadeia e essa dupla tributação económica não significa que lhes seja permitido aplicar medidas contrárias às liberdades de circulação garantidas pelo Tratado.

- 55 Assim, sempre que um Estado-Membro adopte um sistema de prevenção ou de atenuação da tributação em cadeia ou da dupla tributação económica aplicável a dividendos pagos a residentes por sociedades residentes, deve tratar de modo equivalente os dividendos pagos a residentes por sociedades não residentes (v., neste sentido, acórdãos de 15 de Julho de 2004, *Lenz*, C-315/02, *Colect.*, p. I-7063, n.ºs 27 a 49, e de 7 de Setembro de 2004, *Manninen*, C-319/02, *Colect.*, p. I-7477, n.ºs 29 a 55).
- 56 Com efeito, no âmbito desses sistemas, a situação dos accionistas residentes num Estado-Membro que recebem dividendos de uma sociedade com sede nesse mesmo Estado é comparável às dos accionistas residentes no referido Estado que recebem dividendos de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro, na medida em que tanto os dividendos de origem nacional como os de origem estrangeira podem ser objecto, por um lado, no caso das sociedades accionistas, de uma tributação em cadeia e, por outro, no caso de accionistas finais, de uma dupla tributação económica (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, *Lenz*, n.ºs 31 e 32, e *Manninen*, n.ºs 35 e 36).
- 57 Todavia, embora a situação desses accionistas deva ser considerada comparável no que diz respeito ao facto de lhes ser aplicada a legislação fiscal do seu Estado-Membro de residência, não é necessariamente isso o que acontece, no que diz respeito à aplicação da legislação fiscal do Estado-Membro de residência da sociedade que procede à distribuição, com as situações em que se encontram os accionistas beneficiários residentes nesse Estado-Membro e os accionistas beneficiários residentes noutro Estado-Membro.



- 58 Com efeito, quando a sociedade que procede à distribuição e o accionista beneficiário não residem no mesmo Estado-Membro, o Estado-Membro de residência da sociedade que procede à distribuição, ou seja, o Estado-Membro da fonte dos lucros, não se encontra na mesma posição, no que diz respeito à prevenção ou à atenuação da tributação em cadeia e da dupla tributação económica, que o Estado-Membro de residência do accionista beneficiário.
- 59 A este respeito, há que considerar, por um lado, que exigir ao Estado de residência da sociedade que procede à distribuição que garanta que os lucros distribuídos a um accionista não residente não sejam objecto de uma tributação em cadeia ou de uma dupla tributação económica, quer isentando essa sociedade da tributação desses lucros quer concedendo ao referido accionista um benefício fiscal correspondente ao imposto pago sobre os referidos lucros pela sociedade que procede à distribuição, significaria realmente que esse Estado deveria renunciar ao seu direito de tributar um rendimento gerado por uma actividade económica exercida no seu território.
- 60 Por outro lado, quanto ao mecanismo destinado a evitar ou a atenuar a dupla tributação económica através da concessão de um benefício fiscal ao accionista final, importa referir que, normalmente, o Estado-Membro de residência deste último é o mais bem colocado para avaliar a capacidade contributiva pessoal do referido accionista (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Schumacker, n.<sup>os</sup> 32 e 33, e D., n.º 27). Do mesmo modo, quanto às participações abrangidas pela Directiva 90/435, o seu artigo 4.º, n.º 1, impõe ao Estado-Membro da sociedade-mãe que recebe lucros distribuídos por uma filial residente noutro Estado-Membro, e não a este último Estado, que evite a tributação em cadeia, quer abstendo-se de tributar esses lucros quer tributando-os, mas autorizando a sociedade-mãe a deduzir ao montante do imposto por si devido a fracção do imposto da filial correspondente a esses lucros e, se for caso disso, o montante da retenção na fonte efectuada pelo Estado-Membro da residência da filial.
- 61 Relativamente à legislação nacional em causa no processo principal, há que salientar que, quando uma sociedade residente no Reino Unido paga dividendos a uma sociedade beneficiária, nem os dividendos recebidos por uma sociedade residente nem os recebidos por uma sociedade não residente estão sujeitos ao imposto no Reino Unido.

- 62 Consequentemente, não existe qualquer diferença de tratamento neste plano.
- 63 Todavia, existe uma diferença de tratamento entre as sociedades beneficiárias residentes e as sociedades beneficiárias não residentes no que diz respeito à possibilidade de essas sociedades beneficiárias procederem a uma distribuição de lucros aos seus accionistas finais num enquadramento legal que concede a estes últimos um crédito de imposto correspondente à fracção do imposto sobre as sociedades paga pela sociedade que gerou os lucros distribuídos. É pacífico que a referida possibilidade está reservada às sociedades residentes.
- 64 Ora, é na sua qualidade de Estado de residência do accionista que, quando uma sociedade residente distribui dividendos aos seus accionistas finais residentes, esse mesmo Estado-Membro concede a estes últimos um crédito de imposto correspondente à fracção do imposto sobre as sociedades paga antecipadamente pela sociedade que gerou os lucros distribuídos aquando da distribuição dos referidos lucros.
- 65 Quanto à aplicação de mecanismos destinados a evitar ou a atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica, a posição de um Estado-Membro onde tanto as sociedades que procedem à distribuição como os accionistas finais residam não é, por conseguinte, comparável à de um Estado-Membro onde resida uma sociedade que distribui lucros a uma sociedade não residente que, por sua vez, os paga aos seus accionistas finais, na medida em que, em princípio, este último Estado actua apenas na qualidade de Estado onde os lucros distribuídos têm a sua fonte.
- 66 É só quando, neste último caso, uma sociedade residente num Estado-Membro paga dividendos a uma sociedade residente noutra Estado-Membro e os accionistas desta última sociedade residem no primeiro Estado que incumbe a este Estado, enquanto Estado de residência dos referidos accionistas, em conformidade com o princípio enunciado nos referidos acórdãos Lenz e Manninen, como foi recordado no n.º 55

do presente acórdão, garantir que os dividendos recebidos por esses accionistas de uma sociedade não residente sejam sujeitos a um tratamento fiscal equivalente ao que é dispensado aos dividendos recebidos por um accionista residente de uma sociedade residente.

67 Como decorre do n.º 30 do presente acórdão, a obrigação que incumbe, nesse caso, a um Estado-Membro que actue na sua qualidade de Estado de residência do accionista final não é objecto das questões colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

68 Todavia, a partir do momento em que um Estado-Membro, de modo unilateral ou por via convencional, sujeita ao imposto sobre o rendimento não só os accionistas residentes mas também os accionistas não residentes relativamente aos dividendos que recebam de uma sociedade residente, a situação dos referidos accionistas não residentes aproxima-se da dos accionistas residentes.

69 No que respeita às medidas nacionais em causa no processo principal, é o que acontece, como foi referido no n.º 15 do presente acórdão, quando uma CDT celebrada pelo Reino Unido dispõe que uma sociedade accionista residente noutro Estado-Membro contratante beneficia de um crédito de imposto, total ou parcial, devido aos dividendos que recebe de uma sociedade residente no Reino Unido.

70 Ora, se o Estado-Membro de residência da sociedade que gera lucros a distribuir decidir exercer a sua competência fiscal não apenas sobre os lucros gerados nesse Estado mas também sobre o rendimento proveniente do referido Estado recebido pelas sociedades beneficiárias não residentes, é o mero exercício por esse Estado da sua competência fiscal que, independentemente de qualquer tributação noutro Estado-Membro, cria um risco de tributação em cadeia. Nesse caso, para que as sociedades beneficiárias não residentes não sejam confrontadas com uma restrição à

liberdade de estabelecimento proibida, em princípio, pelo artigo 43.º CE, o Estado de residência da sociedade que procede à distribuição deve assegurar-se de que, em relação ao mecanismo previsto pela sua legislação nacional para evitar ou atenuar a tributação em cadeia, as sociedades accionistas não residentes sejam submetidas a um tratamento equivalente àquele de que beneficiam as sociedades accionistas residentes.

- 71 Compete ao órgão jurisdicional nacional determinar, em cada caso, se essa obrigação foi cumprida, tendo em conta, sendo caso disso, as disposições da CDT que o referido Estado-Membro celebrou com o Estado de residência da sociedade accionista (v., neste sentido, acórdão de 19 de Janeiro de 2006, Bouanich, C-265/04, Colect., p. I-923, n.ºs 51 a 55).
- 72 Resulta das considerações precedentes que a legislação de um Estado-Membro que, no âmbito da distribuição de lucros por uma sociedade residente e não existindo uma CDT, concede um crédito de imposto, correspondente à fracção do imposto sobre as sociedades paga antecipadamente pela sociedade que gerou os lucros distribuídos, apenas às sociedades beneficiárias residentes, reservando aos accionistas finais residentes a concessão desse crédito de imposto, não constitui uma discriminação proibida pelo artigo 43.º CE.
- 73 Uma vez que as considerações tecidas nos números precedentes se aplicam do mesmo modo às sociedades accionistas não residentes que tenham recebido dividendos com base numa participação que não lhes confere uma influência certa nas decisões da sociedade residente que procede à distribuição e não lhes permite determinar as respectivas actividades, essa legislação também não limita a livre circulação de capitais na acepção do artigo 56.º CE.
- 74 Consequentemente, há que responder à alínea a) da primeira questão que os artigos 43.º CE e 56.º CE não se opõem a que um Estado-Membro, quando da distribuição de dividendos por uma sociedade nele residente, conceda às sociedades

beneficiárias dos referidos dividendos que também sejam residentes nesse Estado um crédito de imposto correspondente à fracção do imposto pago pela sociedade que procede à distribuição sobre os lucros distribuídos, mas não conceda esse crédito às sociedades beneficiárias que sejam residentes noutro Estado-Membro e que não sejam sujeitas a imposto sobre esses dividendos no primeiro Estado.

*Quanto às alíneas b) a d) da primeira questão*

- 75 Nas alíneas b) a d) da primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 43.º CE e 56.º CE se opõem a que um Estado-Membro aplique CDT celebradas com outros Estados-Membros nos termos das quais, quando da distribuição de dividendos por uma sociedade residente, as sociedades beneficiárias residentes de determinados Estados-Membros não beneficiam de um crédito de imposto, enquanto as sociedades beneficiárias residentes de outros Estados-Membros têm direito a um crédito de imposto parcial.
- 76 Neste âmbito, pretende igualmente saber se um Estado-Membro pode aplicar uma disposição de uma CDT, denominada «limitação de benefícios», nos termos da qual não concede créditos de imposto a uma sociedade contratante residente noutro Estado-Membro se esta for controlada por uma sociedade residente num terceiro Estado com o qual o primeiro Estado-Membro tenha celebrado uma CDT que, quando de uma distribuição de dividendos, não prevê a concessão de um crédito de imposto a uma sociedade beneficiária residente no terceiro Estado, e se, para esse efeito, tem relevância que a sociedade beneficiária não residente seja controlada por uma sociedade residente num Estado-Membro ou num país terceiro.
- 77 Pelas razões expostas nos n.ºs 37 a 40 do presente acórdão, há que analisar as medidas nacionais em causa no processo principal tanto sob o ângulo da liberdade de estabelecimento como sob o da livre circulação de capitais.

- 78 Segundo as demandantes no processo principal, é contrário às liberdades de circulação que um Estado-Membro conceda um benefício fiscal aos cidadãos de um Estado-Membro e o negue a cidadãos de outro Estado-Membro. Aludindo ao n.º 26 do acórdão Comissão/França, já referido, sustentam que a concessão desse benefício não pode depender da existência de benefícios recíprocos concedidos pelo outro Estado-Membro contratante.
- 79 As demandantes no processo principal salientam que a extensão de benefícios concedidos por uma CDT celebrada com determinado Estado-Membro às pessoas singulares ou colectivas abrangidas por outra CDT não afecta o sistema das convenções fiscais bilaterais. Com efeito, há que distinguir entre, por um lado, o direito de os Estados-Membros repartirem a sua competência fiscal para evitar a dupla tributação do mesmo rendimento em vários Estados-Membros e, por outro, o exercício pelos Estados-Membros da competência fiscal assim repartida. Enquanto um tratamento diferenciado se justifica se resultar de diferenças entre convenções fiscais relativamente à repartição da competência fiscal, designadamente para reflectir as diferenças entre os sistemas fiscais dos Estados-Membros em causa, um Estado-Membro não pode, para evitar ou atenuar a dupla tributação económica, exercer a sua competência de modo selectivo e arbitrário.
- 80 Pelo contrário, os Governos do Reino Unido, alemão e francês, a Irlanda, os Governos italiano e neerlandês e a Comissão contestam a tese segundo a qual um Estado-Membro só pode proteger um residente de outro Estado-Membro da dupla tributação económica se conceder a mesma protecção aos residentes de todos os Estados-Membros. Se esta tese fosse aceite, seriam perturbados o equilíbrio e a reciprocidade subjacentes às CDT existentes, os contribuintes poderiam iludir mais facilmente as disposições das CDT destinadas a combater a evasão fiscal e a segurança jurídica dos contribuintes seria afectada.
- 81 A este respeito, há que recordar que, na falta de medidas de unificação ou de harmonização comunitária no sentido de eliminar a dupla tributação, os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar os critérios de tributação

dos rendimentos, para eliminar, eventualmente por via convencional, a dupla tributação. Neste contexto, os Estados-Membros são livres de fixar, no âmbito de convenções bilaterais, os factores de ligação para efeitos da repartição da competência fiscal (v. acórdãos, já referidos, Gilly, n.ºs 24 e 30; Saint-Gobain ZN, n.º 57; D., n.º 52; e Bouanich, n.º 49).

- 82 As demandantes no processo principal denunciam a diferença de tratamento imposta a sociedades não residentes no Reino Unido pelo facto de as CDT celebradas por esse Estado-Membro com outros Estados-Membros preverem a concessão de um crédito de imposto às sociedades residentes nos referidos Estados-Membros, enquanto as CDT celebradas pelo Reino Unido com outros Estados-Membros não a prevêem.
- 83 Para determinar se essa diferença de tratamento é discriminatória, há que procurar saber se, tendo em conta as medidas em causa, as sociedades não residentes em questão se encontram numa situação objectivamente comparável.
- 84 Como o Tribunal de Justiça recordou no n.º 54 do acórdão D., já referido, o âmbito de aplicação de uma convenção fiscal bilateral está limitado às pessoas singulares ou colectivas nela referidas.
- 85 Para evitar que os lucros distribuídos sejam tributados simultaneamente pelo Estado-Membro de residência da sociedade que procede à distribuição e pelo da sociedade beneficiária, cada uma das CDT celebradas pelo Reino Unido prevê uma repartição da competência fiscal entre esse Estado-Membro e o outro Estado contratante. Enquanto algumas dessas CDT não prevêem a sujeição ao imposto, no Reino Unido, dos dividendos que uma sociedade beneficiária não residente receba de uma sociedade residente nesse Estado-Membro, outras CDT prevêem-na. É neste último caso que as CDT prevêem, cada uma de acordo com os seus próprios requisitos, a concessão de um crédito de imposto à sociedade beneficiária não residente.

- 86 Como observa o Governo do Reino Unido, apoiado, nesta matéria, pela maior parte dos outros Governos que apresentaram observações no Tribunal de Justiça, as condições em que essas CDT prevêm a concessão de um crédito de imposto às sociedades não residentes que recebam dividendos de uma sociedade residente variam em função não apenas das especificidades dos regimes fiscais nacionais em causa mas também da altura em que as CDT foram negociadas e do âmbito das questões sobre as quais os Estados-Membros em causa chegaram a acordo.
- 87 As situações em que o Reino Unido concede um crédito de imposto a sociedades residentes noutro Estado contratante que recebem dividendos de uma sociedade residente no Reino Unido são aquelas em que o Reino Unido também se reservou o direito de tributar essas sociedades pelos referidos dividendos. A taxa de tributação que o Reino Unido pode aplicar nesse caso varia de acordo com as circunstâncias, nomeadamente consoante uma CDT preveja um crédito de imposto total ou parcial. Existe, portanto, umnexo directo entre o direito a um crédito de imposto e a taxa de tributação prevista por uma tal CDT (v., neste sentido, acórdão de 25 de Setembro de 2003, *Océ Van der Grinten*, C-58/01, *Colect.*, p. I-9809, n.º 87).
- 88 Assim, a concessão de um crédito de imposto a uma sociedade não residente que recebe dividendos de uma sociedade residente, como previsto em determinadas CDT celebradas pelo Reino Unido, não pode ser considerada um benefício destacável do resto das referidas convenções, antes sendo sua parte integrante e contribuindo para o seu equilíbrio geral (v., neste sentido, acórdão D., já referido, n.º 62).
- 89 O mesmo se diga das disposições das CDT que fazem depender a concessão desse crédito de imposto da condição de a sociedade não residente não ser controlada, directa ou indirectamente, por uma sociedade residente num Estado-Membro ou num país terceiro com o qual o Reino Unido tenha celebrado uma CDT que não preveja um crédito de imposto.



- 90 Com efeito, mesmo que essas disposições se refiram à situação de uma sociedade não residente num dos Estados-Membros contratantes, só se aplicam a pessoas residentes num desses Estados-Membros e, contribuindo para o seu equilíbrio geral, fazem parte integrante das CDT em causa.
- 91 O facto de esses direitos e obrigações recíprocos apenas se aplicarem a pessoas residentes num dos dois Estados-Membros contratantes é uma consequência inerente às convenções bilaterais preventivas da dupla tributação. Daí resulta que, no que diz respeito à tributação de dividendos pagos por uma sociedade residente no Reino Unido, uma sociedade residente num Estado-Membro que tenha celebrado com o Reino Unido uma CDT que não prevê um crédito de imposto não se encontra na mesma situação que uma sociedade residente num Estado-Membro que celebrou uma CDT que prevê a concessão desse crédito (v., neste sentido, acórdão D., já referido, n.º 61).
- 92 Consequentemente, as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento não se opõem a que o direito a um crédito de imposto previsto numa CDT celebrada por um Estado-Membro com outro Estado-Membro concedido a sociedades residentes neste último Estado que recebam dividendos de uma sociedade residente no primeiro Estado não seja estendido a sociedades residentes num terceiro Estado-Membro com o qual o primeiro Estado tenha celebrado uma CDT que não prevê esse direito.
- 93 Uma vez que tal situação não envolve qualquer discriminação das sociedades não residentes que recebem dividendos de uma sociedade residente, a conclusão do número precedente também é válida para as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais.
- 94 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às alíneas b) a d) da primeira questão que os artigos 43.º CE e 56.º CE não se opõem a que um Estado-Membro não estenda o direito a um crédito de imposto previsto numa CDT

celebrada com outro Estado-Membro concedido a sociedades residentes neste último Estado que recebam dividendos de uma sociedade residente no primeiro Estado a sociedades residentes num terceiro Estado-Membro com o qual tenha celebrado uma CDT que não preveja a concessão desse direito a sociedades residentes nesse terceiro Estado.

*Quanto à segunda questão*

- 95 Atendendo à resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda questão.

**Quanto às despesas**

- 96 Revestindo o processo, quanto às partes no processo 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 a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

- 1) Os artigos 43.º CE e 56.º CE não se opõem a que um Estado-Membro, quando da distribuição de dividendos por uma sociedade nele residente,**

**conceda às sociedades beneficiárias dos referidos dividendos que também sejam residentes nesse Estado um crédito de imposto correspondente à fracção do imposto pago pela sociedade que procede à distribuição sobre os lucros distribuídos, mas não conceda esse crédito às sociedades beneficiárias que sejam residentes noutro Estado-Membro e que não sejam sujeitas a imposto sobre esses dividendos no primeiro Estado.**

- 2) Os artigos 43.º CE e 56.º CE não se opõem a que um Estado-Membro não estenda o direito a um crédito de imposto previsto numa convenção para evitar a dupla tributação celebrada com outro Estado-Membro concedido a sociedades residentes neste último Estado que recebam dividendos de uma sociedade residente no primeiro Estado a sociedades residentes num terceiro Estado-Membro com o qual tenha celebrado uma convenção para evitar a dupla tributação que não preveja a concessão desse direito a sociedades residentes nesse terceiro Estado.**

Assinaturas