

## CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

PAOLO MENGOZZI

apresentadas em 22 de Dezembro de 2010<sup>1</sup>

### I — Introdução

1. Com o presente reenvio prejudicial, o Conseil d'État (França) questiona o Tribunal de Justiça sobre a interpretação dos artigos 43.º CE e 56.º CE, no âmbito de um litígio que opõe o ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique à Accor, quanto ao pedido apresentado por esta última visando obter a restituição do pagamento por conta que teve que efectuar quando procedeu à redistribuição aos seus accionistas dos dividendos respeitantes aos anos de 1999 a 2001<sup>2</sup>.

2. Com efeito, resulta da decisão de reenvio que, nos anos de 1998, 1999 e 2000, a Accor recebeu dividendos distribuídos pelas suas filiais estabelecidas noutros Estados-Membros e que, na ocasião da redistribuição desses dividendos aos seus accionistas, efectuou, nos termos das disposições conjugadas do artigo 146.º, n.º 2, e dos artigos 158.º *bis* e 223.º *sexies* do Código Geral dos Impostos (code général des impôts), na versão aplicável aos factos do processo principal (a seguir «CGI»), um pagamento por conta no montante de 323 279 053 FRF (49 283 574 euros), 359 183 404 FRF (54 757 157 euros) e

341 261 380 FRF (52 024 962 euros), relativo, respectivamente, aos anos de 1999, 2000 e 2001.

3. A liquidação destas quantias a título de pagamento por conta deve ser enquadrada no contexto legislativo do «crédito fiscal», aplicável aos factos objecto do litígio no processo principal, que foi revogado a partir de 1 de Janeiro de 2005, pelo artigo 93.º da Lei n.º 2003-1311<sup>3</sup>.

4. Com o objectivo de evitar a dupla tributação dos lucros, sujeitos a imposto, em primeiro lugar, no momento da sua obtenção pela sociedade que os distribui e, em seguida, aquando da sua distribuição aos beneficiários, o artigo 158.º *bis* do CGI atribuía aos beneficiários dos dividendos distribuídos por sociedades francesas um crédito fiscal sob a forma de crédito sobre a fazenda pública. Este crédito fiscal, ou crédito de imposto, era igual a metade das quantias efectivamente pagas pela sociedade que efectuava a distribuição à sociedade-mãe.

1 — Língua original: francês.

2 — Como o pedido de decisão prejudicial é anterior à entrada em vigor do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, farei referência aos artigos do Tratado CE.

3 — JORF de 31 de Dezembro de 2003, p. 22530.

5. No entanto, para evitar prejuízos fiscais, o mecanismo do crédito fiscal estava associado ao do denominado «pagamento por conta», uma vez que os lucros correspondentes à distribuição não tinham sido tributados em sede de imposto sobre as sociedades à taxa normal.

6. Nessas circunstâncias, o artigo 223.º *sexies* do CGI dispunha que a sociedade que distribui os lucros era obrigada a efectuar um pagamento por conta igual ao crédito de imposto calculado nos termos previstos no artigo 158.º *bis* do mesmo código. Este pagamento era devido em relação às distribuições que conferiam direito ao crédito de imposto, independentemente de quem fossem os seus beneficiários.

7. Na medida em que, nos termos do artigo 216.º do CGI, a sociedade-mãe com sede social em França estava isenta de imposto sobre as sociedades quanto aos dividendos distribuídos por uma filial<sup>4</sup>, independentemente da respectiva proveniência, a redistribuição pela sociedade-mãe aos seus próprios accionistas implicava, em princípio, a exigibilidade do pagamento por conta, nos termos do artigo 223.º *sexies* do CGI.

4 — Excepto a dedução de uma quota-parte para despesas e encargos, determinada nos termos do artigo 216.º do CGI, não pertinente para o processo principal, e que, durante o período em causa no processo principal, estava fixada em 2,5% do produto total das participações, incluindo os créditos de imposto, até 2000, e em 5% a partir de 2001. A compatibilidade da dedução dessa percentagem para despesas e encargos foi analisada pelo Tribunal de Justiça no processo que deu lugar ao acórdão de 3 de Abril de 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel (C-27/07, Colect., p. I-2067).

8. No entanto, como o artigo 146.º, n.º 2, do CGI dispunha que, nessa hipótese, o pagamento por conta era reduzido, se fosse o caso, pelo montante dos créditos de imposto associados aos resultados das participações referidas no artigo 145.º do CGI, obtidos no decurso dos exercícios findos há cinco anos, no máximo, como referido no n.º 4 das presentes conclusões, o benefício do crédito fiscal só era atribuído às sociedades-mães que recebessem dividendos distribuídos por sociedades francesas.

9. Noutros termos, tal como resume o órgão jurisdicional de reenvio, o artigo 146.º, n.º 2, do CGI permitia à sociedade-mãe com sede social em França, quando as redistribuições a que procedia de dividendos obtidos de filiais francesas davam lugar à aplicação do pagamento por conta, deduzir ao montante deste pagamento o montante do crédito de imposto proporcionado pela distribuição dos dividendos recebidos dessas filiais. Em contrapartida, não havendo um crédito fiscal resultante da distribuição de um dividendo pago por uma filial estabelecida noutro Estado-Membro e susceptível de diminuir o montante do pagamento por conta exigível, o pagamento por conta a título da redistribuição de tal dividendo aos seus accionistas pela sociedade-mãe, sendo imputado no conjunto das importâncias a distribuir, reduzia correspondentemente o montante da redistribuição deste dividendo.

10. Considerando essa diferença de tratamento incompatível com o direito comunitário, a Accor recorreu para o tribunal

administratif de Versailles (tribunal administrativo de Versalhes), que julgou o pedido precedente. Por acórdão de 20 de Maio de 2008, a cour administrative d'appel de Versailles (tribunal administrativo de segunda instância de Versalhes) negou provimento ao recurso daquela decisão interposto pelo Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique.

11. Chamado a pronunciar-se sobre este acórdão, na sequência de um recurso interposto pelo Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, o Conseil d'État considerou precedente o fundamento do referido ministro, relativo à falta de fundamentação do acórdão da cour administrative d'appel de Versailles, e, consequentemente, anulou o referido acórdão.

12. Nestas condições, considerando que devia dirimir o litígio quanto ao mérito tendo em conta as circunstâncias do caso concreto, o Conseil d'État, depois de ter afastado o argumento da Accor relativo à incompatibilidade das disposições legislativas em causa com a 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<sup>5</sup>, entendeu que existiam algumas dúvidas quanto à interpretação de outras disposições e princípios do direito da União. Assim, o Conseil d'État decidiu suspender a instância

e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1. a) Os artigos 56.º [CE] e 43.º [CE] devem ser interpretados no sentido de que se opõem a um regime fiscal tendo como objecto eliminar a dupla tributação económica dos dividendos, que:

— permite a uma sociedade-mãe imputar no pagamento por conta, que deve efectuar quando procede à redistribuição aos seus accionistas dos dividendos pagos pelas suas filiais, o crédito fiscal relacionado com a distribuição desses dividendos quando os mesmos são provenientes de uma filial estabelecida em França,

— mas não confere essa faculdade quando os dividendos têm origem numa filial estabelecida noutro Estado-Membro, uma vez que, nesse caso, tal regime não dá direito à concessão de um crédito fiscal relacionado com a distribuição de tais dividendos por essa filial, com o fundamento de que, por si só, tal regime violaria, em relação a essa sociedade-mãe, os princípios da livre circulação de capitais ou da liberdade de estabelecimento?

b) Em caso de resposta negativa à [alínea a)], devem os referidos artigos

5 — JO L 225, p. 6. Esta directiva foi modificada pela Directiva 2003/123/CE do Conselho, de 22 de Dezembro de 2003 (JO 2004, L7, p. 41). No entanto, as modificações efectuadas por este último acto são posteriores aos factos do processo principal e, portanto, não são pertinentes.

ser interpretados no sentido de que, ainda assim, se opõem a tal regime na medida em que conviria atender também à situação dos accionistas porque, tendo em consideração o pagamento por conta, o montante dos dividendos recebidos das suas filiais e redistribuídos pela sociedade-mãe aos seus accionistas varia consoante a localização dessas filiais, em França ou noutro Estado-Membro [...], de maneira que este regime teria como efeito dissuadir os accionistas de investirem na sociedade-mãe e, por consequência, afectaria a aquisição de capitais por essa sociedade e seria susceptível de a dissuadir de disponibilizar capitais a filiais estabelecidas em Estados-Membros diferentes da França ou de criar tais filiais nesses Estados?

2. Em caso de resposta afirmativa [às alíneas a) e b) da primeira questão], se os artigos 56.º [CE] e 43.º [CE] forem interpretados no sentido de que se opõem ao regime fiscal do pagamento por conta acima descrito e se, por conseguinte, a administração for, em princípio, obrigada a restituir os montantes recebidos com base nesse pagamento, pelo facto de o terem sido em violação do direito comunitário, este direito obsta a que, num tal regime, que, por si só, não se traduz na

repercussão, pelo sujeito passivo, de uma taxa sobre um terceiro:

- a) a administração se possa opor ao reembolso dos montantes pagos pela sociedade-mãe uma vez que essa restituição resultaria num enriquecimento sem causa desta sociedade,
- b) e, em caso de resposta negativa, a circunstância de o montante pago pela sociedade-mãe não constituir para esta um encargo contabilístico ou fiscal mas ser imputado unicamente no conjunto das importâncias susceptíveis de serem redistribuídas aos seus accionistas, possa ser oposta a fim de não ordenar a restituição dessa importância à sociedade-mãe?

3. Tendo em conta a resposta às [primeira e segunda] questões [...], os princípios comunitários da equivalência e da efectividade opõem-se a que a restituição das importâncias de modo a garantir a aplicação de um mesmo regime fiscal aos dividendos que dão lugar a redistribuição pela sociedade-mãe, quer estes dividendos tenham como origem importâncias distribuídas pelas suas filiais estabelecidas em França ou noutro Estado-Membro [...], seja sujeita à condição, sem prejuízo do disposto na convenção bilateral relativa à troca de informações em vigor entre a [República Francesa] e o Estado-Membro onde a filial está estabelecida, de o sujeito passivo apresentar elementos, que só ele possui, relativos,

para cada dividendo em litígio, nomeadamente à taxa de tributação efectivamente aplicada e ao montante de imposto efectivamente pago sobre os lucros obtidos pelas suas filiais estabelecidas em Estados-Membros [...] diferentes da França, quando esses [elementos] justificativos, conhecidos da administração, não são exigidos para as filiais estabelecidas em França?»

15. Antes de mais, numa perspectiva geral, há que não negligenciar a importância dos interesses financeiros em jogo no processo principal e nos processos semelhantes pendentes nos tribunais administrativos franceses, calculados em cerca de 3 mil milhões de euros. Estes interesses não parecem ser alheios à decisão do Conseil d'État de submeter ao Tribunal de Justiça o presente reenvio prejudicial e também determinaram, em parte, o pedido deste órgão jurisdicional, de que o presente processo fosse submetido a tramitação acelerada, prevista no artigo 104.º A, primeiro parágrafo, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, pedido que foi indeferido por despacho do Presidente do Tribunal de Justiça, de 19 de Outubro de 2009.

## II — Análise

13. Enquanto a primeira questão apresentada pelo órgão jurisdicional de reenvio é relativa à compatibilidade com a liberdade de estabelecimento e a livre circulação de capitais de um mecanismo fiscal como o que acabei de descrever, as segunda e terceira questões referem-se, no essencial, à eventual aplicação de princípios, a saber, o da proibição do enriquecimento sem causa (segunda questão) e os da equivalência e da efectividade (terceira questão) que poderiam constituir obstáculo, total ou parcialmente, ao reembolso do pagamento por conta efectuado pela Accor.

14. Antes de analisar estas questões, parece-me útil fazer duas observações.

16. Quanto a este aspecto pecuniário, ver-se-á igualmente que nem o órgão jurisdicional de reenvio nem o Governo francês pediram a limitação temporal dos efeitos do acórdão do Tribunal de Justiça talvez tanto porque, segundo a jurisprudência, as consequências financeiras, sem risco de perturbações económicas graves, que podem resultar, para um Estado-Membro, de um acórdão proferido a título prejudicial não justificam, por si só, a limitação dos efeitos desse acórdão no tempo<sup>6</sup>, como devido ao facto de o próprio objecto de todos os litígios pendentes nos tribunais administrativos franceses ser relativo à resolução de situações passadas, tendo o regime

6 — V. acórdão de 18 de Janeiro de 2007, *Brzeziński* (C-313/05, Colect., p. I-513, n.º 58 a 60 e jurisprudência aí referida).

controvertido, como já assinaei, sido abolido a partir de 1 de Janeiro de 2005<sup>7</sup>.

o Tribunal de Justiça, em substância, recorreu no acórdão Cobelfret<sup>8</sup>, a obrigação que impende sobre o Estado-Membro de estabelecimento da sociedade-mãe prende-se, pois, com a distribuição de lucros em benefício desta última, pela sua afiliada.

17. A seguir, importa notar que as questões do Conseil d'État não são relativas à interpretação da Directiva 90/435, e especialmente do seu artigo 4.º, por força do qual o Estado-Membro de estabelecimento da sociedade-mãe, que detém uma participação mínima de 25 % no capital social de uma afiliada com sede num outro Estado-Membro, deve atenuar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos por esta filial em benefício da referida sociedade-mãe. Para o fazer, o Estado-Membro de estabelecimento 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 filial correspondente a tais lucros e, se for caso disso, o montante da retenção na fonte efectuada pelo Estado-Membro da residência da afiliada, nos termos das disposições derogatórias do artigo 5.º da referida directiva, dentro do limite do montante do imposto nacional correspondente. Tal como

18. Perante o Conseil d'État, mas também de novo nas observações escritas perante o Tribunal de Justiça, a Accor defendeu a tese da incompatibilidade do pagamento por conta com o artigo 4.º da Directiva 90/435. Essencialmente, esta tese assentava no silogismo segundo o qual a República Francesa, por força dos artigos 145.º e 216.º do CGI, optou pela isenção de imposto sobre as sociedades dos dividendos distribuídos a uma sociedade-mãe por uma filial, independente da respectiva proveniência<sup>9</sup>. Ora, no momento da redistribuição aos seus accionistas de dividendos resultantes de lucros distribuídos por uma filial estabelecida num Estado-Membro diferente da França, a sociedade-mãe francesa tinha a obrigação de efectuar o pagamento por conta, o qual tinha por objecto substituir-se ao imposto sobre as sociedades, na medida em que apenas incidia sobre os lucros distribuídos que não tinham sido já plenamente sujeitos ao imposto sobre as sociedades. Por conseguinte, segundo a Accor, o pagamento por conta constituía uma tributação dos dividendos distribuídos pelas filiais não sediadas em França contrária ao artigo 4.º da Directiva 90/435.

7 — Um outro motivo poderia residir no facto de o Tribunal de Justiça já ter especificado em vários acórdãos (v., designadamente, acórdãos de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477; de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Colect., p. I-11753, e de 6 de Março de 2007, Meilicke e o., C-292/04, Colect., p. I-1835) as exigências decorrentes tanto da liberdade de estabelecimento como da livre circulação de capitais no que respeita à situação de pessoas, singulares ou colectivas, residentes de um Estado-Membro, que recebam dividendos de sociedades não residentes e que o Tribunal de Justiça não limitou no tempo os efeitos dos referidos acórdãos (v., sobre este aspecto, acórdão Meilicke e o., já referido, n.ºs 36 a 40 e jurisprudência referida). No entanto, o Governo francês alega que a corrente jurisprudencial referida não é necessariamente pertinente para responder à primeira questão prejudicial.

8 — Acórdão de 12 de Fevereiro de 2009 (C-138/07, Colect., p. I-731, n.ºs 29 a 31).

9 — Sob reserva da quota-parte de despesas e encargos referida na nota de rodapé n.º 4, supra.

19. O Conseil d'État refutou esta argumentação com o fundamento de que o facto gerador do pagamento por conta controvertido era não a distribuição de dividendos em benefício da sociedade-mãe francesa pelas filiais estabelecidas nos outros Estados-Membros, mas a redistribuição por esta última, aos seus próprios accionistas, dos dividendos assim obtidos. Noutros termos, o pagamento por conta não tinha nem por objecto nem por efeito tributar os lucros distribuídos, e, assim, não se substituíu ao imposto sobre as sociedades, sendo unicamente exigível aquando da redistribuição dos dividendos aos accionistas da sociedade-mãe.

20. Apesar da tentativa da Accor, nas suas observações escritas apresentadas ao Tribunal de Justiça, de alargar o âmbito das questões submetidas pelo Conseil d'État à interpretação da Directiva 90/435, subscrevo a recusa, por este órgão jurisdicional, do argumento apresentado por esta sociedade no processo principal.

21. Com efeito, como já foi referido, a Directiva 90/435 é apenas respeitante às distribuições de lucros entre uma filial e a sua sociedade-mãe estabelecidas em Estados-Membros diferentes. Não afecta, portanto, o regime fiscal da redistribuição de produtos de participação pela sociedade-mãe aos seus próprios accionistas. A fundamentação do órgão jurisdicional de reenvio adere, em definitivo, ao espírito do raciocínio desenvolvido pelo Tribunal de Justiça no acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, já referido, a propósito da «advance corporate tax» (ACT) que uma sociedade-mãe no Reino Unido tinha a obrigação de pagar aquando

da redistribuição aos seus accionistas de dividendos recebidos de filiais estabelecidas noutros Estados-Membros<sup>10</sup> e que foi considerada como não abrangida pelo âmbito de aplicação da Directiva 90/435.

#### A — Quanto à primeira questão

22. Com a primeira questão, que se divide em dois aspectos, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, por um lado, se os artigos 43.º CE e 56.º CE se opõem ao mecanismo segundo o qual só uma sociedade-mãe que procede à redistribuição aos seus accionistas dos dividendos pagos pelas suas filiais estabelecidas em França, mas não por filiais estabelecidas noutro Estado-Membro, pode imputar no pagamento por conta o crédito fiscal relativo à distribuição desses dividendos e, por outro lado, em caso de resposta negativa, se estes mesmos artigos se opõem a esse regime em razão do seu eventual efeito dissuasor dos accionistas da sociedade-mãe beneficiários de dividendos distribuídos por filiais estabelecidas em Estados-Membros diferentes da França.

23. Antes de analisar a natureza restritiva deste mecanismo, há que fazer algumas referências sobre a liberdade de circulação aplicável.

10 — N.º 110.

1. Quanto à liberdade de circulação aplicável

24. Segundo a jurisprudência, quando um nacional de um Estado-Membro detém, no capital de uma sociedade com sede noutra Estado-Membro, uma participação susceptível de lhe permitir exercer uma influência efectiva sobre as decisões dessa sociedade e determinar as respectivas actividades, são aplicáveis as disposições do Tratado referentes à liberdade de estabelecimento e não as relativas à livre circulação de capitais<sup>11</sup>.

25. No caso vertente, o órgão jurisdicional de reenvio não informou o Tribunal de Justiça sobre a dimensão das participações detidas pela Accor no capital das filiais estabelecidas em Estados-Membros diferentes da França, o que, consequentemente, não poderia excluir participações que não lhe permitam exercer uma influência certa sobre as decisões destas sociedades.

26. Com efeito, antes de mais, cumpre sublinhar que, de acordo com o artigo 145.º do CGI, o regime controvertido era aplicável às sociedades cujas participações eram superiores ao limite mínimo de 10% do capital social da sociedade que efectua a distribuição, no que respeita ao período até 31 de Dezembro de 2000, limite que passou a ser de 5%

do capital social da sociedade que efectua a distribuição a partir de 1 de Janeiro de 2001<sup>12</sup>. Este regime já era pois aplicável à detenção, por sociedades-mães, de participações no capital de outras sociedades de uma ordem de grandeza que, *a priori*, excluía a possibilidade de exercer uma influência efectiva sobre as decisões das referidas sociedades.

27. No que respeita às situações de facto na origem do processo principal, esta dedução parece ser confirmada pelas indicações prestadas nas observações escritas do Governo francês, segundo as quais um determinado montante de dividendos atribuídos à Accor foi distribuído por sociedades nas quais esta apenas detinha participações minoritárias que, aparentemente, não lhe permitiam exercer uma influência certa sobre as decisões destas sociedades.

28. Em contrapartida, tanto a Accor como o Governo francês referem também situações em que esta sociedade detinha uma participação maioritária no capital de filiais estabelecidas em diferentes Estados-Membros que permitem presumir que a Accor exercia influência sobre as decisões destas filiais.

29. Embora incumba ao órgão jurisdicional de reenvio verificar a veracidade de todos estes dados para efeitos da resolução do litígio

11 — V., designadamente, acórdãos de 13 de Abril de 2000, Baars (C-251/98, Colect., p. I-2787, n.º 22); de 21 de Novembro de 2002, X e Y (C-436/00, Colect., p. I-10829, n.º 37); de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Colect., p. I-7995, n.º 31), e de 6 de Dezembro de 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Colect., p. I-10451, n.º 30).

12 — De acordo com a modificação do artigo 145.º do CGI efectuada pelo despacho n.º 2000-912, de 18 de Setembro de 2000 (JORF de 21 de Setembro de 2000, p. 14783).

objecto do processo principal<sup>13</sup>, parece que tanto as disposições legislativas em causa como as situações de facto na origem do processo principal podiam ser abrangidas quer pela liberdade de estabelecimento quer pela livre circulação de capitais<sup>14</sup>.

30. Considero, contudo, que, face aos elementos de que o Tribunal de Justiça dispõe, a análise do presente processo pode ser efectuada com maior utilidade na perspectiva das normas do Tratado que regulam a livre circulação de capitais, assumindo-se que a análise da questão prejudicial à luz do artigo 43.º CE não devia, em qualquer caso, conduzir a uma solução diferente.

## 2. Quanto à existência de uma restrição à livre circulação de capitais

31. Segundo a jurisprudência, constituem movimentos de capitais na acepção do artigo 56.º, n.º 1, CE, designadamente, os investimentos directos sob a forma de participação numa empresa através da detenção de acções que confere a possibilidade de participar efectivamente na sua gestão e no seu controlo (investimentos ditos «directos»), assim como a aquisição de títulos no mercado de capitais,

efectuada unicamente com a intenção de realizar uma aplicação financeira, sem pretender influenciar a gestão e o controlo da empresa (investimentos ditos «de carteira»)<sup>15</sup>.

32. O Tribunal de Justiça também considerou que as restrições à circulação de capitais entre os Estados-Membros proibidas pelo artigo 56.º, n.º 1, CE incluem as medidas nacionais, designadamente tributárias, susceptíveis de dissuadir os contribuintes residentes num Estado-Membro de investir os seus capitais em sociedades com sede noutra Estado-Membro<sup>16</sup>.

33. No processo principal, é ponto assente, como admite o próprio Governo francês, que, enquanto o crédito fiscal associado aos dividendos distribuídos por filiais francesas à sua sociedade-mãe estabelecida em França podia ser imputado no montante do pagamento por conta devido na ocasião da redistribuição, por esta última, dos dividendos em questão aos seus próprios accionistas, os dividendos distribuídos por filiais não instaladas em França não conferiam à sociedade-mãe o direito a um crédito fiscal similar. Assim, esta última sociedade tinha o dever de efectuar o pagamento por conta sem obter o crédito fiscal, contrariamente à situação de uma sociedade

13 — Recorde-se que, como notei no n.º 11 das presentes conclusões, o Conseil d'État é chamado a pronunciar-se quanto ao mérito no processo principal.

14 — À semelhança, por exemplo, da verificação efectuada pelo Tribunal de Justiça no acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, já referido (n.º 80).

15 — V., neste sentido, acórdãos de 16 de Março de 1999, *Trummer e Mayer* (C-222/97, Colect., p. I-1661, n.º 21); de 4 de Junho de 2002, *Comissão/França* (C-483/99, Colect., p. I-4781, n.ºs 36 e 37); de 13 de Maio de 2003, *Comissão/Reino Unido* (C-98/01, Colect., p. I-4641, n.ºs 39 e 40); de 28 de Setembro de 2006, *Comissão/Países Baixos* (C-282/04 e C-283/04, Colect., p. I-9141, n.º 19), e de 17 de Setembro de 2009, *Glaxo Wellcome* (C-182/08, Colect., p. I-8591, n.º 40).

16 — V., designadamente, acórdãos, já referidos, *Manninen* (n.º 22) e *Meilicke e o.* (n.º 23).

à qual fossem distribuídos dividendos de filiais francesas e que redistribuísse estes dividendos aos seus próprios accionistas.

distribuídos pelas filiais estabelecidas nos outros Estados-Membros<sup>19</sup>.

34. Assim, como o próprio Governo francês admitiu, este mecanismo provocava uma diferença de tratamento entre os dividendos atribuídos a sociedades-mães francesas, consoante estes fossem oriundos de filiais estabelecidas em França ou noutros Estados-Membros.

35. Não pondo assim em causa a natureza equiparável da situação de uma sociedade-mãe francesa que receba dividendos de filiais francesas com a de uma mesma sociedade-mãe que receba dividendos de filiais estabelecidas em outros Estados-Membros<sup>17</sup>, o Governo francês argumenta, no entanto, de maneira um tanto contraditória, numa primeira fase, que essa diferença de tratamento não tem efeitos restritivos para os movimentos de capitais, na acepção do artigo 56.º CE<sup>18</sup>, embora concedendo, numa segunda fase, que só existe dissuasão directa quando a sociedade-mãe francesa conduz uma política de redistribuição dos dividendos

36. Independentemente da contradição interna que acabei de indicar na argumentação do Governo francês, recordo que este baseia a sua tese principal, a saber, a falta de efeito restritivo das disposições fiscais controvertidas, nos dois argumentos que se seguem.

37. Por um lado, sustenta que a activação do crédito fiscal, ou a realização do pagamento por conta, resulta de uma decisão autónoma dos órgãos competentes da sociedade-mãe a que são atribuídos dividendos pagos pelas suas filiais francesas e não da lei. Reportando-se designadamente ao acórdão Graf<sup>20</sup>, o Governo francês acrescenta que o efeito eventualmente negativo das disposições controvertidas da legislação nacional dependia, assim, de uma decisão dos órgãos competentes da sociedade-mãe tão hipotética que estas disposições não podiam ser consideradas um obstáculo à livre circulação de capitais.

38. Por outro lado, este Governo alega que, na medida em que o pagamento por conta era imputado sobre os resultados susceptíveis de distribuição da sociedade-mãe, constituía não um encargo onerando os lucros, mas uma tributação dos resultados para

17 — O que efectivamente resulta de uma jurisprudência já assente: v., designadamente, acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, já referido (n.º 62).

18 — V., designadamente, n.º 74 das observações escritas do Governo francês.

19 — V. n.º 82 das mesmas observações.

20 — Acórdão de 27 de Janeiro de 2000 (C-190/98, *Colect.*, p. I-493, n.ºs 24 e 25).

distribuição cujo custo era integralmente suportado pelos accionistas que beneficiavam de um dividendo reduzido. Portanto, a sociedade-mãe não era afectada pelo mecanismo. Além disso, o Governo francês refere que, na medida em que os accionistas não residentes podiam obter o reembolso do pagamento por conta se não beneficiassem do crédito fiscal, de acordo com as convenções fiscais celebradas pela República Francesa e/ou a doutrina administrativa francesa, só os accionistas franceses da sociedade-mãe francesa eram afectados pela diferença de tratamento, situação que, em razão do seu carácter puramente interno, não recaía no âmbito de aplicação do artigo 56.º CE.

39. Em minha opinião, não há que dedicar muito tempo à primeira objecção, de resto um pouco confusa, do Governo francês. Tanto quanto compreendo, esta objecção consiste em dizer que as sociedades-mães (ou os seus órgãos) dispunham da liberdade de decidir proceder a uma redistribuição dos dividendos aos seus accionistas de modo a accionar ou não o mecanismo da aplicação do pagamento por conta do crédito fiscal. O Governo francês parece assim considerar que, se os órgãos competentes de uma sociedade-mãe francesa que recebe dividendos de filiais estabelecidas em outros Estados-Membros decidem proceder a uma redistribuição aos accionistas da referida sociedade que corresponde integralmente à soma dos dividendos distribuídos pela filial à sociedade-mãe, portanto,

sem beneficiar do crédito fiscal, estes órgãos só podem culpar-se a si mesmos. Aparentemente, este argumento inspira-se nas conclusões do agente do Governo perante o Conseil d'État, anexas às observações escritas do Governo francês e da Accor<sup>21</sup>.

40. No entanto, para além de que a diferença de tratamento acima apresentada reside efectivamente nas disposições da própria lei francesa, a questão não consiste em saber como sugere o Governo francês, se uma sociedade-mãe ou os seus órgãos competentes tinham condições de evitar efectuar o pagamento por conta, não procedendo à redistribuição dos dividendos atribuídos à sociedade-mãe pelas suas filiais estabelecidas em Estados-Membros diferentes da França, ou de diminuir o montante dos dividendos que são objecto da redistribuição aos accionistas desta sociedade-mãe tendo definitivamente como objectivo contornar ou adaptar-se ao obstáculo constituído pelo regime fiscal controvertido.

41. Pelo contrário, trata-se de saber se uma sociedade-mãe na situação da Accor pode

21 — Segundo o agente do Governo (n.º 14 das suas conclusões): «a sociedade [...] só se pode, pois, culpar a si mesma se não diminuiu o montante das quantias distribuídas. Noutros termos, não é a lei que cria o encargo cuja restituição é pedida pela sociedade-mãe, mas a sua política de distribuição dos dividendos». No entanto, esta apreciação não foi efectuada no contexto da existência de uma restrição aos movimentos de capitais mas a propósito da restituição do montante do pagamento por conta efectuado pela Accor.

beneficiar com a livre circulação de capitais reivindicando um tratamento equivalente ao reservado pela legislação nacional a uma sociedade-mãe francesa que, tendo recebido dividendos de filiais francesas, procede à redistribuição integral destes dividendos aos seus accionistas.

42. Por outro lado, tenho dificuldade em conceber como, numa sociedade de capitais, uma decisão de (re)distribuição de dividendos em benefício dos accionistas desta sociedade pode assumir, como pretende o Governo francês, natureza hipotética ou aleatória, na acepção do acórdão Graf, já referido. Como a Accor indicou na audiência, é dificilmente imaginável que os accionistas invistam numa sociedade que planeia só redistribuir dividendos de forma muito esporádica, sobretudo quando esta sociedade está cotada nos mercados financeiros e segue uma política de distribuição que faz parte da sua comunicação financeira.

43. Quanto ao segundo argumento apresentado pelo Governo francês, noto que parece estar na origem do desdobramento da primeira questão prejudicial submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio, consoante é afectada a sociedade-mãe (primeira parte da questão) ou os accionistas desta sociedade (segunda parte da questão).

44. Este desdobramento parece essencialmente motivado por considerações processuais de direito interno, na medida em que o processo principal opõe as autoridades francesas à Accor e não aos accionistas desta sociedade.

45. No entanto, não parece pertinente para efeitos da interpretação do artigo 56.º CE, cujo âmbito de aplicação abrange as medidas nacionais dissuasoras dos investimentos transfronteiriços, sem que haja que questionar se esta dissuasão afecta mais a sociedade enquanto tal, os órgãos competentes da mesma ou, mais genericamente, os seus accionistas. Com efeito, adoptar a distinção sugerida pelo órgão jurisdicional de reenvio e pelo Governo francês equivale, em minha opinião, a subordinar a aplicação do artigo 56.º CE ao direito interno dos Estados-Membros e às regras de organização das sociedades estabelecidas nos respectivos territórios.

46. De resto, a jurisprudência do Tribunal de Justiça mostra que uma mesma medida nacional pode simultaneamente dissuadir residentes (incluindo sociedades) de um Estado-Membro de investirem os seus capitais em outros Estados-Membros e ter efeitos restritivos para os residentes destes outros Estados-Membros na medida em que constitui um obstáculo à obtenção de capitais no primeiro Estado-Membro<sup>22</sup>. Portanto, para efeitos

<sup>22</sup> — V., designadamente, acórdãos, já referidos, Manninen (n.º 22) e Test Claimants in the FII Group Litigation (n.º 64 e 166).

da qualificação de uma medida nacional nos termos do artigo 56.º, n.º 1, CE, não vejo obstáculo a que esta medida possa também ter um efeito dissuasor para uma sociedade e/ou para os seus accionistas. Aliás, a existência dessa *dissuasão* aos movimentos transfronteiriços de capitais não está subordinada, por definição, incluindo no domínio fiscal, a uma demonstração aritmética das consequências patrimoniais suportadas pelos interessados.

47. Em qualquer caso, considero que o Tribunal de Justiça poderá não responder à segunda parte da questão prejudicial, tendo em conta o carácter dissuasor do mecanismo controvertido em relação à sociedade-mãe Accor, o que, como referi, o Governo francês aliás admitiu no n.º 82 das suas observações escritas.

48. Com efeito, ao não poder beneficiar da neutralização do pagamento por conta pela atribuição do crédito fiscal, contrariamente à situação de uma sociedade-mãe que tenha redistribuído aos seus próprios accionistas a totalidade dos dividendos distribuídos pelas suas filiais francesas, uma sociedade-mãe na situação da Accor, para poder proceder a uma redistribuição integral dos dividendos aos seus accionistas, devia obter nas suas reservas de tesouraria um montante equivalente à quantia a pagar a título de pagamento por conta. As sociedades-mães francesas que investiram os seus capitais em filiais francesas dispunham, assim, de um benefício de tesouraria em relação às sociedades-mães que

investiram os seus capitais em filiais com sede em outros Estados-Membros<sup>23</sup>.

49. Além disso, – e, quanto a este aspecto, subscrevo integralmente as conclusões do agente do Governo perante o Conseil d'État – o pagamento por conta, que incidia sobre a redistribuição dos dividendos aos accionistas da sociedade-mãe e de que esta última era devedora, tinha por efeito diminuir o montante dos dividendos a distribuir, montante esse que não é idêntico consoante a filial da sociedade-mãe esteja estabelecida em França ou em outro Estado-Membro. Ora, esta situação era susceptível de afectar, com toda a verosimilhança, o valor dos títulos da sociedade-mãe dado que os dividendos distribuídos eram menores. A política de distribuição desta sociedade podia, assim, ser menos atractiva para os accionistas actuais ou potenciais, de modo que o acesso desta sociedade ao mercado de capitais era susceptível de ser afectado por ela.

50. Por consequência, o regime fiscal controvertido podia perfeitamente dissuadir as sociedades estabelecidas em França de efectuarem investimentos em activos de sociedades com sede em outros Estados-Membros.

51. Nestas condições, considero que o mecanismo fiscal controvertido constitui uma restrição na acepção do artigo 56.º, n.º 1, CE.

23 — V., por analogia, acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, já referido (n.º 84 e jurisprudência aí referida).

52. Como nem o órgão jurisdicional de reenvio nem o Governo francês fizeram referência às razões mencionadas no artigo 58.º CE ou às razões imperiosas de interesse público susceptíveis de justificar tal restrição, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à primeira questão prejudicial que o artigo 56.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um regime fiscal, nos termos do qual uma sociedade-mãe estabelecida num Estado-Membro que recebe dividendos distribuídos por uma filial estabelecida num outro Estado-Membro não pode imputar no pagamento por conta, de que é devedora quando procede à redistribuição aos seus accionistas dos referidos dividendos, o crédito fiscal relacionado com a distribuição desses dividendos, contrariamente à situação comparável de uma sociedade-mãe estabelecida no primeiro Estado-Membro que recebe dividendos distribuídos por uma filial igualmente estabelecida neste Estado-Membro.

pela repercussão de um imposto sobre um terceiro pelo contribuinte, quer, se assim não for, porque os montantes pagos não constituem um encargo contabilístico ou fiscal para a sociedade-mãe, sendo imputados sobre o conjunto dos dividendos a distribuir aos seus accionistas.

54. Tendo em conta a resposta sugerida à primeira questão, recorde-se que, segundo jurisprudência constante, os particulares têm, em princípio, direito a obter o reembolso dos impostos cobrados por um Estado-Membro em violação das disposições do direito da União. Este direito é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas referidas disposições, tal como foram interpretadas pelo Tribunal de Justiça. O Estado-Membro em causa é, assim, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito da União<sup>24</sup>.

B — *Quanto à segunda questão*

53. Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se, na hipótese de a administração fiscal ter, em princípio, a obrigação de reembolsar os montantes pagos pela sociedade-mãe em violação do direito da União, esta administração pode, contudo, opor-se a isso, quer porque esse reembolso implica um enriquecimento sem causa desta sociedade, ainda que o regime controvertido não se traduza

55. Segundo esta jurisprudência, a referida obrigação de reembolso apenas conhece uma excepção, a saber, quando as autoridades nacionais provarem que o imposto foi suportado, total ou parcialmente, por pessoa diferente do sujeito passivo e que o reembolso do imposto implicaria um enriquecimento

24 — V., designadamente, acórdãos de 2 de Outubro de 2003, *Weber's Wine World e o.* (C-147/01, *Colect.*, p. I-11365, n.º 93 e jurisprudência aí referida), e *Test Claimants in the FII Group Litigation*, já referido (n.º 202).

sem causa deste último<sup>25</sup>. Esta situação pode ocorrer designadamente em matéria de fiscalidade indirecta, quando um sujeito passivo repercutiu, total ou parcialmente, o imposto sobre o valor acrescentado indevidamente cobrado sobre o consumidor final.

56. O Tribunal de Justiça entendeu ainda que, mesmo quando se prove que o imposto indevidamente cobrado foi repercutido, no todo ou em parte, sobre terceiros, a restituição deste ao operador não implica necessariamente um enriquecimento sem causa<sup>26</sup>. Com efeito, mesmo nesta hipótese, um prejuízo pode sempre ter sido suportado pelo sujeito passivo pelo pagamento do imposto em violação do direito da União, por exemplo, devido à diminuição do volume das suas vendas ou à falta de repercussão completa nos seus preços de venda do montante total do imposto<sup>27</sup>.

57. No que respeita à demonstração de um eventual enriquecimento sem causa do contribuinte provocado pela repercussão do imposto pago sobre um terceiro, o Tribunal de

Justiça declarou que os elementos de prova devem ser livremente apreciados pelo tribunal nacional<sup>28</sup> tendo em conta todas as circunstâncias pertinentes<sup>29</sup>, considerando-se que, não existindo regulamentação da União, é ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro que cabe regular as vias processuais aplicáveis, no respeito dos princípios da equivalência e da efectividade<sup>30</sup>.

58. O Tribunal de Justiça também especificou que este último princípio se opõe a todas as modalidades de prova cujo efeito seja tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil a obtenção do reembolso do tributo cobrado em violação deste direito. Tal é o caso, designadamente, das presunções ou regras de prova que têm como objectivo fazer recair sobre o contribuinte o ónus de provar que os tributos indevidamente pagos não foram repercutidos em terceiros, ou limitações especiais no que respeita à forma das provas a produzir<sup>31</sup>. Assim, mesmo que os tributos indirectos, por força da lei, devam ser repercutidos sobre um terceiro, o Tribunal de Justiça rejeitou a tese segundo a qual existe uma presunção de que a repercussão teve lugar e que cabe ao contribuinte fazer a prova do contrário<sup>32</sup>.

25 — V., neste sentido, acórdão *Weber's Wine World e o.*, já referido (n.º 94). O recurso à noção de enriquecimento sem causa parece, neste contexto, mais próximo da repetição do indevido, que, em certos Estados-Membros, pode ser considerado um caso específico de enriquecimento sem causa.

26 — Acórdão *Weber's Wine World e o.*, já referido (n.º 98 e jurisprudência aí referida).

27 — V., neste sentido, acórdãos de 14 de Janeiro de 1997, *Comateb e o.* (C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 29, 31 e 32) e *Weber's Wine World e o.*, já referido (n.º 99).

28 — V. acórdão *Weber's Wine World e o.*, já referido (n.º 96).

29 — V. acórdãos de 10 de Abril de 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, Colect., p. I-2283, n.º 41), e de 18 de Junho de 2009, *Stadeco* (C-566/07, Colect., p. I-5295, n.º 49).

30 — Acórdão *Weber's Wine World e o.*, já referido (n.º 103).

31 — V. acórdãos de 9 de Novembro de 1983, *San Giorgio* (199/82, Recueil, p. 3595, n.º 14) e de 21 de Setembro de 2000, *Michailidis* (C-441/98 e C-442/98, Colect., p. I-7145, n.º 36).

32 — Acórdão *Comateb e o.*, já referido (n.º 25).

59. Nestas condições, tal como concordam as partes que apresentaram observações escritas no presente processo, cabe às autoridades fiscais que pretendem opor-se à restituição de tributos indevidamente pagos por um contribuinte em violação do direito da União fazer a prova de que essa restituição implica o enriquecimento sem causa deste sujeito passivo<sup>33</sup>, devendo o órgão jurisdicional nacional apreciar a justeza destas pretensões, a saber, a existência e a medida do enriquecimento sem causa, procedendo a uma análise económica que tenha em conta todas as circunstâncias pertinentes que lhe são apresentadas<sup>34</sup>.

60. Em minha opinião, esta evocação da jurisprudência já permite responder parcialmente à segunda parte da questão em análise. Com efeito, ao escolher apresentar esta parte de forma alternativa e subsidiária em relação à primeira parte, que é relativa à excepção do enriquecimento sem causa, o órgão jurisdicional de reenvio parece pretender ampliar os limites do direito à restituição de impostos pagos em violação do direito da União. Ora, como acabei de referir, o direito da União apenas tolera uma excepção à restituição dos

impostos pagos em violação deste direito, a saber, o enriquecimento sem causa.

61. No entanto, a segunda parte da questão também pode ser interpretada no quadro da problemática associada ao enriquecimento sem causa. Com efeito, ao sublinhar que as quantias pagas não constituíam um encargo contabilístico ou fiscal para a sociedade-mãe, sendo imputadas unicamente no conjunto das importâncias susceptíveis de serem redistribuídas aos seus accionistas, o órgão jurisdicional de reenvio evidencia, em definitivo, o facto de não ser a sociedade-mãe a suportar o encargo efectivo da liquidação do pagamento por conta e de que, em consequência, a restituição, em seu benefício, das quantias correspondentes ao pagamento deste tributo podia conduzir ao enriquecimento indevido.

62. Em minha opinião, é, portanto, possível analisar conjuntamente os dois aspectos da questão.

63. No processo principal, importa recordar que o órgão jurisdicional de reenvio parte igualmente da premissa de que o regime controvertido não se traduz na repercussão de um imposto sobre um terceiro pelo devedor e, portanto, não recai no exemplo «clássico» do enriquecimento sem causa tal como ele decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que recordei anteriormente. Esta premissa pode parecer surpreendente e, à primeira vista, poderia justificar que se recusasse a própria existência de um enriquecimento sem causa, face à referida jurisprudência.

33 — Aliás, o Governo francês especifica que esta atribuição do ónus da prova às autoridades fiscais decorre igualmente da jurisprudência do Conseil d'État e da Cour de cassation francesa em situações unicamente reguladas pelo direito interno. Esta regra devia, pois, ser igualmente válida, de acordo com os princípios de igualdade de tratamento e de equivalência, nos litígios em que a administração fiscal francesa se opõe à restituição de tributos cobrados em violação do direito da União.

34 — V. acórdãos, já referidos, Weber's Wine World e o. (n.º 100), e Marks & Spencer (n.º 43).

64. Cumpre, no entanto, evitar esta leitura um pouco simplista da questão submetida. A premissa em que assenta a questão parece explicar-se pela qualificação jurídica do pagamento por conta adoptada no direito administrativo francês. Com efeito, o Conseil d'État considerou que o pagamento por conta não constitui um encargo dedutível do lucro líquido da sociedade, porque foi estabelecido para evitar que sociedades que, em condições que conferem direito ao crédito fiscal, distribuam lucros sem terem sido objecto de uma tributação em sede de imposto sobre as sociedades à taxa normal, beneficiem, com isso, de uma vantagem fiscal indevida<sup>35</sup>. Assim, tributando-se unicamente o conjunto das importâncias susceptíveis de serem redistribuídas, o pagamento por conta não afecta a sociedade-mãe que efectua a distribuição, incidindo sobre o património dos accionistas. Nesta perspectiva, de resto defendida pelo Governo francês, a questão de saber se o pagamento por conta foi repercutido sobre um terceiro, em aplicação do critério adoptado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, não era pertinente, dado que a liquidação do pagamento por conta afectava directamente o património dos accionistas da sociedade-mãe.

65. Assim, situada no seu contexto, a questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio impõe as observações que se seguem.

66. No plano geral, não vejo obstáculo a que, em princípio, um Estado-Membro se possa opor ao reembolso de quantias pagas em violação do direito da União que, se fossem restituídas, provocavam o enriquecimento sem causa de um operador económico ou de um sujeito passivo, mesmo para além dos casos (no essencial, restituição dos direitos à importação ou de impostos indirectos) que o Tribunal de Justiça já examinou. Em meu entender, é o que sucede se a pessoa em questão não suportou ela mesma a totalidade do encargo económico dos montantes que teve que pagar. De acordo com a jurisprudência, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar se essa hipótese se materializa face às circunstâncias de cada caso.

67. Assim, no que respeita ao processo principal, não creio que, como procuram fazer a Accor e a Comissão Europeia, se possa rejeitar, à partida, a existência de um eventual enriquecimento sem causa da sociedade-mãe causado pela restituição das quantias pagas em violação do artigo 56.º CE apenas porque, juridicamente, é ela que é devedora do pagamento por conta. Com efeito, como assinalai, a jurisprudência do Tribunal de Justiça privilegia uma abordagem económica mais do que estritamente jurídica do eventual enriquecimento sem causa ocasionado pelo reembolso de quantias indevidamente pagas por um operador económico.

35 — Acórdão do Conseil d'État de 30 de Junho de 2004, Sté Freudenberg.

68. No entanto, o argumento, de carácter geral, do Governo francês segundo o qual a restituição à sociedade-mãe de uma quantia equivalente à liquidação do pagamento por conta enriquecia esta sociedade em prejuízo dos seus accionistas, não me convence.

69. Com efeito, a restituição desta quantia mantida na sociedade constituiria, na realidade, um lucro diferido para os accionistas, susceptível de aumentar o valor patrimonial da sua participação no capital desta sociedade e, em caso algum, um empobrecimento dos referidos accionistas.

70. Aliás, como argumentou o agente do Governo perante o Conseil d'Etat e defendeu a Accor perante o Tribunal de Justiça, é perfeitamente plausível que, em última análise, a liquidação do pagamento por conta pela sociedade-mãe não tenha afectado a distribuição dos dividendos aos accionistas, tendo esta sociedade assumido inteiramente este tributo recorrendo às suas reservas, para não perturbar a sua política de distribuição e não alterar a cotação das suas acções no mercado bolsista.

71. Ora, como confirmou o Governo francês na audiência no Tribunal de Justiça, numa situação puramente interna, a uma sociedade-mãe que tivesse liquidado incorrectamente, por diferentes razões, um pagamento por conta excessivo era restituído o montante cobrado em excesso pelas autoridades fiscais francesas, desde que isso não afectasse a redistribuição dos dividendos aos seus accionistas.

A aplicação do princípio da equivalência implica, então, em meu entender, que a uma sociedade-mãe que tenha liquidado um montante de pagamento por conta indevido, sem que este montante tenha afectado o conjunto dos dividendos susceptíveis de serem distribuídos aos seus accionistas, designadamente devido à vontade dos referidos accionistas de manterem uma política de distribuição atractiva desta sociedade, seja restituído o referido montante.

72. Contudo, na situação descrita, o reembolso do pagamento por conta, no âmbito de uma acção de restituição como a intentada pela Accor nos tribunais administrativos franceses, parece colidir com a jurisprudência do Tribunal de Justiça.

73. Com efeito, sublinhe-se que, no acórdão *Test Claimantes in the FII Group Litigation*, o Tribunal de Justiça, sem se basear explicitamente na teoria do enriquecimento sem causa, excluiu que os prejuízos financeiros sofridos por sociedades obrigadas a aumentar o montante dos seus dividendos a fim de compensar a perda de um crédito de imposto pelos seus accionistas, possam, ao abrigo do direito da União, ser ressarcidos através de uma acção de restituição.

74. Assim, o Tribunal de Justiça indeferiu a pretensão das sociedades recorrentes no

processo principal que as opunha às autoridades fiscais britânicas, nos termos da qual elas tinham o direito de reivindicar, através de uma acção de restituição, o ressarcimento dos prejuízos sofridos devido ao facto de se verem obrigadas a aumentar o montante dos seus dividendos para compensar a perda do crédito de imposto pelos seus accionistas.

direito da União imputável ao Estado-Membro em causa<sup>37</sup>, isto é, um prejuízo que pode eventualmente ser verificado e indemnizado no âmbito de uma acção de responsabilidade contra este último.

75. Segundo o Tribunal de Justiça, este prejuízo não pode ser compensado, com base no direito da União, através de uma acção destinada a obter o reembolso do imposto indevidamente cobrado ou de montantes pagos ao Estado-Membro em causa ou por ele retidos directamente relacionados com esse imposto. Com efeito, «ess[e]s [...] aumentos do montante dos dividendos assentam em decisões tomadas por essas sociedades e não são, no que a estas diz respeito, *uma consequência inevitável* do facto de o Reino Unido se recusar a conceder aos referidos accionistas um tratamento equivalente àquele que é dispensado aos accionistas beneficiários de uma distribuição baseada em dividendos de origem nacional»<sup>36</sup>.

76. Para assegurar o exercício dos direitos atribuídos pela ordem jurídica da União, e face às questões apresentadas ao Tribunal de Justiça, este convidou o órgão jurisdicional nacional a determinar se os aumentos do montante dos dividendos constituem, para as sociedades em causa, prejuízos financeiros sofridos na sequência de uma violação do

77. Se esta solução devesse ser transposta para o presente processo, e em função da política de redistribuição da Accor referida no n.º 70 das presentes conclusões, no âmbito da sua acção de restituição do pagamento por conta perante o órgão jurisdicional de reenvio, esta sociedade não podia reclamar a compensação dos eventuais prejuízos que tenha sofrido, em razão da decisão da assembleia dos seus accionistas de redistribuírem a totalidade dos dividendos oriundos das filiais da Accor não estabelecidas em França e, portanto, de não imputar o pagamento por conta sobre os dividendos distribuídos aos accionistas. Com efeito, estes prejuízos não eram a consequência inevitável da recusa da República Francesa de atribuir o crédito fiscal em condições análogas à situação de uma sociedade-mãe francesa que receba dividendos de filiais francesas. Nestas circunstâncias, restar-lhe-ia reconhecer o direito de intentar uma acção de responsabilidade do Estado por violação do direito da União, no respeito das condições de exercício dessa

36 — Acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, já referido (n.º 207) (italico meu).

37 — *Idem* (n.º 208).

responsabilidade e dos princípios da equivalência e da efectividade.

78. Em contrapartida, a aplicação do regime fiscal controvertido, em minha opinião, tem por consequência directa impor a uma sociedade-mãe francesa, como a Accor, a imputação do pagamento por conta sobre os dividendos redistribuídos aos seus próprios accionistas, o que conduzia inevitavelmente à diminuição do montante destes dividendos.

79. Nesta hipótese, eram sobretudo os accionistas que sofriam um prejuízo financeiro, que consistia no pagamento de um dividendo reduzido. No entanto, a sociedade-mãe podia igualmente sofrer um prejuízo financeiro materializado pela diminuição do valor da cotação das suas acções devida a uma política de distribuição susceptível de ser considerada menos atractiva pelo mercado.

80. Nessas circunstâncias, a medida da restituição à sociedade-mãe do pagamento por conta devia ser limitada aos seus próprios prejuízos ou incluir igualmente os prejuízos que tiveram os accionistas em razão da redistribuição de um dividendo reduzido?

81. Inclino-me para a segunda alternativa.

82. Com efeito, por um lado, como já referi, o princípio da restituição desse montante à sociedade-mãe não me parece, de modo algum, empobrecer os accionistas desta sociedade, dado que o valor acumulado na sociedade-mãe beneficia os referidos accionistas.

83. Por outro lado, limitar o âmbito da restituição aos prejuízos da sociedade-mãe implicava, do ponto de vista processual, que os accionistas lesados tivessem a possibilidade de intentar uma acção de restituição do pagamento por conta, nos tribunais franceses competentes. Ora, como foi sublinhado pelo agente do Governo perante o Conseil d'État, sem que esta declaração tenha sido refutada pelo Governo francês, de acordo com o direito interno francês, um accionista que se encontre nesta situação não dispõe de qualquer acção fiscal pessoal que lhe permita obter, em seu benefício, o reembolso do referido pagamento por conta, podendo, quando muito, intentar uma acção de responsabilidade contra o Estado.

84. É certo que, substancialmente, o Governo francês mencionou nas suas observações perante o Tribunal de Justiça que este princípio seria atenuado pelas possibilidades proporcionadas pelas convenções para evitar a dupla tributação celebradas pela República Francesa a um accionista não residente de uma sociedade-mãe francesa de obter o reembolso do pagamento por conta quando não for atribuído qualquer crédito fiscal no

momento da distribuição dos dividendos em benefício desta sociedade<sup>38</sup>.

pagamento por conta, sem ter que a restituir ao contribuinte.

85. Embora, como admite igualmente a Comissão, o exercício dessa faculdade pelos eventuais accionistas não residentes de uma sociedade-mãe como a Accor deva ser tido em consideração no âmbito da avaliação, pelo órgão jurisdicional de reenvio, do montante efectivo do pagamento por conta que deve ser restituído à sociedade-mãe, ele não pode, no entanto, justificar a recusa categórica de reembolsar o que foi indevidamente cobrado pelo Estado e que, na prática, só é susceptível de ser restituído à sociedade-mãe que tenha pago o tributo imposto em violação do direito da União.

86. Decidir de outro modo teria duas consequências que, em minha opinião, o direito da União não pode admitir. Por um lado, impossibilitava, na prática, uma acção de restituição de um pagamento por conta imposto em violação do direito da União. Por outro, a tese defendida essencialmente pelo Governo francês equivale a admitir o enriquecimento sem causa do Estado, uma vez que este recebeu a quantia equivalente à liquidação indevida do

87. Em síntese, considero que o Tribunal de Justiça deve responder à segunda questão que um Estado-Membro pode opor-se à restituição de um tributo cobrado em violação do direito da União para quaisquer encargos económicos que o próprio contribuinte não tenha suportado, o que, nesta medida, equivalia a enriquecer indevidamente o referido contribuinte. Esse enriquecimento era susceptível de ocorrer se o Estado-Membro devesse restituir as despesas suportadas pelo contribuinte que não fossem a consequência inevitável da recusa de um Estado-Membro de assegurar o respeito das disposições do Tratado CE. No processo principal, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio, face ao conjunto dos elementos de que dispõe, verificar, em função da política de distribuição dos dividendos estabelecida por uma sociedade-mãe, como a recorrida no processo principal, em benefício dos seus accionistas, se a liquidação do pagamento por conta controvertido foi imputada, no todo ou em parte, sobre os dividendos redistribuídos aos referidos accionistas de modo que a sociedade-mãe, se for o caso, possa ter sofrido prejuízos que são a consequência inevitável da recusa do Estado-Membro de lhe atribuir a igualdade de tratamento requerida. Neste caso, a medida da restituição do tributo controvertido à sociedade-mãe deverá ser determinada em função do encargo económico que ela sofreu com base em todos os elementos pertinentes de que dispõe o órgão jurisdicional de reenvio.

38 — Esta questão esteve na origem do processo que deu lugar ao acórdão de 14 de Novembro de 2006, Kerckhaert e Morres (C-513/04, Colect., p. I-10967). A supressão do crédito fiscal, a partir de 1 de Janeiro de 2005, e na sequência do seu reembolso aos accionistas não residentes, esteve, em seu entender, na base do processo que deu lugar ao acórdão de 16 de Julho de 2009, Damseaux (C-128/08, Colect., p. I-6823). No entanto, a questão apresentada prendia-se unicamente com as obrigações que incumbem ao Estado-Membro de residência dos accionistas (no caso, o Reino da Bélgica).

## C — Quanto à terceira questão

88. Chego agora à terceira questão apresentada pelo órgão jurisdicional de reenvio, que deu lugar aos debates mais vivos entre as partes interessadas e cuja resposta só terá utilidade se o órgão jurisdicional de reenvio, face às indicações que o Tribunal de Justiça lhe prestar, excluir, ainda que parcialmente, o enriquecimento sem causa da sociedade-mãe.

89. Com esta questão, o Conseil d'État pretende saber se, atentas as respostas dadas às duas primeiras questões, os princípios da equivalência e da efectividade se opõem a que a restituição das quantias indevidamente pagas pela sociedade-mãe seja sujeita à condição, sem prejuízo do eventualmente disposto em convenções bilaterais relativas à troca de informações, de esta sociedade apresentar elementos demonstrando, para cada dividendo pago pelas suas filiais estabelecidas em Estados-Membros diferentes da França, a taxa de tributação efectivamente aplicada e o montante de imposto efectivamente pago sobre os lucros obtidos por estas filiais, quando esses elementos justificativos, conhecidos da administração, não são exigidos para as filiais estabelecidas em França.

90. Como adequadamente argumentou a Comissão nas suas observações escritas, esta

questão parece colocar-se unicamente se o órgão jurisdicional de reenvio, para restabelecer a igualdade de tratamento, optar não pelo reembolso do pagamento por conta — o que equivalia, de qualquer modo, a libertar a sociedade-mãe deste pagamento por conta sem que ela tenha antes beneficiado do crédito fiscal —, mas pelo reconhecimento do benefício do crédito fiscal (depois de a sociedade-mãe ter efectuado o pagamento por conta), tal como seria acordado numa situação puramente interna. Com efeito, como refere a Comissão nas suas observações escritas referindo-se aos n.ºs 50 a 52 do acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, já referido, nesta segunda hipótese, a sociedade-mãe devia obter um crédito fiscal reflectindo a taxa do imposto sobre as sociedades liquidado pela filial no seu Estado-Membro de estabelecimento<sup>39</sup>.

39 — No processo que deu lugar ao acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, já referido, colocava-se a questão de saber se o direito da União se opõe a que um Estado-Membro isento do imposto sobre as sociedades os dividendos recebidos por uma sociedade-mãe residente de outras sociedades residentes, evitando, por meio de um sistema de imputação, a tributação em cadeia dos referidos dividendos quando eram pagos por uma sociedade não residente a uma sociedade-mãe residente. O Tribunal de Justiça confirmou a compatibilidade da aplicação de um sistema de imputação nestas circunstâncias quando, em primeiro lugar, os dividendos de origem estrangeira não estejam sujeitos, nesse Estado-Membro, a uma taxa de tributação superior à taxa aplicada aos dividendos de origem nacional, em segundo lugar, a tributação em cadeia dos dividendos de origem estrangeira é imputada sobre o montante do imposto pago pela sociedade não residente que procedeu à distribuição ao montante do imposto aplicável à sociedade beneficiária residente, até ao limite deste último montante. Logo, como indica o Tribunal de Justiça nos n.ºs 51 e 52 deste acórdão, quando os lucros correspondentes aos dividendos de origem estrangeira são sujeitos, no Estado-Membro da sociedade que procede à distribuição, a um imposto inferior ao imposto cobrado pelo Estado-Membro da sociedade beneficiária, este último deve conceder um crédito de imposto total correspondente ao imposto pago pela sociedade que procede à distribuição no seu Estado-Membro de residência. Quando, pelo contrário, esses lucros forem sujeitos, no Estado-Membro da sociedade que procede à distribuição, a um imposto superior ao imposto cobrado pelo Estado-Membro da sociedade beneficiária, este último só está obrigado a conceder um crédito de imposto até ao limite do montante de imposto sobre as sociedades devido pela sociedade beneficiária. Não está obrigado a reembolsar a parte que excede a diferença entre os dois montantes.

91. Se incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio escolher as regras que permitem o restabelecimento da igualdade de tratamento entre a situação puramente interna e aquela em que foi colocada uma sociedade-mãe como a Accor, esta escolha deve ser efectuada e executada no respeito dos princípios da equivalência e da efectividade.

92. A este propósito, a Accor considera, por um lado, que as autoridades fiscais francesas não podem subordinar a restituição do pagamento por conta a que a sociedade-mãe comprove a taxa e o montante do imposto efectivamente pago pelas filiais estrangeiras sobre os lucros correspondentes ao pagamento de cada dividendo distribuído quando esta condição não era imposta nas situações puramente internas. Por outro lado, a Accor alega que seria contrário ao princípio da efectividade exigir que ela faculte essa prova não só em relação a todas as suas filiais mas também a todas as suas subfiliais estabelecidas nos outros Estados-Membros, tanto mais que essa exigência é formulada mais de dez anos após os factos e, portanto, para além das obrigações legais de conservação dos documentos administrativos em França. Além disso, a Accor refere a importância da 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<sup>40</sup>.

93. Os Governos francês e do Reino Unido são de opinião contrária. Recordam que a finalidade do regime fiscal controvertido consiste em atenuar a dupla tributação económica e que, assim, as autoridades fiscais francesas têm o direito de pedir elementos justificativos para verificar se as filiais estrangeiras pagaram efectivamente, no seu Estado-Membro de estabelecimento, o imposto sobre os lucros correspondentes à distribuição dos dividendos à sociedade-mãe. A este respeito, o Governo francês insiste no facto de o direito interno respeitar os princípios da equivalência e da efectividade. Este Governo recorda designadamente que a taxa de tributação numa situação puramente interna era igualmente a taxa efectivamente paga pelas filiais sobre os lucros correspondentes à distribuição dos dividendos à respectiva sociedade-mãe e que o direito interno só tem em consideração as distribuições efectuadas pelas filiais directas das sociedades-mães francesas. Dado que as informações solicitadas só são conhecidas do próprio contribuinte, não será de modo algum excessivo, segundo os Governos francês e do Reino Unido, exigir que a sociedade-mãe faculte os primeiros elementos exactos quanto à tributação e à natureza das distribuições e das filiais abrangidas, podendo a administração fiscal pedir posteriormente, se necessário, a assistência administrativa das autoridades do Estado-Membro de estabelecimento das filiais, nos termos do disposto na Directiva 77/799 ou nas convenções fiscais bilaterais. Em qualquer caso, o Governo francês considera que, se o Tribunal de Justiça decidir que a atribuição do ónus da prova à sociedade-mãe implica uma violação

40 — JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94.

dos princípios da equivalência e/ou da efectividade, esta violação é justificada pela necessidade de lutar contra a evasão fiscal.

94. A Comissão, por sua vez, apresenta uma argumentação intermédia. No essencial, considera que o direito da União não se opõe, em princípio, a que, no âmbito do reembolso de um pagamento por conta como o do processo principal, um Estado-Membro exija ter em conta a tributação liquidada pela filial no seu Estado-Membro de estabelecimento. No entanto, no presente caso, considera que, sendo o crédito fiscal garantido às sociedades-mães em função da taxa legal (normal) de tributação, sem ter em conta a taxa efectivamente aplicada aos lucros correspondentes à distribuição realizados pelas filiais francesas nem a prova do montante de imposto efectivamente pago por estas sociedades, o princípio da equivalência exigia a aplicação do mesmo tratamento numa situação transfronteiriça.

95. Estas posições opostas explicam-se, em parte, por diferentes interpretações do direito interno.

96. Com efeito, as partes interessadas debatem, em primeiro lugar, exigências do direito interno relativas à taxa do imposto sobre as sociedades aplicável aos lucros correspondentes de filiais francesas cuja prova de

pagamento era pedida às sociedades-mães que recebiam dividendos das referidas filiais, considerando a Accor e a Comissão que só era pedida a prova da tributação à taxa normal, enquanto o Governo francês explicou longamente que se tratava da taxa efectiva aplicada.

97. Em segundo lugar, com o objectivo de responder às críticas da Accor sobre as exigências de prova excessivas das autoridades fiscais francesas em relação à tributação das subfiliais de sociedades do grupo Accor, o Governo francês sublinhou na audiência que o direito interno só tinha em consideração, no âmbito do cálculo do crédito fiscal, os dividendos distribuídos ao nível da filial directa da sociedade-mãe e não ao nível das subfiliais desta. Em aplicação do princípio da equivalência, este Governo entende que não poderia ser de outro modo numa situação transfronteiriça, sob pena de se estabelecerem discriminações «*a contrario sensu*».

98. Não incumbe ao Tribunal de Justiça dirimir a questão de saber se o direito nacional, numa situação puramente interna, exigia a prova da taxa normal ou da taxa efectiva paga pelas filiais sobre os lucros correspondentes à distribuição dos dividendos em benefício da sua sociedade-mãe ou determinar se este direito não considerava, para este efeito, apenas as relações entre esta sociedade e a sua filial directa e não todas as subfiliais do grupo. Com efeito, estes aspectos fazem parte das verificações a que deve proceder o órgão jurisdicional de reenvio.

99. Cumpre, pois, raciocinar com base em hipóteses.

100. A primeira hipótese a considerar é a defendida pelo Governo francês, a saber, aquela segundo a qual o direito interno subordinava o pagamento do crédito fiscal, numa situação puramente interna, ao pagamento da taxa efectiva do imposto sobre as sociedades relativa aos lucros correspondentes realizados pela filial directa da sociedade-mãe.

101. Neste exemplo, a extensão às situações transfronteiriças do tratamento aplicado às situações internas não infringe, de modo algum, o princípio da equivalência.

102. O direito da União também não se opõe a que o ónus de facultar os elementos justificativos pertinentes incumba, antes de mais, à sociedade-mãe afectada. As autoridades fiscais têm efectivamente o direito de pedir ao contribuinte as provas que julgam necessárias para apreciar se estão reunidas as condições de obtenção de um benefício fiscal previstas pela legislação nacional<sup>41</sup>.

103. Contrariamente ao que parece defender a Accor, se o recurso ao mecanismo de assistência mútua previsto pela Directiva 77/799

permite às autoridades fiscais dirigirem-se às autoridades de outro Estado-Membro a fim de obterem qualquer informação que seja considerada necessária para a liquidação correcta do imposto de um contribuinte<sup>42</sup>, este não poderia, contudo, constituir uma diligência prévia à obrigação que incumbe ao contribuinte de facultar os elementos de prova necessários à obtenção de um benefício fiscal nem, de resto, uma obrigação destas autoridades<sup>43</sup>.

104. Além disso, o Governo francês reiterou, na audiência, que os elementos justificativos exigidos não deviam, de modo algum, assumir uma forma específica. Que estes elementos justificativos não sejam exigidos numa situação puramente interna parece-me inerente ao facto de a administração fiscal conhecer, como é evidente, o direito interno aplicável e dispor já de informações suficientes prestadas aquando da entrega das declarações fiscais relativas à liquidação do pagamento por conta sobre as liquidações a que estava associado o crédito fiscal e à liquidação do pagamento por conta devido por uma sociedade-mãe de um grupo, de que foi anexa cópia às observações escritas do Governo francês. Nestas circunstâncias, não me parece que exigir a apresentação deste tipo de elementos justificativos em relação a uma sociedade-mãe francesa que receba dividendos de filiais estabelecidas em outros Estados-Membros possa constituir um encargo administrativo adicional em relação às informações exigidas numa situação puramente interna, visto que, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, numa situação deste último tipo, as sociedades-mães estavam igualmente sujeitas a formalidades administrativas,

41 — V., neste sentido, acórdão de 27 de Janeiro de 2009, Persche (C-318/07, Colect., p. I-359, n.ºs 54 e 60 e jurisprudência aí referida).

42 — Idem (n.º 61).

43 — Idem (n.ºs 62, 64 e 65).

designadamente com o objectivo de permitir às autoridades fiscais verificar se as condições de aplicação do regime fiscal controvertido estavam preenchidas.

a sociedade-mãe Accor se encontrava nessa situação.

105. Dois aspectos devem, no entanto, ser considerados na perspectiva do respeito do princípio da efectividade.

106. Antes de mais, não se pode excluir que, de acordo com a legislação dos Estados-Membros de estabelecimento das filiais em causa, em particular se estes mesmos Estados-Membros não evitaram a dupla tributação económica dos dividendos no seu território na ocasião dos factos objecto do processo principal seja, na prática, impossível ou inexecutable fazer prova do imposto sobre as sociedades efectivamente pago pelas filiais sobre os lucros correspondentes à distribuição dos dividendos em benefício da sociedade-mãe francesa. Com efeito, não é impossível que alguns Estados-Membros dispensem as sociedades estabelecidas no seu território da necessidade de efectuar uma distribuição dos seus capitais próprios, segundo a taxa aplicável às diferentes fontes de rendimentos, e de registar o imposto sobre as sociedades pago sobre os lucros correspondentes à distribuição de dividendos. Nestas condições, seria contrário ao princípio da efectividade requerer a prova do montante do imposto sobre as sociedades que demonstre a taxa efectiva paga por estas sociedades, filiais de uma sociedade-mãe francesa. Incumbe naturalmente ao órgão jurisdicional de reenvio, face ao conjunto de elementos dos autos, verificar se

107. Deve também exigir alguma atenção a objecção da Accor, segundo a qual não lhe pode ser pedido que apresente documentos cuja duração de conservação legal em França expirou. Com efeito, na medida em que os anos em litígio são 1999, 2000 e 2001 e que, de acordo com o CGI, o pagamento por conta era exigível até cinco anos após o pagamento dos dividendos, não se pode excluir, como, de resto, defendeu a Accor na audiência, que a apresentação dos elementos justificativos exigidos seja relativa a anos (no máximo, até 1994) em relação aos quais as pessoas em causa já não tinham obrigação de os conservar.

108. Em minha opinião, há que distinguir duas situações. Em primeiro lugar, aquela em que as autoridades fiscais francesas requereram a apresentação destes elementos justificativos durante o seu período de conservação legal em França: cabia, assim, à sociedade-mãe reunir estes documentos para quaisquer fins úteis, em especial, para estar preparada face a esse pedido no âmbito de uma acção judicial. Depois, na hipótese oposta, em que as autoridades fiscais não pediram esses documentos durante o período de conservação legal, consequentemente, estes não estavam à disposição da sociedade-mãe. Nesta segunda

hipótese, parece-me, contudo, que, contrariamente ao que a Accor referiu, o prazo de conservação legal em França é menos pertinente do que o aplicável nos Estados-Membros de estabelecimento das diferentes filiais. Consequentemente, se, no momento em que o órgão jurisdicional se deve pronunciar quanto ao processo principal, este prazo tiver expirado, será impossível à Accor apresentar as provas exigidas. Nestas circunstâncias, o benefício do crédito fiscal para os dividendos em questão não poderia ser-lhe recusado, sob pena de violação do princípio da efectividade.

109. A segunda hipótese, diametralmente oposta e defendida, no essencial, pela Accor, é a hipótese segundo a qual só a taxa *normal* aplicada aos lucros subjacentes à distribuição de dividendos das filiais e das subfiliais da sociedade-mãe francesa foi tida em consideração numa situação puramente interna.

110. Neste contexto, trata-se de saber se o facto de um Estado-Membro exigir da sociedade-mãe estabelecida no seu território a demonstração da taxa e do montante do imposto sobre as sociedades *efectivamente* liquidados sobre os lucros correspondentes à distribuição de dividendos por filiais e subfiliais estrangeiras desta sociedade infringe os princípios da equivalência e da efectividade.

111. Uma resposta positiva a esta interrogação não me pareceria de particular complexidade se a jurisprudência do Tribunal de Justiça não exigisse, pelo menos à primeira vista, que, para o cálculo da imputação de um crédito de imposto associado ao pagamento de dividendos ditos «recebidos», seja considerado o imposto sobre as sociedades *efectivamente pago* pela sociedade que procede à distribuição no seu Estado-Membro de estabelecimento.

112. Assim, no n.º 54 do acórdão Manninen, já referido, retomado no n.º 15 do acórdão Meilicke e o., já referido, o Tribunal de Justiça indicou que o cálculo de um crédito fiscal concedido a um accionista normalmente colectado na Finlândia, que tenha recebido dividendos de uma sociedade estabelecida na Suécia, deve ter em conta o imposto efectivamente pago pela sociedade estabelecida nesse outro Estado-Membro, como decorre das regras gerais aplicáveis ao cálculo da matéria colectável e da taxa do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas nesse último Estado-Membro.

113. Do mesmo modo, na parte dispositiva do acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, o Tribunal de Justiça afirmou que «[o]s artigos 43.º CE e 56.º CE não se opõem à legislação de um Estado-Membro que isenta do imposto sobre as sociedades os dividendos recebidos por uma sociedade residente de outra sociedade residente, ao passo que sujeita a esse imposto os dividendos recebidos por uma sociedade residente de uma sociedade não residente na qual a primeira detenha pelo menos 10% dos direitos de voto, concedendo, neste último caso, um crédito de imposto correspondente ao imposto

*efectivamente pago* pela sociedade que procede à distribuição no seu Estado-Membro de residência, desde que a taxa de tributação dos dividendos de origem estrangeira não seja superior à taxa de tributação aplicada aos dividendos de origem nacional e que o crédito de imposto seja pelo menos igual ao montante pago no Estado-Membro da sociedade que procede à distribuição, até ao limite do montante do imposto aplicado no Estado-Membro da sociedade beneficiária»<sup>44</sup>.

114. No entanto, parece-me que o obstáculo constituído por esta jurisprudência é apenas aparente.

115. No que respeita ao acórdão Manninen, já referido, resulta muito claramente dos n.ºs 40 e 53 que o crédito fiscal atribuído aos residentes finlandeses nas situações puramente internas correspondia ao montante do imposto efectivamente pago a título de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas pela sociedade que procedia à distribuição dos dividendos<sup>45</sup>. Que, no n.º 54 do mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça tenha alargado o benefício deste regime aos residentes na Finlândia que tenham recebido dividendos distribuídos por sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros é apenas a consequência da aplicação do princípio da não-discriminação.

44 — N.º 1, segundo parágrafo, do dispositivo do referido acórdão (itálico meu).

45 — No n.º 53 do referido acórdão, o Tribunal de Justiça refere que «importa igualmente constatar que, no direito finlandês, o crédito fiscal corresponde sempre ao montante do imposto efectivamente pago a título de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas pela sociedade que distribui os dividendos».

116. Quanto ao acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, embora seja verdade que o Tribunal de Justiça admitiu que um Estado-Membro, no âmbito da prevenção da dupla tributação económica, podia aplicar um sistema de isenção dos dividendos pagos em situações puramente internas e um sistema de tributação no quadro da distribuição de dividendos recebidos de sociedades não residentes, o Tribunal de Justiça abordou apenas acessoriamente o nexo entre a isenção aplicável aos dividendos de origem nacional e a tributação ao nível da sociedade-mãe. As partes recorrentes no processo principal em causa tinham defendido que a isenção de dividendos de origem nacional era aplicável independentemente do imposto (efectivamente) liquidado pela sociedade que procede à distribuição. Ora, o Tribunal de Justiça remeteu para o órgão jurisdicional nacional o cuidado de verificar se a taxa de tributação era efectivamente idêntica e se os níveis de tributação diferentes não se verificavam apenas em determinados casos devido a uma alteração da matéria colectável na sequência de determinadas deduções excepcionais<sup>46</sup>.

117. Não pode, pois, deduzir-se destes acórdãos que o Tribunal de Justiça está pronto a aceitar que, regra geral, um Estado-Membro que evita a dupla tributação económica dos dividendos no seu território atribua um crédito de imposto a uma sociedade-mãe deste Estado-Membro relacionado com a distribuição dos dividendos de uma filial estabelecida neste mesmo Estado-Membro com base na taxa normal do imposto sobre as sociedades em que esta última é, em princípio, tributada, enquanto o benefício deste mesmo crédito

46 — Acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido (n.ºs 53 a 56).

de imposto por uma sociedade-mãe deste Estado-Membro relacionado com a distribuição dos dividendos de filiais estabelecidas em outros Estados-Membros está subordinado à prova da taxa e do montante efectivos do imposto sobre as sociedades que estas últimas pagaram nestes Estados-Membros.

118. Pelo contrário, em minha opinião, esta diferença de tratamento infringe os princípios da não discriminação e da equivalência.

119. Contrariamente ao que sustenta o Governo francês, esta violação não pode ser justificada pela vontade, expressa em termos gerais, de evitar a evasão fiscal. Com efeito, por um lado, recorde-se que os Estados-Membros não podem basear-se numa presunção geral de evasão fiscal para justificar uma medida fiscal que contraria os objectivos do Tratado<sup>47</sup>. Por outro, não me parece, de modo algum, que esta diferença de tratamento se apresente como a medida menos atentatória dos princípios referidos para alcançar o objectivo da luta contra a evasão fiscal. Com efeito, numa situação como a que é analisada na presente hipótese, um Estado-Membro pode perfeitamente exigir do contribuinte que este faculte a prova da taxa normal do imposto sobre as

sociedades aplicável às filiais que procedem à distribuição a que estas sociedades estão sujeitas no seu Estado-Membro de estabelecimento, bem como do pagamento do montante do imposto correspondente a esta taxa, a fim de evitar – o que parece ser a preocupação essencial do Governo francês – que seja associado um crédito fiscal à distribuição de dividendos provenientes destas filiais em benefício de uma sociedade-mãe francesa, mesmo quando estas filiais, em razão de diversos desagravamentos gerais aplicáveis no seu Estado-Membro de estabelecimento, tenham sido totalmente isentas do pagamento do imposto sobre as sociedades relativo aos lucros correspondentes à distribuição de dividendos.

120. Quanto à obrigação de apresentar essa prova ao nível de toda a cadeia de filiais e subfiliais da sociedade-mãe francesa, a referida obrigação não infringe os princípios da não discriminação e da equivalência, desde que seja igualmente exigida nas situações puramente internas aquando das declarações impostas às sociedades-mães e às suas filiais francesas. É também evidente que responder a essa exigência pode, na prática, mostrar-se impossível em situações transfronteiriças, para mais quando as distribuições em apreço se reportam a lucros realizados num período relativamente ao qual terminou a obrigação de conservação legal de documentos. Incumbirá ao órgão jurisdicional de reenvio, no caso de essa hipótese se mostrar pertinente, proceder às verificações exigíveis.

47 — V., designadamente, acórdão de 28 de Outubro de 2010, *Établissements Rimbaud* (C-72/09, Colect., p. I-10659, n.º 34 e jurisprudência aí referida).

121. Por estas razões, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à terceira questão que os princípios da equivalência e da efectividade não se opõem a que a restituição das importâncias de modo a garantir a aplicação de um mesmo regime fiscal aos dividendos que dão lugar a redistribuição pela sociedade-mãe estabelecida num Estado-Membro, quer estes dividendos tenham como origem importâncias distribuídas pelas suas filiais estabelecidas no mesmo ou noutro Estado-Membro, seja, em princípio, sujeita à condição de o sujeito passivo apresentar elementos, que só ele possui e relativos, para cada dividendo em litígio, nomeadamente à taxa de tributação efectivamente aplicada e ao montante de imposto efectivamente pago sobre os lucros obtidos pelas suas filiais estabelecidas em Estados-Membros diferentes do primeiro Estado-Membro, ainda que esses elementos

justificativos, conhecidos da administração, não sejam exigidos para as filiais estabelecidas neste Estado-Membro, sob reserva de a taxa e o montante do imposto efectivamente pagos se aplicarem igualmente à distribuição de dividendos em benefício da sociedade-mãe recebidos de filiais estabelecidas no mesmo Estado-Membro e, na prática, não se mostrar impossível ou excessivamente difícil apresentar a prova do pagamento do imposto pelas filiais estabelecidas nos outros Estados-Membros, tendo designadamente em conta o disposto na legislação dos referidos Estados-Membros em relação à prevenção da dupla tributação e ao registo do imposto sobre as sociedades que deve ser pago, bem como à conservação dos documentos administrativos. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se estas condições estão preenchidas no processo principal.

### III — Conclusão

122. Tendo em conta as considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões apresentadas pelo Conseil d'État:

- «1) O artigo 56.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um regime fiscal nos termos do qual uma sociedade-mãe estabelecida num Estado-Membro que recebe dividendos distribuídos por uma filial estabelecida num outro Estado-Membro não pode imputar no pagamento por conta, de que é devedora

quando procede à redistribuição aos seus accionistas dos referidos dividendos, o crédito fiscal relacionado com a distribuição desses dividendos, contrariamente à situação comparável de uma sociedade-mãe estabelecida no primeiro Estado-Membro que recebe dividendos distribuídos por uma filial igualmente estabelecida neste Estado-Membro.

- 2) Um Estado-Membro pode opor-se à restituição de um tributo cobrado em violação do direito da União para quaisquer encargos económicos que o próprio contribuinte não tenha suportado, o que, nesta medida, equivaleria a enriquecer indevidamente o referido contribuinte. Esse enriquecimento era susceptível de ocorrer se o Estado-Membro devesse restituir as despesas suportadas pelo contribuinte que não fossem a consequência inevitável da recusa de um Estado-Membro de assegurar o respeito das disposições do Tratado CE. No processo principal, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio, face ao conjunto dos elementos de que dispõe, verificar, em função da política de distribuição dos dividendos estabelecida por uma sociedade-mãe, como a recorrida no processo principal, em benefício dos seus accionistas, se a liquidação do pagamento por conta controvertido foi imputada, no todo ou em parte, sobre os dividendos redistribuídos aos referidos accionistas de modo que a sociedade-mãe, se for o caso, possa ter sofrido prejuízos que são a consequência inevitável da recusa do Estado-Membro de lhe atribuir a igualdade de tratamento requerida. Neste caso, a medida da restituição do tributo controvertido à sociedade-mãe deverá ser determinada em função do encargo económico que ela sofreu com base em todos os elementos pertinentes de que dispõe o órgão jurisdicional de reenvio.
  
- 3) Os princípios da equivalência e da efectividade não se opõem a que a restituição das importâncias de modo a garantir a aplicação de um mesmo regime fiscal aos dividendos que dão lugar a redistribuição pela sociedade-mãe estabelecida num Estado-Membro, quer estes dividendos tenham como origem importâncias distribuídas pelas suas filiais estabelecidas no mesmo ou noutro Estado-Membro, seja, em princípio, sujeita à condição de o sujeito passivo apresentar elementos, que só ele possui e relativos, para cada dividendo em litígio, nomeadamente à

taxa de tributação efectivamente aplicada e ao montante de imposto efectivamente pago sobre os lucros obtidos pelas suas filiais estabelecidas em Estados-Membros diferentes do primeiro Estado-Membro, ainda que esses elementos justificativos, conhecidos da administração, não sejam exigidos para as filiais estabelecidas neste Estado-Membro, sob reserva de a taxa e o montante do imposto efectivamente pagos se aplicarem igualmente à distribuição de dividendos em benefício da sociedade-mãe recebidos de filiais estabelecidas no mesmo Estado-Membro e, na prática, não se mostrar impossível ou excessivamente difícil apresentar a prova do pagamento do imposto pelas filiais estabelecidas nos outros Estados-Membros, tendo designadamente em conta o disposto na legislação dos referidos Estados-Membros em relação à prevenção da dupla tributação e ao registo do imposto sobre as sociedades que deve ser pago, bem como à conservação dos documentos administrativos. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se estas condições estão preenchidas no processo principal».