

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

15 de Setembro de 2011 *

No processo C-310/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Conseil d'État (França), por decisão de 3 de Julho de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 4 de Agosto de 2009, no processo

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

contra

Accor SA,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, M. Ilešič, E. Levits (relator),
M. Safjan e M. Berger, juízes,

* Língua do processo: francês.

advogado-geral: P. Mengozzi,
secretário: M.-A. Gaudissart, chefe de unidade,

vistos os autos e após a audiência de 27 de Outubro de 2010,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Accor SA, por J.-P. Hordies, B. Boutemy e C. Smits, avocats,
- em representação do Governo francês, por E. Belliard, G. de Bergues, J.-S. Pilczer e B. Beaupère-Manokha, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Hathaway, na qualidade de agente, assistido por K. Bacon, barrister,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e J.-P. Keppenne, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 22 de Dezembro de 2010,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 43.º CE e 56.º CE.
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique à Accor SA (a seguir «Accor») quanto ao pedido apresentado por esta última de restituição do imposto por retenção na fonte que pagou sobre dividendos («précompte mobilier») relativamente aos anos de 1999 a 2001.

Quadro jurídico

- 3 Na sua versão resultante da Lei n.º 88-1149, de 23 de Dezembro de 1988, Lei de Finanças para 1989 (JORF de 28 de Dezembro de 1988, p. 16320), em vigor até 31 de Dezembro de 2000, o artigo 145.º do code general des impôts (Código Geral dos Impostos, a seguir «CGI») estabelecia:

«1. O regime fiscal das sociedades-mãe, tal como está definido nos artigos 146.º e 216.º, é aplicável às sociedades e outras entidades sujeitas ao imposto sobre as sociedades à taxa normal que detenham participações que obedeçam às seguintes condições:

[...]

- b. Quando o preço de aquisição da participação detida na sociedade emitente é inferior a 150 milhões de francos, os títulos da participação devem representar pelo menos 10 % do capital da sociedade emitente; este preço de aquisição e esta percentagem determinam-se com referência à data de pagamento dos rendimentos da participação. [...]

[...]»

- 4 A Lei n.º 2000-1352, de 30 de Dezembro de 2000, Lei de Finanças para 2001 (JORF de 31 de Dezembro de 2000, p. 21119), modificou o limiar definido no artigo 145.º, n.º 1, alínea b), do CGI, o qual, na sua versão em vigor de 1 de Janeiro de 2001 a 31 de Dezembro de 2005, precisava que os títulos da participação devem representar pelo menos 5 % do capital da sociedade emitente.
- 5 O artigo 146.º, n.º 2, do CGI previa, na sua redacção em vigor durante os anos fiscais a que se refere o processo principal:

«Quando as distribuições realizadas por uma sociedade-mãe implicam a aplicação do imposto por retenção na fonte previsto no artigo 223.º *sexies*, este imposto é diminuído do montante dos eventuais créditos de impostos relacionados com os rendimentos das participações [...], recebidos no decurso dos exercícios encerrados desde há cinco anos, no máximo.»

- 6 Nos termos do artigo 158.º *bis*, I, do CGI, na sua redacção em vigor durante os anos fiscais em causa no processo principal:

«As pessoas que recebem os dividendos distribuídos pelas sociedades francesas dispõem, em relação aos mesmos, de um rendimento constituído:

- a) pelos montantes que recebem da sociedade;

b) por um crédito de imposto representado por um crédito sobre o Tesouro.

Este crédito de imposto é igual a metade dos montantes efectivamente pagos pela sociedade.

Só pode ser utilizado na medida em que o rendimento esteja englobado na matéria colectável do imposto sobre o rendimento devido pelo beneficiário.

É recebido em pagamento deste imposto.

É restituído às pessoas singulares na medida em que o respectivo montante exceda o do imposto que lhes é exigível.»

7 Nos termos do artigo 216.º, I, do mesmo código:

«Os rendimentos líquidos das participações que confirmam o direito à aplicação do regime das sociedades-mãe [...], recebidos no decurso de um exercício por uma sociedade-mãe, podem ser deduzidos do lucro líquido total desta sociedade [...]»

8 Na sua versão aplicável às distribuições de rendimentos postas a pagamento a partir de 1 de Janeiro de 1999, o artigo 223.º *sexies*, n.º 1, primeiro parágrafo, do CGI dispunha:

«[...] quando os rendimentos distribuídos por uma sociedade provêm de montantes pelos quais essa sociedade não ficou sujeita a imposto sobre as sociedades à taxa normal [...], essa sociedade é obrigada a pagar imposto por retenção na fonte igual ao crédito de imposto calculado nos termos do n.º 1 do artigo 158.º *bis*. Este imposto

é devido relativamente às distribuições que confirmam o direito ao crédito de imposto previsto no artigo 158.º *bis*, quaisquer que sejam os respectivos beneficiários.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 9 Resulta da decisão de reenvio que a Accor recebeu, no decurso dos anos de 1998 a 2000, dividendos pagos pelas suas filiais estabelecidas noutros Estados-Membros e que, no momento da redistribuição destes dividendos, pagou, nos termos do artigo 146.º, n.º 2, do CGI, conjugado com os artigos 158.º *bis* e 223.º *sexies* deste código, um imposto por retenção na fonte que, relativamente aos anos de 1999 a 2001, se elevou a 323 279 053 FRF, 359 183 404 FRF e 341 261 380 FRF, respectivamente.
- 10 Numa reclamação de 21 de Dezembro de 2001, a Accor pediu o reembolso deste imposto retido na fonte, evocando a incompatibilidade destas disposições do CGI com o direito comunitário. Tendo este pedido sido indeferido, esta sociedade recorreu para o tribunal administratif de Versailles que, por decisão de 21 de Dezembro de 2006, deu provimento total ao seu pedido.
- 11 Tendo sido negado provimento ao recurso interposto desta decisão pelo ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique por acórdão da cour administrative d'appel de Versailles de 20 de Maio de 2008, o referido Ministro interpôs recurso de cassação deste acórdão para o Conseil d'État.
- 12 O Conseil d'État reconhece que resulta do artigo 216.º do CGI que, sem prejuízo da quota-parte de despesas e encargos, uma sociedade-mãe francesa não está sujeita ao imposto sobre as sociedades pelos dividendos que recebe das suas filiais, qualquer que seja o lugar de estabelecimento das mesmas. Por outro lado, nos termos do

artigo 223.º *sexies* do mesmo código, quando distribui os referidos dividendos aos seus próprios accionistas, esta sociedade é obrigada a pagar um imposto por retenção na fonte, qualquer que seja a proveniência dos dividendos que lhe tenham sido distribuídos e que desta forma redistribui. Por isso, no entender do Conseil d'État, o mecanismo do imposto por retenção na fonte, considerado em si mesmo, não afecta a liberdade de estabelecimento nem a livre circulação de capitais.

- 13 O montante do crédito fiscal de que a sociedade-mãe beneficia, nos termos do artigo 158.º *bis* do CGI, relativamente aos dividendos distribuídos por uma das suas filiais estabelecida em França, é imputado, nos termos do artigo 146.º, n.º 2, do CGI, no montante do imposto por retenção na fonte devido no momento da redistribuição dos referidos dividendos aos accionistas. Ora, as disposições do artigo 158.º *bis* do CGI impedem a concessão de um crédito fiscal a uma sociedade-mãe relativamente a dividendos provenientes de filiais estabelecidas noutro Estado-Membro e, por conseguinte, a qualquer imputação sobre o montante do imposto por retenção na fonte exigível quando esta sociedade-mãe redistribui estes dividendos. Por conseguinte, não existindo um crédito fiscal conferido relativamente aos dividendos provenientes de uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro que possam diminuir o montante do imposto por retenção na fonte exigível, o pagamento deste imposto por essa sociedade-mãe, devendo ser imputado sobre a massa dos montantes distribuíveis, reduz na mesma medida o montante dos dividendos redistribuídos.

- 14 Neste contexto, o Conseil d'État decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

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

- permite a uma sociedade-mãe imputar no imposto por retenção na fonte que deve pagar 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, esse regime não permite a concessão de um crédito fiscal relacionado com a distribuição de tais dividendos por essa filial, uma vez que tal regime, em si mesmo, viola, 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 presente questão, alínea a)], os referidos artigos devem ser interpretados no sentido de que, ainda assim, se opõem a tal regime, na medida em que se deve atender também à situação dos accionistas porque, tendo em consideração o pagamento do imposto por retenção na fonte, o montante dos dividendos recebidos das suas filiais e redistribuídos por essa sociedade-mãe aos seus accionistas varia consoante essas filiais estejam estabelecidas em França ou noutro Estado-Membro [...], de modo que este regime tem como efeito dissuadir os accionistas de investirem nessa sociedade-mãe e, por consequência, afecta a obtenção de capitais por essa sociedade e é susceptível de a dissuadir de aplicar capitais em filiais estabelecidas em Estados-Membros diferentes da França ou de criar filiais nesses Estados?

2) Em caso de resposta afirmativa [à primeira questão, alíneas a) e b)], e, por isso, se os artigos 56.º [CE] e 43.º [CE] forem interpretados no sentido de que se opõem ao regime fiscal do imposto por retenção na fonte acima descrito e se, por conseguinte, a Administração for, em princípio, obrigada a restituir os montantes recebidos ao abrigo desse regime, pelo facto de terem sido cobrados em violação do direito comunitário, este direito obsta a que, num tal regime, que, por si só, não implica a repercussão do imposto pelo sujeito passivo sobre um terceiro:

a) a Administração possa recusar o 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, obsta a que a circunstância de o montante pago pela sociedade-mãe não constituir para esta um encargo contabilístico ou fiscal, mas ser imputado unicamente nos montantes susceptíveis de serem redistribuídas aos seus accionistas, possa ser invocada para recusar a restituição desse montante à sociedade-mãe?
- 3) Tendo em conta a resposta dada [à primeira e segunda] questões [...], os princípios comunitários da equivalência e da efectividade opõem-se a que a restituição dos montantes de modo a garantir a aplicação do mesmo regime fiscal aos dividendos que dão lugar à redistribuição pela sociedade-mãe, quer estes dividendos provenham de importâncias distribuídas pelas suas filiais estabelecidas em França ou noutro Estado-Membro [...], seja subordinada à condição – sem prejuízo do disposto eventualmente em 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, para cada dividendo em litígio, no que respeita nomeadamente à taxa de tributação efectivamente aplicada e ao montante de imposto efectivamente pago sobre os lucros realizados pelas suas filiais estabelecidas em Estados-Membros [...] diferentes da França, quando esses elementos justificativos não são exigidos para as filiais estabelecidas em França por serem conhecidos da Administração?»

Quanto aos pedidos de reabertura da fase oral do processo

- ¹⁵ Em requerimentos apresentados em 7 de Janeiro e 2 de Fevereiro de 2011, respectivamente, a Accor e o Governo francês pediram a reabertura da fase oral do processo.
- ¹⁶ A Accor alegou assim que, nos n.ºs 73 e seguintes das suas conclusões, o advogado-geral se baseara em argumentos que decorrem do acórdão de 12 de Dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Colect., p. I-11753), que não foram objecto de debate entre as partes.

- 17 O Governo francês, por seu turno, afirmou pretender retirar, numa segunda audiência, o argumento de que o mecanismo conjugado do crédito fiscal e do imposto por retenção na fonte, que está em causa no processo principal, só poderia implicar uma restrição à livre circulação de capitais na esfera jurídica dos accionistas, argumento exposto no n.º 82 das suas observações escritas e analisado nas conclusões do advogado-geral.
- 18 Além disso, esse governo alega que as conclusões do advogado-geral contêm uma indicação que não dá conta do direito interno francês de modo completo. Em particular, e em primeiro lugar, enquanto na resposta à segunda questão submetida o advogado-geral considera que a restituição do imposto por retenção na fonte concedida a uma sociedade aproveita indirectamente aos accionistas, o Governo francês alega que o património de uma sociedade é distinto do património dos seus accionistas. Em segundo lugar, o Governo francês contesta a tese de que os accionistas não dispõem, no direito processual francês, de um meio de acção de restituição, afirmando que a existência desse meio de recurso, que acresce à via da acção de responsabilidade, decorre da obrigação que os Estados-Membros têm, em conformidade com a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, de reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União.
- 19 A este respeito, resulta da jurisprudência que o Tribunal de Justiça pode, oficiosamente ou sob proposta do advogado-geral, ou ainda a pedido das partes, ordenar a reabertura da fase oral, em conformidade com o artigo 61.º do seu Regulamento de Processo, se considerar que está insuficientemente esclarecido ou que o processo deve ser decidido com base num argumento que não foi objecto de debate entre as partes (v. acórdãos de 26 de Junho de 2008, *Burda*, C-284/06, Colect., p. I-4571, n.º 37 e jurisprudência referida, e de 16 de Dezembro de 2010, *Stichting Natuur en Milieu e o.*, C-266/09, Colect., p. I-13119, n.º 27).
- 20 Pelo contrário, o Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia e o seu Regulamento de Processo não prevêem a possibilidade de as partes apresentarem observações em resposta às conclusões apresentadas pelo advogado-geral (v. acórdão *Stichting Natuur en Milieu e o.*, já referido, n.º 28).

- 21 No caso vertente, o Tribunal de Justiça considera que dispõe de todos os elementos necessários para responder às questões submetidas e que as observações que lhe foram apresentadas se referiram a esses elementos.
- 22 Por conseguinte, devem recusar-se os pedidos de reabertura da fase oral do processo.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 23 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 49.º TFUE e 63.º TFUE se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que tem por objecto eliminar a dupla tributação económica dos dividendos, como a que está em causa no processo principal, que permite a uma sociedade-mãe imputar no imposto por retenção na fonte que deve liquidar no momento da redistribuição aos seus accionistas dos dividendos pagos pelas suas filiais o crédito fiscal respeitante à distribuição destes dividendos se forem provenientes de uma filial estabelecida nesse Estado-Membro, mas não oferece esta faculdade se estes dividendos provierem de uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, uma vez que, nesta última hipótese, esta legislação não confere o direito à concessão de um crédito fiscal ligado à distribuição destes dividendos por essa filial.
- 24 Com a primeira questão, alínea a), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça se essa legislação pode constituir uma restrição às liberdades de circulação em relação à sociedade-mãe.

- 25 Com a primeira questão, alínea b), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em caso de resposta negativa a essa mesma questão, alínea a), se os artigos 49.º TFUE e 63.º TFUE se opõem, apesar disso, a essa legislação, uma vez que também se deve tomar em conta a situação dos accionistas.
- 26 Embora a primeira questão, alínea b), só seja colocada para o caso de resposta negativa à mesma questão, alínea a), não se pode, porém, deixar de reconhecer que a questão relativa à oportunidade de tomar em conta a situação dos accionistas é suscitada a fim de examinar a existência de uma restrição em relação à própria sociedade-mãe.
- 27 Com efeito, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se os artigos 49.º TFUE e 63.º TFUE se opõem a uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, pelo facto de esta dissuadir os accionistas de investirem no capital da sociedade-mãe, afectar, por consequência, a obtenção de capitais por essa sociedade e, por isso, ser susceptível de dissuadir a referida sociedade de aplicar capitais nas filiais estabelecidas noutros Estados-Membros ou de criar filiais nesses Estados-Membros.
- 28 Por conseguinte, deve responder-se aos dois pontos da primeira questão conjuntamente.

Quanto à liberdade em causa

- 29 Tendo o órgão jurisdicional de reenvio colocado a sua primeira questão tanto com referência ao artigo 49.º TFUE como ao artigo 63.º TFUE, deve determinar-se previamente, se, e em que medida, uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal é susceptível de afectar as liberdades garantidas por estes artigos.

- 30 A este propósito, deve recordar-se que o tratamento fiscal dos dividendos é suscetível de ser abrangido pelo artigo 49.º TFUE, relativo à liberdade de estabelecimento, e pelo artigo 63.º TFUE, relativo à livre circulação de capitais (acórdão de 10 de Fevereiro de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, C-436/08 e C-437/08, Colect., p. I-305, n.º 33 e jurisprudência referida).
- 31 Quanto à questão de saber se uma legislação nacional é abrangida por uma ou outra das liberdades de circulação, resulta de jurisprudência agora bem estabelecida que se deve tomar em consideração o objectivo da legislação em causa (acórdão Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, já referido, n.º 34 e jurisprudência referida).
- 32 A este propósito, já se decidiu que uma legislação nacional destinada a aplicar-se apenas às participações que permitem exercer uma influência segura sobre as decisões de uma sociedade e determinar as actividades desta é abrangida pelas disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento (v. acórdãos *Test Claimants in the FII Group Litigation*, já referido, n.º 37, e de 21 de Outubro de 2010, *Idryma Typou*, C-81/09, Colect., p. I-10161, n.º 47). Pelo contrário, as disposições nacionais que se destinam a aplicar-se a participações efectuadas com a única intenção de realizar uma aplicação financeira sem intenção de influir na gestão e no controlo da empresa devem ser examinadas exclusivamente à luz da livre de circulação de capitais (acórdão Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, já referido, n.º 35 e jurisprudência referida).
- 33 No caso dos autos, o regime fiscal das sociedades-mãe em questão no processo principal, em conformidade com o artigo 145.º do CGI, era aplicável, nos anos de 1999 e 2000, às sociedades que detinham pelo menos 10 % do capital das suas filiais. Relativamente ao ano de 2001, este limiar de participação foi reduzido para 5 % do capital da filial.

- ³⁴ Daqui resulta que a legislação nacional em causa no processo principal podia ser aplicada não apenas às sociedades que recebiam dividendos com base numa participação que conferia uma influência segura sobre as decisões da filial distribuidora e permitiam determinar as respectivas actividades mas também às que recebiam dividendos com base numa participação minoritária que não conferia essa influência.
- ³⁵ Quanto aos factos em causa no processo principal, deve observar-se que a decisão de reenvio não contém informações sobre a natureza das participações da Accor no capital das suas filiais distribuidoras de dividendos.
- ³⁶ Por outro lado, a Accor alega, nas observações que apresentou ao Tribunal de Justiça, que o litígio no processo principal diz respeito aos dividendos recebidos de filiais sob o seu controlo estabelecidas em Estados-Membros diferentes da República Francesa, enquanto o Governo francês se referiu igualmente a participações que não conferiam à Accor uma influência segura sobre as decisões das filiais distribuidoras e não permitiam determinar as respectivas actividades.
- ³⁷ A este propósito, deve recordar-se que, no quadro do procedimento de cooperação instituído pelo artigo 267.º TFUE, não compete ao Tribunal de Justiça, mas sim ao órgão jurisdicional nacional, apurar os factos que deram origem ao litígio e tirar deles as consequências para a decisão que é chamado a proferir (v., designadamente, acórdãos de 16 de Setembro de 1999, WWF e o., C-435/97, Colect., p. I-5613, n.º 32; de 23 de Outubro de 2001, Tridon, C-510/99, Colect., p. I-7777, n.º 28; e de 11 de Dezembro de 2007, Eind, C-291/05, Colect., p. I-10719, n.º 18).
- ³⁸ Nestas condições, tendo em conta o objectivo da legislação em causa no processo principal, deve responder-se à primeira questão submetida à luz do artigo 49.º TFUE e do artigo 63.º TFUE.

Quanto à liberdade de estabelecimento

- ³⁹ A liberdade de estabelecimento, que o artigo 49.º TFUE reconhece aos nacionais da União e que lhes confere o direito de acesso às actividades não assalariadas e ao respectivo exercício e o direito à constituição e à gestão de empresas, nas condições definidas pela legislação do Estado-Membro de estabelecimento para os seus próprios nacionais, compreende, em conformidade com o artigo 54.º TFUE, para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sede social, a administração central ou estabelecimento principal no interior da União Europeia, o direito de exercerem a sua actividade no Estado-Membro em questão por intermédio de uma filial, de uma sucursal ou de uma agência (v., designadamente, acórdãos de 21 de Setembro de 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Colect., p. I-6161, n.º 35; de 23 de Fevereiro de 2006, *Keller Holding*, C-471/04, Colect., p. I-2107, n.º 29; e de 12 de Setembro de 2006, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Colect., p. I-7995, n.º 41).
- ⁴⁰ Mesmo que, segundo a sua redacção, as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento visem assegurar o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento, as mesmas opõem-se também a que o Estado-Membro de origem crie entraves ao estabelecimento num Estado-Membro de um dos seus nacionais ou de uma sociedade constituída em conformidade com a sua legislação (v., designadamente, acórdãos de 16 de Julho de 1998, *ICI*, C-264/96, Colect., p. I-4695, n.º 21, e *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, já referido, n.º 42).
- ⁴¹ No processo principal, é evidente que a legislação em questão institui uma diferença de tratamento entre os dividendos distribuídos por uma filial residente e os distribuídos por uma filial não residente.
- ⁴² Assim, uma sociedade-mãe que recebe dividendos de uma sociedade residente beneficia, relativamente a estes dividendos, de um crédito fiscal que é igual a metade dos montantes pagos a título de dividendos por essa filial residente, ao passo que esse crédito fiscal não é concedido relativamente aos dividendos distribuídos por uma filial não residente.

- 43 A este propósito, deve observar-se que decorre da jurisprudência que, na organização do seu sistema fiscal, nomeadamente quando instituem um mecanismo que visa prevenir ou atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica, os Estados-Membros devem respeitar as exigências que decorrem do direito da União, em particular as impostas pelas disposições do Tratado relativas às liberdades de circulação (v. acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, já referido, n.º 45).
- 44 Deste modo, resulta da jurisprudência que, qualquer que seja o mecanismo adoptado para definir ou atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica, as liberdades de circulação garantidas pelo Tratado opõem-se a que um Estado-Membro trate de forma menos vantajosa os dividendos de origem estrangeira que os dividendos de origem nacional, a menos que esta diferença de tratamento se refira a situações que não são objectivamente comparáveis ou seja justificada por razões imperiosas de interesse geral (v., neste sentido, acórdãos de 15 de Julho de 2004, *Lenz*, C-315/02, *Colect.*, p. I-7063, n.ºs 20 a 49; de 7 de Setembro de 2004, *Manninen*, C-319/02, *Colect.*, p. I-7477, n.ºs 20 a 55; e acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, já referido, n.º 46).
- 45 Ora, no que respeita a uma regra fiscal que se destina a prevenir ou a atenuar a tributação dos lucros distribuídos, a situação de uma sociedade-mãe que recebe dividendos de origem estrangeira é comparável à de uma sociedade-mãe que recebe dividendos de origem nacional na medida em que, em ambos os casos, os lucros realizados podem, em princípio, ser objecto de uma tributação em cadeia (v. acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, já referido, n.º 62).
- 46 É certo que, como observou o Governo francês, por um lado, uma sociedade-mãe estava exonerada do imposto sobre as sociedades quer relativamente aos dividendos recebidos das filiais residentes quer relativamente aos que provêm de filiais não residentes e, por outro lado, essa sociedade não podia imputar os créditos fiscais ligados aos dividendos distribuídos pelas suas filiais residentes no montante do imposto sobre as sociedades que devia pagar.

- 47 Todavia, como admite também esse governo, os créditos fiscais eram utilizáveis no momento da redistribuição dos dividendos recebidos. Assim, uma sociedade-mãe podia imputar estes créditos fiscais no imposto por retenção na fonte que era obrigada a pagar quando redistribuía os dividendos.
- 48 Por conseguinte, mesmo exonerando os dividendos recebidos das filiais não residentes do imposto a pagar pela sociedade-mãe, o referido Estado-Membro submetia-os a um tratamento menos favorável que os dividendos provenientes de filiais residentes.
- 49 Com efeito, diferentemente do que acontece com os dividendos que provêm das filiais residentes, a legislação em causa no processo principal não permite prevenir a tributação que ocorre ao nível da filial distribuidora, quando os dividendos recebidos tanto de filiais residentes como de filiais não residentes estavam, no momento da sua distribuição, sujeitos ao imposto por retenção na fonte. Por conseguinte, no que respeita aos dividendos recebidos das filiais residentes, quando os mesmos eram distribuídos, o crédito fiscal imputava-se no imposto por retenção na fonte devido, sem que o referido imposto diminua a massa distribuível dos dividendos. Pelo contrário, no que respeita aos dividendos recebidos de filiais não residentes, na medida em que a sociedade-mãe não beneficiava do crédito fiscal sobre estes dividendos, a aplicação do imposto por retenção na fonte tinha por efeito diminuir a massa dos dividendos distribuíveis.
- 50 Nestas condições, a sociedade-mãe que recebesse dividendos de uma filial estabelecida noutro Estado-Membro era levada ou a distribuir os dividendos amputados do montante do imposto por retenção na fonte, cuja massa era assim menor que no caso da distribuição de dividendos recebidos de filiais estabelecidas em França, ou seja, como observa o advogado-geral no n.º 48 das suas conclusões, era obrigada a recorrer às suas reservas para obter o montante equivalente ao montante que devia ser pago a título de imposto por retenção na fonte e aumentar assim a massa dos dividendos distribuídos.

- 51 Tendo em conta o tratamento desfavorável reservado aos dividendos recebidos de uma filial estabelecida noutro Estado-Membro em relação ao tratamento a que estão sujeitos os dividendos recebidos de uma filial residente, uma sociedade-mãe podia ser dissuadida de exercer as suas actividades por intermédio de filiais estabelecidas noutros Estados-Membros (v., neste sentido, acórdãos de 18 de Setembro de 2003, Bosal, C-168/01, Colect., p. I-9409, n.º 27, e Keller Holding, já referido, n.º 35).
- 52 O Governo francês, admitindo embora a existência de uma diferença de tratamento entre os dividendos pagos por uma filial estabelecida em França e os dividendos pagos por uma filial estabelecida noutro Estado-Membro no que respeita à possibilidade de a sociedade-mãe beneficiária imputar o crédito fiscal num imposto por retenção na fonte devido por ela no momento da redistribuição desses dividendos aos seus próprios accionistas, considera todavia que esta diferença não constitui uma restrição em relação à sociedade-mãe.
- 53 Esse governo observa, por um lado, que a aplicação do crédito fiscal decorre de uma decisão autónoma dos órgãos competentes de uma sociedade-mãe e não da legislação em causa no processo principal, porque é a decisão dessa sociedade-mãe de redistribuir os dividendos pagos por uma filial francesa que torna o crédito fiscal relativo a esses dividendos imputável num imposto por retenção na fonte. Referindo-se ao acórdão de 27 de Janeiro de 2000, Graf (C-190/98, Colect., p. I-493, n.ºs 24 e 25), o Governo francês alega assim que o efeito eventualmente negativo das disposições em causa no processo principal depende de uma decisão dos órgãos competentes da sociedade-mãe tão hipotética que estas disposições não podem ser consideradas um entrave às liberdades de circulação.
- 54 Por outro lado, segundo o Governo francês, independentemente da origem dos dividendos, o pagamento pela sociedade-mãe é idêntico na medida em que o imposto por retenção na fonte é imputado no resultado distribuível aos accionistas.

- 55 Ora, accionistas não residentes poderiam, por força das convenções relativas à prevenção da dupla tributação celebradas pela República Francesa com todos os outros Estados-Membros da União, obter o reembolso do imposto por retenção na fonte cobrado pela sociedade-mãe distribuidora dos dividendos, de forma a que a legislação em causa no processo principal não afecte a sua situação.
- 56 No que respeita aos accionistas residentes da sociedade-mãe distribuidora, o Governo francês considera que, embora a falta de um crédito fiscal imputável sobre o imposto por retenção na fonte devido por esta sociedade-mãe no momento em que redistribui os dividendos pagos pelas filiais não residentes deva ser vista como um obstáculo à obtenção de capitais de accionistas franceses, esta restrição diz respeito, em todo o caso, a um movimento de capitais puramente interno entre uma sociedade-mãe francesa e os seus accionistas franceses, que não apresenta qualquer elemento de exterioridade e não é abrangido pelo direito da União.
- 57 Estes argumentos não podem ser acolhidos.
- 58 Em primeiro lugar, embora seja verdade que o crédito fiscal relativo aos dividendos distribuídos pelas filiais residentes podia ser utilizado quando a sociedade-mãe decidia da redistribuição destes dividendos, é evidente que tanto a diferença de tratamento em função do local de estabelecimento da filial que distribui os dividendos como a possibilidade de imputar um eventual crédito fiscal no imposto por retenção na fonte devido no momento da redistribuição destes dividendos decorrem directamente da legislação francesa em causa no processo principal.
- 59 Por isso, a possibilidade de beneficiar de um crédito fiscal, imputável sobre o imposto por retenção na fonte no momento da redistribuição dos dividendos, depende não de um acontecimento futuro e hipotético para uma sociedade-mãe, mas de uma circunstância ligada, por definição, ao exercício da liberdade de estabelecimento, a saber, do lugar de estabelecimento da sua filial.

- ⁶⁰ Em segundo lugar, ainda que, como afirma o Governo francês, a legislação em causa no processo principal não tivesse efeito sobre a situação dos accionistas não residentes, a circunstância de a legislação em causa no processo principal poder constituir um obstáculo à obtenção de capitais por uma sociedade-mãe junto de accionistas residentes é suficiente para confirmar o carácter restritivo das disposições da referida legislação.
- ⁶¹ Com efeito, a circunstância de os accionistas residentes poderem ser dissuadidos de adquirir partes de uma sociedade-mãe em virtude de os dividendos provenientes das filiais desta estabelecidas noutro Estado-Membro diferente da República Francesa serem menores que os dividendos que provêm das filiais residentes podia dissuadir por sua vez esta sociedade-mãe de exercer as suas actividades por intermédio de filiais não residentes.
- ⁶² Deve reconhecer-se que, na medida em que apresenta uma ligação com as trocas intracomunitárias, essa situação é susceptível de ser abrangida pelas disposições do Tratado relativas às liberdades fundamentais (acórdão Keller Holding, já referido, n.º 24) e que, na medida em que desfavoreciam, no plano fiscal, as situações comunitárias em comparação com as situações meramente internas, as disposições do CGI em causa no processo principal constituíam, portanto, uma restrição em princípio proibida pelas disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento (v. acórdão de 27 de Novembro de 2008, Papillon, C-418/07, Colect., p. I-8947, n.º 32).
- ⁶³ Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma restrição da liberdade de estabelecimento só pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral (v., designadamente, acórdão de 18 de Junho de 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Colect., p. I-5145, n.º 57). Ora, nem o órgão jurisdicional de reenvio nem as partes que apresentaram observações deram conta de elementos que possam justificar a referida restrição. Por conseguinte, deve declarar-se que o artigo 49.º TFUE se opõe a uma legislação como a que está em causa no processo principal.

Quanto à livre circulação de capitais

- ⁶⁴ As considerações formuladas nos números precedentes aplicam-se da mesma forma quando uma sociedade-mãe tenha recebido dividendos relativos a uma participação que não confere uma influência segura nas decisões da filial que distribui os dividendos e não lhe permite determinar as respectivas actividades.
- ⁶⁵ Com efeito, a diferença de tratamento posta em causa no n.º 41 do presente acórdão podia ter como efeito dissuadir as sociedades-mãe estabelecidas em França de investirem os seus capitais em sociedades estabelecidas noutro Estado-Membro e produzir igualmente um efeito restritivo relativamente às sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros, na medida em que constituía, em relação a elas, um obstáculo à obtenção de capitais em França.
- ⁶⁶ Na medida em que os rendimentos de capitais de origem estrangeira eram tratados do ponto de vista fiscal de modo menos favorável que os dividendos distribuídos pelas filiais estabelecidas em França, as acções das sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros eram menos atractivas para as sociedades-mãe estabelecidas em França do que as de sociedades que tivessem a sua sede nesse Estado-Membro (v. acórdãos de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 35; Manninen, já referido, n.ºs 22 e 23; e Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 64).
- ⁶⁷ Daqui resulta que a diferença de tratamento produzida pela legislação em causa no processo principal constituía uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 63.º TFUE.
- ⁶⁸ Ora, nem o órgão jurisdicional de reenvio nem as partes que apresentaram observações fizeram referência aos fundamentos expostos no artigo 65.º TFUE nem às razões imperiosas de interesse geral susceptíveis de justificar essa restrição.

⁶⁹ Em face do exposto, deve responder-se à primeira questão que os artigos 49.º TFUE e 63.º TFUE se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que tem por objecto eliminar a dupla tributação económica dos dividendos, como a que está em causa no processo principal, que permite a uma sociedade-mãe imputar no imposto por retenção na fonte que deve liquidar no momento da redistribuição aos seus accionistas dos dividendos pagos pelas suas filiais o crédito fiscal relativo à distribuição destes dividendos se os mesmos provêm de uma filial estabelecida nesse Estado-Membro, mas não oferece esta faculdade se os dividendos provierem de uma filial estabelecida noutro Estado-Membro, uma vez que esta legislação não confere o direito, nesta última hipótese, à concessão de um crédito fiscal relativo à distribuição destes dividendos por esta filial.

Quanto à segunda questão

⁷⁰ Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se, quando o regime fiscal em causa no processo principal não se traduz em si mesmo pela repercussão sobre um terceiro de um imposto devido pelo sujeito passivo deste, o direito da União se opõe a que a Administração recuse o reembolso dos montantes pagos pela sociedade-mãe, pelo facto de esse reembolso implicar para esta um enriquecimento sem causa, ou seja, pelo facto de a soma paga pela sociedade-mãe não constituir para ela um cargo contabilístico ou fiscal, mas ser imputado sobre a massa dos montantes susceptíveis de serem distribuídos aos seus accionistas.

⁷¹ Deve recordar-se a este respeito que o direito de obter o reembolso dos impostos recebidos num Estado-Membro em violação das regras do direito da União é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos cidadãos pelas disposições do direito da União tal como têm sido interpretadas pelo Tribunal de Justiça (v., designadamente, acórdãos de 9 de Novembro de 1983, *San Giorgio*, 199/82, *Recueil*, p. 3595, n.º 12, e de 8 de Março de 2001, *Metallgesellschaft e o.*, C-397/98 e C-410/98, *Colect.*, p. I-1727, n.º 84). O Estado-Membro é, portanto, obrigado, em princípio, a reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União (acórdãos de

14 de Janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 20; Metallgesellschaft e o., já referido, n.º 84; de 2 de Outubro de 2003, Weber's Wine World e o., C-147/01, Colect., p. I-11365, n.º 93; e Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 202).

⁷² Todavia, em conformidade com jurisprudência consagrada, o direito da União não obsta a que um sistema jurídico nacional recuse a restituição de impostos indevidamente cobrados em condições que impliquem um enriquecimento sem causa dos titulares do direito (acórdãos de 24 de Março de 1988, Comissão/Itália, 104/86, Colect., p. 1799, n.º 6; de 9 de Fevereiro de 1999, Dilexport, C-343/96, Colect., p. I-579, n.º 47; de 21 de Setembro de 2000, Michailidis, C-441/98 e C-442/98, Colect., p. I-7145, n.º 31; e de 10 de Abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Colect., p. I-2283, n.º 41). A protecção dos direitos garantidos nessa matéria pela ordem jurídica da União não impõe, por conseguinte, o reembolso de impostos, direitos e imposições cobrados em violação do direito da União quando se conclua que a pessoa obrigada ao pagamento destas imposições as repercutiu efectivamente sobre outros sujeitos (v. acórdão Comateb e o., já referido, n.º 21, e de 6 de Setembro de 2011, Lady & Kid e o., C-398/09, publicado na presente Colectânia, n.º 18).

⁷³ Todavia, como decorre da jurisprudência, sendo essa recusa de reembolso uma limitação do direito subjectivo conferido pela ordem jurídica da União, deve ser interpretada de modo estrito (acórdãos, já referidos, Weber's Wine World e o., n.º 95, e Lady & Kid e o., n.º 20).

⁷⁴ Assim, resulta dos n.ºs 20 e 25 do acórdão Lady & Kid e o., já referido, que a única excepção ao direito de reembolso dos impostos cobrados em violação do direito da União diz respeito aos casos em que um imposto indevido foi directamente repercutido pelo sujeito passivo sobre o comprador.

- 75 No presente caso, o órgão jurisdicional de reenvio observa que o regime em causa no processo principal, que diz aliás respeito a um pagamento por retenção na fonte pago por uma sociedade-mãe no momento da distribuição dos dividendos e não a uma imposição cobrada no momento da venda de produtos, não se traduz por uma repercussão do referido imposto por retenção na fonte sobre terceiros, como o comprador visado pela jurisprudência acima referida.
- 76 Nestas condições, há que responder à segunda questão que o direito da União se opõe a que, quando um regime fiscal nacional como o que está em causa no processo principal não se traduz em si mesmo pela repercussão sobre um terceiro do imposto indevidamente pago pelo devedor deste, um Estado-Membro recuse o reembolso dos montantes pagos pela sociedade-mãe, com o fundamento de que este reembolso implica para esta um enriquecimento sem causa ou que o montante pago pela sociedade-mãe não constitui para esta um encargo contabilístico fiscal, mas se imputa na massa dos montantes susceptíveis de serem redistribuídos aos seus accionistas.

Quanto à terceira questão

- 77 Com a terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se os princípios da equivalência e da efectividade obstam a que a restituição a uma sociedade-mãe dos montantes destinados a garantir a aplicação do mesmo regime fiscal aos dividendos distribuídos pelas suas filiais estabelecidas em França e aos distribuídos pelas suas filias estabelecidas noutros Estados-Membros, que dão lugar à redistribuição pela sociedade-mãe, seja subordinada à condição de o sujeito passivo apresentar elementos que só ele possui em relação a cada dividendo em questão, no que respeita nomeadamente à taxa de imposição efectivamente aplicada e ao montante do imposto efectivamente pago sobre os lucros realizados pelas filiais instaladas noutros Estados-Membros, quando estes mesmos elementos não são exigidos relativamente às filiais instaladas em França, por serem conhecidos da Administração.

78 A este respeito, em conformidade com jurisprudência consagrada, cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais, em aplicação do princípio da cooperação leal enunciado no artigo 4.º TUE, assegurar a protecção jurisdicional dos direitos conferidos aos cidadãos pelo direito da União (v., neste sentido, acórdãos de 16 de Dezembro de 1976, *Rewe-Zentralfinanz* e *Rewe-Zentral*, 33/76, Colect., p. 813, n.º 5, e *Comet*, 45/76, Recueil, p. 2043, n.º 12, Colect., p. 835; de 19 de Junho de 1990, *Factortame* e o., C-213/89, Colect., p. I-2433, n.º 19; e de 13 de Março de 2007, *Unibet*, C-432/05, Colect., p. I-2271, n.º 38).

79 Por conseguinte, na inexistência de regulamentação da União nessa matéria, compete à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as modalidades processuais dos recursos destinados a assegurar a protecção dos direitos que decorrem para os cidadãos do direito da União, desde que, por um lado, estas modalidades não sejam menos favoráveis do que as que se referem a recursos semelhantes de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro, que não tornem impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (princípio da efectividade) (acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, já referido, n.º 203 e jurisprudência referida).

80 Compete também ao órgão jurisdicional de reenvio determinar de que modo se deve remediar na prática uma violação da proibição de restrições à liberdade de estabelecimento e à livre circulação de capitais.

81 Ora, a terceira questão submetida implica que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, na hipótese de as restrições à liberdade de estabelecimento e à livre circulação de capitais terem sido reconhecidas, a fim de garantir a igualdade de tratamento entre os beneficiários de dividendos recebidos de filiais estabelecidas em França e os beneficiários de dividendos recebidos de uma filial estabelecida noutro Estado-Membro, isso pressupõe que se conceda a estes últimos o crédito fiscal de que beneficiam os primeiros.

- 82 Deve recordar-se que as autoridades fiscais de um Estado-Membro têm o direito de exigir ao contribuinte as provas que julguem necessárias para apreciar se as condições de um benefício fiscal previsto pela legislação em causa estão reunidas e, consequentemente, se se deve ou não conceder o referido benefício (v., neste sentido, acórdãos de 3 de Outubro de 2002, Danner, C-136/00, Colect., p. I-8147, n.º 50; de 26 de Junho de 2003, Skandia e Ramstedt, C-422/01, Colect., p. I-6817, n.º 43; de 27 de Janeiro de 2009, Persche, C-318/07, Colect., p. I-359, n.º 54; Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, já referido, n.º 95; e de 30 de Junho de 2011, Meilicke e o., C-262/09, Colect., p. I-5669, n.º 45).
- 83 A este propósito, a Accor alega que o sistema do crédito fiscal se baseia apenas na sujeição da filial distribuidora ao imposto sobre as sociedades, na medida em que o crédito fiscal é sempre igual a 50 % dos dividendos distribuídos. Por consequência, a Accor considera que seria suficiente fazer a prova de que a filial distribuidora foi sujeita a imposto sobre as sociedades no Estado-Membro onde está estabelecida.
- 84 A Comissão, considerando que é legítimo ter em conta a tributação paga pela filial no seu Estado-Membro de estabelecimento, considera que, no quadro do regime que está em causa no processo principal, não há uma correspondência estrita entre o montante do imposto pago e o montante do crédito fiscal e que seria suficiente fazer referência à taxa legal da tributação no Estado de estabelecimento da filial.
- 85 Os Governos francês e do Reino Unido entendem que, para remediar o alegado impacto discriminatório do regime em questão no processo principal, se deveria aplicar um crédito fiscal cujo montante permitisse neutralizar o imposto pago no Estado-Membro de estabelecimento da filial, que devia ser calculado em função do montante do imposto a que os lucros subjacentes aos dividendos pagos pela filial foram sujeitos nesse Estado-Membro. O Governo francês observa que o sistema do crédito fiscal e do imposto por retenção na fonte consistia em atenuar a dupla tributação económica dos dividendos distribuídos no respeito da exigência da neutralidade fiscal e que a atenuação da dupla tributação económica tomava em conta o nível de imposto sobre as sociedades a que tinham sido efectivamente sujeitas a montante as filiais francesas. Assim, segundo esse governo, o crédito fiscal não podia ser superior ao montante do

imposto sobre as sociedades cobrado à taxa normal sobre os lucros subjacentes aos dividendos distribuídos e, na hipótese de os lucros subjacentes terem beneficiado de uma taxa de tributação reduzida a ponto de o crédito fiscal vir a ultrapassar o imposto sobre as sociedades pago a montante, o imposto por retenção na fonte tornava-se exigível até ao montante do excedente do crédito fiscal relativamente ao imposto sobre as sociedades.

⁸⁶ Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, único competente para interpretar o direito nacional, decidir a questão de saber em que medida o regime em causa no processo principal se baseava numa estrita correspondência entre o montante do imposto pago sobre os lucros subjacentes à distribuição de dividendos e o montante do crédito fiscal.

⁸⁷ Todavia, deve precisar-se que, embora decorra da jurisprudência que o direito da União impõe a um Estado-Membro, que tem um sistema de prevenção da dupla tributação económica no caso de dividendos pagos a residentes por sociedades residentes, a obrigação de conceder um tratamento equivalente aos dividendos pagos a residentes por sociedades não residentes (v. acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, já referido, n.º 72), este direito não impõe aos Estados-Membros a obrigação de favorecerem os contribuintes que tenham investido em sociedades estrangeiras em relação aos que tenham investido em sociedades nacionais (v., neste sentido, acórdãos de 6 de Dezembro de 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, *Collect.*, p. I-10451, n.ºs 39 e 40, e *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen*, já referido, n.º 89).

⁸⁸ Assim, já foi decidido que o direito da União não impede um Estado-Membro de prevenir a tributação em cadeia dos dividendos recebidos por uma sociedade residente aplicando as regras que exoneram estes dividendos da tributação quando sejam pagos por uma sociedade residente, evitando ao mesmo tempo, através de um método de imputação, a tributação em cadeia dos referidos dividendos quando são

pagos por uma sociedade não residente, desde que, porém, a taxa de tributação sobre os dividendos de origem estrangeira não seja superior à taxa de tributação aplicada aos dividendos de origem nacional e que o crédito do imposto seja, pelo menos, igual ao montante pago no Estado da sociedade distribuidora até ao limite do montante de tributação aplicado no Estado-Membro da sociedade beneficiária (v. acórdãos, já referidos, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, n.ºs 48 e 57, e *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen*, n.º 86; e despacho de 23 de Abril de 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, *Colect.*, p. I-2875, n.º 39).

⁸⁹ O Tribunal de Justiça já decidiu que, quando os lucros subjacentes aos dividendos de origem estrangeira estão sujeitos, no Estado da sociedade distribuidora, 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 distribuidora no seu Estado de estabelecimento (acórdãos, já referidos, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, n.º 51, e *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen*, n.º 87).

⁹⁰ Pelo contrário, quando estes lucros estão sujeitos, no Estado da sociedade distribuidora, a um imposto superior ao imposto cobrado pelo Estado-Membro da sociedade beneficiária, este último só é obrigado a conceder um crédito de imposto no limite do montante de imposto sobre as sociedades devido pela sociedade beneficiária. Não é obrigado a reembolsar a diferença, ou seja, o montante pago no Estado da sociedade distribuidora que exceda o montante do imposto devido no Estado-Membro da sociedade beneficiária (v. acórdãos, já referidos, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, n.º 52, e *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen*, n.º 88).

⁹¹ No que respeita ao regime em causa no processo principal, se um Estado-Membro devesse atribuir aos beneficiários de dividendos provenientes de uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro um crédito fiscal que representasse invariavelmente metade do montante destes dividendos, como pretende a Accor, isso equivaleria a conceder a estes dividendos um tratamento mais favorável do que o tratamento de que beneficiam os dividendos provenientes do primeiro Estado-Membro, sempre que

a taxa de imposição a que a sociedade distribuidora destes dividendos estiver sujeita no seu Estado de estabelecimento fosse inferior à taxa de tributação aplicada no primeiro Estado-Membro.

- 92 Por conseguinte, um Estado-Membro deve poder determinar o montante do imposto sobre as sociedades liquidado no Estado de estabelecimento da sociedade distribuidora que deve ser objecto de crédito fiscal concedido à sociedade-mãe beneficiária. Por isso, contrariamente às alegações da Accor, não é suficiente fazer prova de que a sociedade distribuidora foi tributada, no seu Estado-Membro de estabelecimento, sobre os lucros subjacentes aos dividendos distribuídos, sem fornecer as informações relativas à natureza e à taxa do imposto que efectivamente recaiu sobre os referidos lucros.
- 93 Nestas condições, os encargos administrativos, nomeadamente o facto de a Administração Fiscal nacional reclamar informações relativas ao imposto que efectivamente foi pago sobre os benefícios da sociedade distribuidora de dividendos no seu Estado-Membro de estabelecimento, não podem ser considerados nem excessivos nem contrários aos princípios da equivalência e da efectividade.
- 94 Com efeito, no que respeita ao princípio da equivalência, por um lado, o órgão jurisdicional de reenvio observa ele próprio, na redacção da terceira questão, que, no que respeita aos dividendos distribuídos pelas filiais estabelecidas em França, as informações relativas à taxa de tributação efectivamente aplicada e ao montante do imposto efectivamente pago são conhecidas da Administração.
- 95 Por outro lado, como observa o advogado-geral no n.º 102 das suas conclusões, decorre da jurisprudência recordada no n.º 82 do presente acórdão que o direito da União não se opõe a que incumba em primeiro lugar à sociedade-mãe em questão fornecer as provas pertinentes.

96 Se a sociedade-mãe beneficiária de dividendos não dispuser ela própria de todas as informações relativas ao imposto sobre as sociedades que incidiu sobre os rendimentos distribuídos pela sua filial estabelecida noutro Estado-Membro, essas informações são conhecidas, em princípio, por esta última sociedade. Ora, nestas condições, qualquer dificuldade que tenha a sociedade-mãe em fornecer as informações exigidas relativamente ao imposto pago pela sua filial distribuidora de dividendos é ligada não à complexidade intrínseca destas, mas à falta de cooperação eventual por parte da filial que dispõe desses elementos. Por conseguinte, a falha do fluxo de informação com que a sociedade-mãe se encontra confrontada não é um problema pelo qual o Estado-Membro em questão deva ser responsabilizado (v., neste sentido, acórdão Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, já referido, n.º 98).

97 Além disso, contrariamente ao que sustenta a Accor, o facto de a Administração Fiscal poder recorrer ao mecanismo de assistência mútua prevista na Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), conforme alterada pela Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992 (JO L 76, p. 1, a seguir «Directiva 77/799»), não implica que essa administração seja obrigada a dispensar a sociedade-mãe beneficiária de dividendos de apresentar a prova do imposto pago pela sociedade distribuidora noutro Estado-Membro (v. acórdãos, já referidos, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, n.º 100, e Meilicke e o., n.º 50).

98 Com efeito, prevendo a Directiva 77/799 a faculdade de as Administrações Fiscais nacionais pedirem informações que não podem obter por si mesmas, o Tribunal de Justiça observou que a referência, no artigo 2.º, n.º 1, da Directiva 77/799, ao termo «pode» é susceptível de indicar que, embora as referidas Administrações tenham a possibilidade de pedir informações à autoridade competente de outro Estado-Membro, esse pedido não constitui nenhuma obrigação. Compete a cada Estado-Membro apreciar os casos específicos em que não existem informações respeitantes a transacções efectuadas pelos sujeitos passivos estabelecidos no seu território e decidir se

esses casos justificam a apresentação de um pedido de informações a outro Estado-Membro (acórdão de 27 de Setembro de 2007, *Twoh International*, C-184/05, *Colect.*, p. I-7897, n.º 32; e acórdãos, já referidos, *Persche*, n.º 65; *Haribo Lakritzen Hans Riegel* e *Österreichische Salinen*, n.º 101; e *Meilicke* e o., n.º 51).

⁹⁹ Quanto ao respeito do princípio da efectividade, deve observar-se, em primeiro lugar, que as provas requeridas devem permitir às autoridades fiscais do Estado-Membro da tributação verificar, de forma clara e precisa, se as condições de obtenção de um benefício fiscal estão reunidas, mas não devem revestir uma forma particular, uma vez que a apreciação não deve ser efectuada de modo demasiado formalista (v., neste sentido, acórdão *Meilicke* e o., já referido, n.º 46).

¹⁰⁰ Em segundo lugar, compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se os elementos relativos à taxa de tributação efectivamente aplicada e ao montante do imposto efectivamente pago sobre os lucros subjacentes à distribuição de dividendos não se mostram na prática impossíveis ou excessivamente difíceis de obter, tendo nomeadamente em conta a legislação do Estado-Membro de estabelecimento da sociedade distribuidora que se refere à prevenção da dupla tributação e registo do imposto sobre as sociedades que deve ser pago, bem como à conservação dos documentos administrativos ou contabilísticos.

¹⁰¹ O pedido de apresentação dos referidos elementos deve, além disso, ocorrer durante o período de conservação legal dos documentos administrativos ou contabilísticos, tal como prevista pelo direito do Estado-Membro de estabelecimento da filial. Como observa a *Accor*, não lhe pode ser pedido, para poder beneficiar do crédito fiscal, que forneça documentos que abranjam um período que exceda significativamente a duração da obrigação legal de conservação de documentos administrativos e contabilísticos.

¹⁰² Tendo em conta o exposto, deve responder-se à terceira questão que os princípios da equivalência e da efectividade não obstam a que a restituição a uma sociedade-mãe dos montantes destinados a garantir a aplicação de um regime fiscal aos dividendos distribuídos pelas suas filiais estabelecidas em França e aos distribuídos pelas suas filiais estabelecidas noutros Estados-Membros, que dão lugar à redistribuição pela referida sociedade-mãe, seja subordinada à condição de o sujeito passivo apresentar os elementos que só ele possui, em relação a cada dividendo em questão, no que respeita nomeadamente à taxa de tributação efectivamente aplicada e ao montante do imposto efectivamente pago sobre os lucros realizados pelas filiais instaladas noutros Estados-Membros, quando estes mesmos elementos não são exigidos relativamente às filiais instaladas em França, por serem conhecidos da Administração. A apresentação destes elementos, no entanto, só pode ser exigida se não se revelar impossível na prática ou excessivamente difícil fazer a prova de pagamento do imposto pelas filiais estabelecidas noutros Estados-Membros, tendo designadamente em conta as disposições da legislação dos referidos Estados-Membros que se referem à prevenção da dupla tributação e ao registo do imposto sobre as sociedades que deve ser pago, bem como à conservação dos documentos administrativos. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se estas condições estão satisfeitas no processo principal.

Quanto às despesas

¹⁰³ Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal não são reembolsáveis.

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

- 1) Os artigos 49.º TFUE e 63.º TFUE opõem-se a uma legislação de um Estado-Membro que tem por objecto eliminar a dupla tributação económica dos dividendos, como a que está em causa no processo principal, que permite a uma sociedade-mãe imputar no imposto por retenção na fonte que deve liquidar no momento da redistribuição aos seus accionistas dos dividendos pagos pelas suas filiais o crédito fiscal relativo à distribuição destes dividendos se os mesmos provêm de uma filial estabelecida nesse Estado-Membro, mas não oferece esta faculdade se os dividendos provierem de uma filial estabelecida noutro Estado-Membro, uma vez que esta legislação não confere o direito, nesta última hipótese, à concessão de um crédito fiscal relativo à distribuição destes dividendos por esta filial.
- 2) O direito da União opõe-se a que, quando um regime fiscal nacional como o que está em causa no processo principal não se traduz em si mesmo pela repercussão sobre um terceiro do imposto indevidamente pago pelo devedor deste, um Estado-Membro recuse o reembolso dos montantes pagos pela sociedade-mãe, com o fundamento de que este reembolso implica para esta um enriquecimento sem causa ou que o montante pago pela sociedade-mãe não constitui para esta um encargo contabilístico fiscal, mas se imputa na massa dos montantes susceptíveis de serem redistribuídos aos seus accionistas.
- 3) Os princípios da equivalência e da efectividade não obstam a que a restituição a uma sociedade-mãe dos montantes destinados a garantir a aplicação de um regime fiscal aos dividendos distribuídos pelas suas filiais estabelecidas em França e aos distribuídos pelas suas filiais estabelecidas noutros Estados-Membros, que dão lugar à redistribuição pela referida sociedade-mãe, seja subordinada à condição de o sujeito passivo apresentar os elementos que só ele possui, em relação a cada dividendo em questão, no que respeita nomeadamente à taxa de tributação efectivamente aplicada e ao montante do imposto efectivamente pago sobre os lucros realizados pelas filiais instaladas noutros Estados-Membros, quando estes mesmos elementos não são exigidos relativamente às filiais instaladas em França, por serem conhecidos

da Administração. A apresentação destes elementos, no entanto, só pode ser exigida se não se revelar impossível na prática ou excessivamente difícil fazer a prova de pagamento do imposto pelas filiais estabelecidas noutros Estados-Membros, tendo designadamente em conta as disposições da legislação dos referidos Estados-Membros que se referem à prevenção da dupla tributação e ao registo do imposto sobre as sociedades que deve ser pago, bem como à conservação dos documentos administrativos. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se estas condições estão satisfeitas no processo principal.

Assinaturas