DESPACHO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

23 de Abril de 2008 *

No processo C-201/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), por decisão de 18 de Março de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 6 de Maio de 2005, no processo

The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation

contra

Commissioners of Inland Revenue,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts (relator), presidente de secção, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský e T. von Danwitz, juízes,

* Língua do processo: inglês.

advogada-geral: V. Trstenjak,
secretário: R. Grass,

propondo-se o Tribunal decidir por meio de despacho fundamentado, em conformidade com o disposto no artigo 104.º, n.º 3, primeiro parágrafo, do seu Regulamento de Processo,

ouvida a advogada-geral,

profere o presente

Despacho

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 43.º CE, 49.º CE e 56.º CE a 58.º CE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe vários grupos de sociedades internacionais aos Commissioners of Inland Revenue (Administração Fiscal do Reino Unido), a respeito da tributação de sociedades residentes pelos lucros realizados por sociedades filiais não residentes e pelos dividendos recebidos dessas sociedades filiais.

Quadro jurídico

3 No Reino Unido, o imposto sobre as sociedades é regulado pela Lei de 1988 relativa ao imposto sobre o rendimento e ao imposto sobre as sociedades (Income and Corporation Taxes Act 1988, a seguir «ICTA»).

4 Em conformidade com a Section 6 do ICTA, uma sociedade residente está sujeita ao imposto sobre as sociedades pelo seu lucro a nível mundial. Este engloba os lucros das sucursais ou das agências por intermédio das quais a sociedade exerce as suas actividades noutros Estados.

5 Em contrapartida, a sociedade residente não é, em princípio, tributada pelos lucros das suas filiais, residentes ou não residentes, no momento em que esses lucros são realizados.

Tributação dos dividendos

6 Nos termos da Section 208 do ICTA, os dividendos que uma sociedade residente no Reino Unido recebe de uma sociedade igualmente residente neste Estado-Membro não estão sujeitos ao imposto sobre as sociedades.

7 Os dividendos que uma sociedade residente no Reino Unido recebe de uma sociedade residente fora do Reino Unido estão sujeitos ao imposto sobre as sociedades. Neste caso, a sociedade que recebe os referidos dividendos não tem direito a um crédito de imposto e os dividendos recebidos não são qualificados como rendimentos

de investimento isentos. Em contrapartida, nos termos das Sections 788 e 790 do ICTA, essa sociedade beneficia de um desagravamento a título do imposto pago pela sociedade distribuidora no seu Estado de residência, concedido quer ao abrigo da legislação em vigor no Reino Unido quer ao abrigo de uma convenção para evitar a dupla tributação (a seguir «CDT») celebrada por este com esse outro Estado.

8 Assim, a legislação nacional permite imputar no imposto sobre as sociedades devido pela sociedade residente beneficiária dos dividendos as retenções na fonte feitas sobre esses dividendos distribuídos por uma sociedade não residente. Caso esta sociedade residente beneficiária controle, directa ou indirectamente, ou caso seja uma filial de uma sociedade que controla, directa ou indirectamente, 10% ou mais dos direitos de voto da sociedade distribuidora, o desagravamento é extensivo ao subjacente imposto estrangeiro sobre as sociedades, pago sobre os lucros com base nos quais são pagos os dividendos. Esse imposto estrangeiro só pode ser objecto de desagravamento até ao limite do montante devido no Reino Unido sobre o rendimento em causa, a título do imposto sobre as sociedades.

9 Há disposições específicas que têm por objecto a tributação dos rendimentos de investimento, designadamente dividendos, obtidos pelas companhias de seguros sobre os activos afectos às operações de reforma e de seguro de vida.

10 A Section 208 do ICTA não se aplica, em princípio, às operações de reforma nem às operações de seguro de vida no estrangeiro, o que tem por efeito submeter ao imposto do Reino Unido os dividendos provenientes de investimentos de carteira ligados a estas operações, imposto esse calculado em conformidade com os princípios aplicáveis em matéria de cálculo do lucro de exploração decorrente das subscrições. Todavia, antes de 1 de Julho de 1997, uma companhia de seguros de vida podia, em derrogação a este princípio, optar pela aplicação deste artigo aos dividendos recebidos de sociedades residentes, no âmbito das suas operações de reforma. Se exercesse esta opção, não podia reclamar o pagamento dos créditos de imposto ligados a

estes dividendos. Essa opção estava, porém, excluída em relação aos dividendos recebidos de sociedades não residentes, no âmbito de tais operações.

Legislação relativa às sociedades estrangeiras controladas

11 O princípio segundo o qual a sociedade residente não é tributada pelos lucros das suas filiais não residentes no momento da realização desses lucros conhece um regime derrogatório, ou seja, a legislação relativa às sociedades estrangeiras controladas (a seguir «SEC»), que figura nas Sections 747 a 756 e nos anexos 24 a 26 do ICTA.

12 Esta legislação prevê que os lucros de uma SEC — a saber, segundo a versão da referida legislação em vigor à data dos factos do processo principal (a seguir «legislação relativa às SEC»), uma sociedade estrangeira detida em mais de 50% pela sociedade residente — são atribuídos a esta última e são-lhe tributados mediante um crédito de imposto a título do imposto pago pela SEC no Estado onde está estabelecida. Caso estes mesmos lucros sejam posteriormente distribuídos sob a forma de dividendos à sociedade residente, o imposto pago por esta no Reino Unido sobre os lucros da sua filial é considerado um imposto adicional pago por esta última no estrangeiro e dá origem a um crédito de imposto imputável no imposto devido pela sociedade residente sobre esses dividendos.

13 A legislação relativa às SEC aplica-se quando a SEC está sujeita, no Estado onde está estabelecida, a um «nível de tributação inferior», o que se verifica, por força dessa legislação, em relação a qualquer exercício contabilístico durante o qual o imposto pago pela SEC é inferior a três quartos do montante do imposto que teria sido pago no Reino Unido sobre os lucros tributáveis tal como teriam sido calculados para efeitos de tributação neste Estado-Membro.

14 A tributação resultante da aplicação da legislação relativa às SEC conhece um certo número de excepções.

15 Segundo a referida legislação relativa às SEC, esta tributação não se aplica nos seguintes casos:

— quando a SEC põe em prática uma «política de distribuição aceitável», o que implica que uma percentagem determinada (90% em 1996) dos seus lucros seja distribuída no prazo de 18 meses a contar da sua realização e tributada a uma sociedade residente;

— quando a SEC exerce «actividades isentas» na acepção da referida legislação, como certas actividades comerciais realizadas por um estabelecimento comercial;

— quando a SEC cumpre o «requisito da cotação pública», o que implica que 35% dos direitos de voto sejam detidos pelo público, que a filial esteja cotada e que os seus títulos sejam negociados numa Bolsa de valores reconhecida; e

— quando o lucro tributável da SEC não ultrapasse um montante fixado em 50 000 GBP (excepção *de minimis*).

16 A tributação prevista na legislação relativa às SEC está igualmente excluída quando está preenchido o critério dito «da intenção». Este critério comporta dois requisitos

cumulativos. Por um lado, quando as transacções que deram origem aos lucros da SEC relativos ao exercício em causa conduzirem a uma redução do imposto no Reino Unido relativamente ao que seria pago se não tivesse havido essas transacções e o montante dessa redução ultrapassar determinado limite, a sociedade residente deve demonstrar que essa redução não constituía o objectivo principal ou um dos objectivos principais dessas transacções. Por outro lado, a sociedade residente deve demonstrar que a razão principal ou uma das razões principais da existência da SEC não consistia, relativamente ao exercício em causa, na obtenção de uma redução do imposto no Reino Unido através de um desvio de lucros. Segundo a referida legislação, há desvio de lucros se se puder razoavelmente presumir que, caso não existisse a SEC ou qualquer sociedade aparentada estabelecida fora do Reino Unido, os lucros teriam sido recebidos por uma pessoa residente no Reino Unido e a ela tributados.

17 As autoridades fiscais do Reino Unido publicaram em 1996 uma lista de Estados onde, mediante certas condições, uma SEC pode ser constituída e exercer as suas actividades, sendo considerada como preenchendo os requisitos que lhe permitem escapar à tributação prevista na legislação relativa às SEC.

18 Até 1999, a legislação relativa às SEC só se aplicava por instrução da Administração Fiscal do Reino Unido. Não havia, relativamente às sociedades-mãe residentes, nenhuma obrigação de declaração relativa às SEC. Desde então, as sociedades residentes são convidadas a determinar elas próprias a aplicabilidade desta legislação ao seu caso particular e a tributação que resulta da eventual aplicação desta (regra dita da «autoliquidação»).

19 A declaração da sociedade residente relativa ao imposto sobre as sociedades deve conter, no que diz respeito às SEC, informações sobre o nome das SEC em questão, o(s) país(es) de residência destas, a importância dos interesses da sociedade residente em cada uma destas SEC, bem como os elementos respeitantes a um eventual pedido

de isenção. Caso não seja aplicável nenhuma das excepções previstas na legislação relativa às SEC, a sociedade residente deve indicar as modalidades de cálculo do imposto global.

20 A legislação relativa às SEC foi objecto de uma série de alterações desde o mês de Dezembro de 1993.

21 Em primeiro lugar, a regra da «autoliquidação» foi introduzida, no que diz respeito às SEC, para os exercícios contabilísticos posteriores a 1 de Julho de 1999.

22 Em segundo lugar, a definição do controlo de uma sociedade estrangeira foi objecto de uma alteração que entrou em vigor em 21 de Março de 2000. Além disso, foi adoptada uma disposição no que respeita às filiais comuns.

23 Em terceiro lugar, disposições relativas ao «cálculo da taxa» («designer rate») foram introduzidas pela Lei de Finanças de 2000 e entraram em vigor a partir de 6 de Outubro de 1999. Por força dessas disposições, uma sociedade residente num território de um Estado onde a taxa de tributação é igual ou superior a três quartos da do Reino Unido pode, no entanto, ser abrangida pelo âmbito de aplicação da legislação relativa às SEC se a Administração Fiscal do Reino Unido entender que as disposições em vigor no Estado de estabelecimento da referida sociedade permitem a esta influenciar o montante do imposto apagar.

24 Em quarto lugar, uma série de alterações tornaram mais restritivos os requisitos de aplicação da excepção «de minimis», da excepção relativa à existência de uma política de distribuição aceitável, da excepção ligada às actividades isentas e da excepção relativa aos países excluídos.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

25 O litígio no processo principal faz parte dos litígios do tipo «group litigation» que têm por objecto as disposições da legislação fiscal do Reino Unido relativa aos dividendos e às SEC. Este litígio é constituído por pedidos apresentados por 21 grupos de sociedades internacionais contra a Administração Fiscal do Reino Unido na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Os pedidos de três grupos de sociedades, a saber, a Anglo American, a Cadbury Schweppes e a Prudential, foram escolhidos como processos-piloto.

26 A Anglo American e a Cadbury Schweppes alegaram no órgão jurisdicional de reenvio que agiram em conformidade com as disposições fiscais do Reino Unido relativas às SEC e aos dividendos, sendo certo que, se soubessem que estas disposições eram contrárias ao direito comunitário, não teriam pago o imposto sobre os dividendos que receberam das SEC ou sobre os lucros realizados pelas SEC. Também não teriam procedido a certos desagravamentos no seu imposto, que poderiam ter sido utilizados para outros fins ou transferidos, nem teriam pago dividendos com vista à obtenção da isenção ao abrigo da política de distribuição aceitável, uma vez que tais pagamentos não eram do seu interesse comercial ou que o momento do pagamento exigido pelas condições previstas na legislação relativa às SEC, no que diz respeito a essa isenção, expunha o grupo a um tratamento fiscal desfavorável. Por fim, não teriam efectuado as diligências nem suportado as despesas necessárias para dar cumprimento à legislação relativa às SEC e não teriam restringido as actividades comerciais das SEC em conformidade com a referida legislação.

27 A este respeito, a Anglo American e a Cadbury Schweppes pedem ao órgão jurisdicional de reenvio que lhes seja concedido o reembolso dos montantes indevidamente cobrados e/ou a reparação dos prejuízos resultantes das disposições da legislação relativa às SEC e aos dividendos, bem como das despesas suportadas para dar cumprimento às referidas disposições.

28 O pedido da Prudential no órgão jurisdicional de reenvio tem por objecto a tributação, a algumas das suas sociedades residentes, de dividendos recebidos de sociedades não residentes nas quais as primeiras detinham, para fins de investimento, participações de carteira que representavam menos de 10% dos direitos de voto, pelo que às referidas sociedades residentes não foi aplicada a legislação relativa às SEC.

29 A este respeito, a Prudential pede ao órgão jurisdicional de reenvio que lhe seja concedido o reembolso dos montantes indevidamente cobrados e/ou a reparação dos prejuízos resultantes da tributação, em aplicação das disposições da legislação fiscal do Reino Unido sobre os dividendos, dos dividendos recebidos de sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros e em países terceiros.

30 Nestas circunstâncias, a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) Os artigos 43.º CE ou 56.º CE opõem-se a que um Estado-Membro mantenha em vigor e aplique disposições legais que:

a) isentam do imposto sobre as sociedades os dividendos recebidos por uma sociedade domiciliada nesse Estado-Membro (a seguir 'sociedade domiciliada') pagos por outras sociedades domiciliadas; mas que,

b) sujeitam ao imposto sobre as sociedades os dividendos recebidos pela sociedade domiciliada pagos por uma sociedade domiciliada noutro Estado-Membro e, em particular, por uma sociedade por ela controlada, domiciliada

noutro Estado-Membro [e nele sujeita a um nível de tributação inferior] (a seguir 'sociedade controlada'), após ser deduzido, para evitar a dupla tributação, qualquer imposto pago na fonte sobre os dividendos e o imposto subjacente pago pela sociedade controlada sobre os seus lucros?

2) Os artigos 43.º CE, 49.º CE ou 56.º CE opõem-se a uma legislação fiscal nacional, como a em causa no processo principal, nos termos da qual, antes de 1 de Julho de 1997:

a) determinados dividendos recebidos por uma companhia de seguros domiciliada num Estado-Membro de uma sociedade domiciliada noutro Estado-Membro (a seguir 'sociedade não domiciliada') estavam sujeitos ao imposto sobre as sociedades; mas,

b) a companhia de seguros domiciliada podia optar pela não sujeição ao imposto sobre as sociedades dos correspondentes dividendos, recebidos de uma sociedade domiciliada no mesmo Estado-Membro, o que implicava que uma sociedade que tivesse exercido essa opção não podia pedir o pagamento do crédito de imposto a que, caso contrário, teria direito?

3) Os artigos 43.º CE, 49.º CE ou 56.º CE opõem-se a uma legislação fiscal nacional de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que:

a) prevê que, em circunstâncias específicas, a sociedade domiciliada pode ser sujeita ao imposto sobre os lucros de uma sociedade controlada que é uma sociedade domiciliada noutro Estado-Membro como definida na questão 1, alínea b), *supra*; e

b) impõe o cumprimento de determinados requisitos quando a sociedade domiciliada não pretende nem pode obter qualquer isenção e paga o imposto sobre os lucros da sociedade controlada; e

c) impõe o cumprimento de outros requisitos adicionais quando a sociedade domiciliada pretende obter a isenção desse imposto?

4) A resposta às questões 1, 2 ou 3 seria diferente se a sociedade controlada (referida nas questões 1 e 3) ou a sociedade não domiciliada (referida na questão 2) estivesse domiciliada num país terceiro?

5) Quando, antes de 31 de Dezembro de 1993, um Estado-Membro tenha adoptado as medidas descritas na primeira e na terceira questão e, após essa data, tenha alterado estas medidas da forma descrita na [decisão de reenvio], e constituindo estas medidas restrições proibidas pelo artigo 56.º CE, estas restrições devem ser consideradas restrições que não existiam em 31 de Dezembro de 1993 para os efeitos do disposto no artigo 57.º CE?

6) Se qualquer uma das medidas descritas nas questões 1, 2 e 3 for contrária às referidas disposições comunitárias e no caso de a sociedade domiciliada e/ou controlada apresentar qualquer um dos seguintes pedidos:

a) um pedido de reembolso ou de indemnização pela privação da utilização do dinheiro pago a título do imposto sobre as sociedades cobrado ilegalmente à sociedade domiciliada nas circunstâncias referidas nas questões 1, 2 ou 3 *supra*;

b) um pedido de recuperação e/ou de compensação pelas perdas, deduções e despesas suportados pela sociedade domiciliada (ou transferidos para a sociedade domiciliada por outras sociedades do mesmo grupo domiciliadas no mesmo Estado-Membro) para eliminar ou reduzir a carga fiscal tributada por força das medidas referidas nas questões 1, 2 e 3 *supra*, quando essas perdas, abatimentos e despesas poderiam estar disponíveis para utilizações alternativas ou poderiam ter transitado para o exercício fiscal seguinte;

c) um pedido de indemnização pelos custos, perdas, despesas e débitos incorridos com o cumprimento da legislação nacional referida na questão 3 *supra*;

d) um pedido de indemnização desses custos, despesas e débitos, quando a sociedade controlada tenha distribuído reservas à sociedade domiciliada para cumprir a legislação interna em vez de a sociedade domiciliada suportar a carga fiscal referida na questão 3 e a sociedade controlada tenha para tal suportado custos, despesas e débitos que poderiam ter sido evitados se tivesse podido consagrar essas reservas a uma utilização alternativa,

Estes pedidos devem ser qualificados de:

— pedido de reembolso de montantes indevidamente cobrados, em consequência e concomitantes da violação das disposições do direito comunitário anteriormente referidas; ou

— pedido de compensação ou de indemnização, de forma que as condições estabelecidas no acórdão [de 5 de Março de 1996, Brasserie du pêcheur e Factortame, C-46/93 e C-48/93, Colect., p. I-1029] devem estar reunidas; ou

— pedido de pagamento de um montante que representa um benefício indevidamente recusado?

7) Caso a resposta a qualquer uma das partes da questão 6 seja de que o respectivo pedido constitui um pedido de pagamento de um montante que representa um benefício indevidamente recusado:

a) esses pedidos constituem uma consequência ou são inerentes ao direito conferido pelas disposições do direito comunitário acima referidas; ou

b) as condições de recuperação estabelecidas no acórdão [Brasserie du pêcheur e Factortame, já referido,] devem estar reunidas; ou

c) há outras condições que devem ser preenchidas?

8) Deve-se responder de forma diferente se, em termos do direito nacional, os pedidos referidos na questão 6 foram formulados como pedidos de restituição ou foram apresentados, ou devam ser apresentados, como pedidos de indemnização?

9) Quais as orientações, se as houver, que, no entender do Tribunal de Justiça, são adequadas nos presentes processos e quais são as circunstâncias que o órgão jurisdicional nacional deve ter em consideração para determinar se existe uma violação suficientemente grave, na acepção do acórdão [Brasserie du pêcheur e

Factortame], designadamente quanto à questão de saber se, no estado actual da jurisprudência quanto à interpretação das disposições do direito comunitário aplicáveis, a infracção era desculpável?

10) Em princípio, pode existir um nexo de causalidade directo (na acepção do acórdão [Brasserie du pêcheur e Factortame, já referido]) entre qualquer infracção aos artigos 43.º CE, 49.º CE e 56.º CE e as perdas enquadradas nas categorias identificadas na questão 6, alíneas a) a d), *supra*, que alegadamente resultaram dessas infracções? Em caso afirmativo, quais as orientações, se as houver, que o Tribunal de Justiça considera que devem ser dadas quanto às circunstâncias a que o órgão jurisdicional nacional deve atender quando tiver de determinar se existe esse nexo de causalidade directo?

11) Ao determinar as perdas ou os danos que podem ser ressarcidos, o órgão jurisdicional nacional pode atender à questão de saber se as pessoas lesadas demonstraram uma diligência razoável, de forma a evitar ou limitar as suas perdas, em especial, usando as vias legais disponíveis que poderiam demonstrar que as disposições nacionais não tinham como efeito a imposição das obrigações expostas nas questões 1, 2 e 3 *supra* (devido à aplicação das [CDT])?

12) A resposta à questão 11, *supra*, pode ser influenciada pela compreensão que as partes tinham à época dos factos quanto ao efeito das [CDT]?»

31 Dado que, no presente processo, foram suscitadas questões de interpretação análogas às visadas pelas questões colocadas nos processos que, posteriormente, deram lugar aos acórdãos de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Colect., p. I-7995), de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants

in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Colect., p. I-11673) e Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Colect., p. I-11753), bem como de 13 de Março de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Colect., p. I-2107), foi suspensa a instância, por decisão do presidente do Tribunal de Justiça de 13 de Dezembro de 2005, até ser proferida a decisão do Tribunal de Justiça nestes últimos processos.

32 Os acórdãos, já referidos, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation foram remetidos ao órgão jurisdicional de reenvio por carta de 3 de Abril de 2007, a fim de este comunicar ao Tribunal de Justiça se, à luz destes acórdãos, mantinha o seu pedido de decisão prejudicial.

33 Por carta de 12 de Junho de 2007, o órgão jurisdicional de reenvio comunicou ao Tribunal de Justiça que mantinha o seu pedido.

Quanto às questões prejudiciais

34 Nos termos do artigo 104.º, n.º 3, primeiro parágrafo, do Regulamento de Processo, quando uma questão prejudicial for idêntica a uma questão que o Tribunal de Justiça já tenha decidido, ou quando a resposta a essa questão possa ser claramente deduzida da jurisprudência, o Tribunal pode, depois de ouvir o advogado-geral, a qualquer momento, decidir por meio de despacho fundamentado.

Quanto à primeira questão

35 Através da primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 43.º CE e 56.º CE se opõem à legislação de um Estado-Membro que isenta do imposto sobre as sociedades os dividendos recebidos por uma sociedade residente de uma sociedade igualmente residente nesse Estado-Membro (a seguir «dividendos de origem nacional»), mas que sujeita a esse imposto os dividendos que uma sociedade residente recebe de uma sociedade não residente nesse mesmo Estado (a seguir «dividendos de origem estrangeira»), designadamente quando se trata de uma sociedade não residente controlada por essa sociedade residente, ao mesmo tempo que concede um desagravamento de imposto por quaisquer retenções na fonte feitas no Estado de residência da sociedade distribuidora, assim como, quando a sociedade residente beneficiária dos dividendos detém, directa ou indirectamente, 10% ou mais dos direitos de voto da sociedade distribuidora, um desagravamento correspondente ao imposto sobre as sociedades pago pela sociedade distribuidora pelos lucros subjacentes aos dividendos distribuídos.

36 Observe-se que, no seu acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, o Tribunal de Justiça já examinou esta questão, pelo que a resposta dada pelo Tribunal de Justiça nesse acórdão é integralmente transponível para a primeira questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio no presente processo.

37 Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça referiu que, em princípio, o direito comunitário não proíbe os Estados-Membros de evitarem a tributação em cadeia de dividendos recebidos por uma sociedade residente aplicando regras que isentam esses dividendos de tributação quando estes são pagos por uma sociedade residente, e de evitarem, através de um sistema de imputação, a tributação em cadeia dos referidos dividendos quando estes são pagos por uma sociedade não residente (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 48).

38 No que diz respeito, em primeiro lugar, aos dividendos que uma sociedade residente recebe de uma sociedade não residente na qual ela detém uma participação que lhe permite exercer uma influência certa sobre as decisões dessa sociedade não residente e determinar as respectivas actividades, o Tribunal de Justiça declarou que o facto de aplicar aos dividendos de origem nacional um sistema de isenção e aos dividendos de origem estrangeira um sistema de imputação não é contrário ao princípio da liberdade de estabelecimento consagrado no artigo 43.º CE, desde que 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 de imposto seja, pelo menos, igual ao montante pago no Estado-Membro da sociedade distribuidora, tendo por limite o montante do imposto aplicado no Estado-Membro da sociedade beneficiária (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 57).

39 No que diz respeito, em segundo lugar, às sociedades residentes que tenham recebido dividendos de uma sociedade na qual detêm 10% ou mais dos direitos de voto, sem que essa participação lhes confira uma influência certa nas decisões desta sociedade ou lhes permita determinar as respectivas actividades, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, no contexto da legislação nacional em causa no processo principal, o facto de aplicar aos dividendos de origem nacional um sistema de isenção e aos dividendos de origem estrangeira um sistema de imputação não é contrário ao princípio da livre circulação de capitais consagrado no artigo 56.º CE, desde que 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 de imposto seja, pelo menos, igual ao montante pago no Estado-Membro da sociedade distribuidora, tendo por limite o montante do imposto aplicado no Estado-Membro da sociedade beneficiária (v., neste sentido, acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 60).

40 No que diz respeito, em terceiro e último lugar, às sociedades residentes que tenham recebido dividendos de sociedades nas quais detêm menos de 10% dos direitos de voto, depois de ter referido que os dividendos de origem nacional estão isentos do imposto sobre as sociedades, ao passo que os dividendos de origem estrangeira estão sujeitos a esse imposto e apenas conferem direito a um desagravamento relativamente

à eventual retenção na fonte feita sobre os mesmos dividendos no Estado de residência da sociedade distribuidora (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 61), o Tribunal de Justiça declarou que a diferença de tratamento feita por uma legislação como a que está em causa no processo principal em relação aos dividendos recebidos por sociedades residentes de sociedades não residentes nas quais detêm menos de 10% dos direitos de voto constitui uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 56.º CE (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 65).

41 Seguidamente, o Tribunal de Justiça declarou que o simples facto de, quanto a essas participações, caber a um Estado-Membro determinar se, e em que medida, a tributação em cadeia dos lucros distribuídos deve ser evitada não significa que possa aplicar um regime em que os dividendos de origem estrangeira e os de origem nacional não beneficiam de um tratamento equivalente (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 69), e que, independentemente do facto de um Estado-Membro dispor, de qualquer modo, de diversos sistemas possíveis a fim de evitar ou de atenuar a tributação em cadeia dos lucros distribuídos, eventuais dificuldades quanto à determinação do imposto efectivamente pago noutro Estado-Membro não podem justificar a criação de um obstáculo à livre circulação de capitais como o que resulta da legislação em causa no processo principal (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 70).

42 Por conseguinte, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 56.º CE se opõe à legislação de um Estado-Membro que isenta do imposto sobre as sociedades os dividendos que uma sociedade residente recebe de outra sociedade residente, mas que sujeita a esse imposto os dividendos que uma sociedade residente recebe de uma sociedade não residente na qual detém menos de 10% dos direitos de voto, sem conceder àquela um crédito de imposto a título do imposto efectivamente pago pela sociedade distribuidora no seu Estado de residência (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 74).

43 Atento o exposto, há que responder à primeira questão que:

— o artigo 43.º CE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à legislação de um Estado-Membro que isenta do imposto sobre as sociedades os dividendos que uma sociedade residente recebe de outra sociedade residente, mas que sujeita a esse imposto os dividendos que uma sociedade residente recebe de uma sociedade não residente e na qual a sociedade residente detém uma participação que lhe permite exercer uma influência certa sobre as decisões desta sociedade e determinar as respectivas actividades, ao mesmo tempo que concede um crédito de imposto a título do imposto efectivamente pago pela sociedade distribuidora no seu Estado-Membro de residência, desde que 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 de imposto seja, pelo menos, igual ao montante pago no Estado-Membro da sociedade distribuidora, tendo por limite o montante do imposto aplicado no Estado-Membro da sociedade beneficiária;

— o artigo 56.º CE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à legislação de um Estado-Membro que isenta do imposto sobre as sociedades os dividendos que uma sociedade residente recebe de outra sociedade residente, mas que sujeita a esse imposto os dividendos que uma sociedade residente recebe de uma sociedade não residente e na qual a sociedade residente detém pelo menos 10% dos direitos de voto, ao mesmo tempo que concede um crédito de imposto a título do imposto efectivamente pago pela sociedade distribuidora no seu Estado-Membro de residência, desde que 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 de imposto seja, pelo menos, igual ao montante pago no Estado-Membro da sociedade distribuidora, tendo por limite o montante do imposto aplicado no Estado-Membro da sociedade beneficiária;

— o artigo 56.º CE deve, além disso, ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação de um Estado-Membro que isenta do imposto sobre as sociedades os dividendos que uma sociedade residente recebe de outra sociedade residente, mas

que sujeita a esse imposto os dividendos que uma sociedade residente recebe de uma sociedade não residente na qual detém menos de 10% dos direitos de voto, sem conceder àquela um crédito de imposto a título do imposto efectivamente pago pela sociedade distribuidora no seu Estado de residência.

Quanto à segunda questão

44 Através da segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça, no essencial, se os artigos 43.º CE, 49.º CE ou 56.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro que permite isentar do imposto sobre as sociedades determinados dividendos recebidos de sociedades residentes por companhias de seguros residentes, mas que exclui dessa isenção dividendos análogos recebidos de sociedades não residentes.

45 A este respeito, resulta da jurisprudência que a liberdade de estabelecimento abrange a constituição e a gestão de empresas, designadamente de sociedades, num Estado-Membro, por um nacional de outro Estado-Membro. Exerce, assim, o seu direito de estabelecimento o nacional de um Estado-Membro que detém, no capital de uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, uma participação que lhe confere uma influência certa nas decisões dessa sociedade e lhe permite determinar as respectivas actividades (acórdãos de 13 de Abril de 2000, Baars, C-251/98, Colect., p. I-2787, n.º 22; Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.º 31; e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, já referido, n.º 27).

46 Em princípio, a aquisição, por uma ou mais pessoas residentes num Estado-Membro, de participações numa sociedade constituída e estabelecida noutro Estado-Membro está abrangida, desde que essa participação não confira a essas pessoas uma influência certa nas decisões das sociedades em causa e lhes permita determinar as

respectivas actividades, pelas disposições do Tratado CE relativas à livre circulação de capitais (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Baars, n.º 22; Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, n.º 31; bem como Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 27).

47 No caso vertente, resulta do despacho de reenvio que as demandantes no processo principal sujeitas à legislação em causa no âmbito da segunda questão detinham não uma participação de controlo no capital das sociedades das quais receberam dividendos mas apenas uma participação de carteira, detida para efeitos de investimento, de menos de 10%.

48 Assim, não há que responder à segunda questão na parte em que tem por objecto o artigo 43.º CE.

49 O mesmo é válido para a parte em que esta questão tem por objecto o artigo 49.º CE.

50 Com efeito, resulta do artigo 50.º CE que, na acepção do Tratado, são considerados serviços as prestações fornecidas normalmente mediante remuneração, na medida em que essas prestações não sejam reguladas pelas disposições relativas à livre circulação de capitais.

51 Ora, o recebimento de dividendos de acções de uma sociedade estabelecida num Estado-Membro, por um nacional de outro Estado-Membro, uma vez que está indissociavelmente ligado a um movimento de capitais (acórdão de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98, Colect., p. I-4071, n.ºs 29 e 30), não está abrangido pelo artigo 49.º CE.

52 A resposta às questões colocadas deve ser dada unicamente à luz do artigo 56.º CE.

53 A este propósito, recorde-se que as medidas proibidas pelo artigo 56.º, n.º 1, CE, enquanto restrições aos movimentos de capitais, incluem as que são de molde a dissuadir os não residentes de investirem num Estado-Membro ou a dissuadir os residentes do referido Estado-Membro de investirem noutros Estados-Membros (acórdãos de 23 de Fevereiro de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Colect., p. I-1957, n.º 44; de 25 de Janeiro de 2007, Festersen, C-370/05, Colect., p. I-1129, n.º 24; e de 18 de Dezembro de 2007, A, C-101/05, ainda não publicado na Colectânea, n.º 40).

54 No âmbito da legislação aplicável ao processo principal, a Section 208 do ICTA não se aplica, em princípio, às operações de reforma nem às operações de seguro de vida no estrangeiro, o que tem por efeito sujeitar os dividendos provenientes de investimentos de carteira ligados a essas operações ao imposto do Reino Unido. Embora, antes de 1 de Julho de 1997, uma companhia de seguros de vida pudesse, a título excepcional, optar pela aplicação deste artigo no que respeita aos dividendos recebidos, no âmbito das suas operações de reforma, de sociedades residentes, essa opção estava, no entanto, excluída no que respeita aos dividendos recebidos, no âmbito dessas operações, de sociedades não residentes.

55 Tal sistema seria contrário ao artigo 56.º CE se os dividendos pagos por sociedades estabelecidas noutro Estado-Membro a companhias de seguros estabelecidas no Reino Unido fossem, no plano fiscal, objecto de tratamento menos favorável do que os pagos por sociedades estabelecidas no Reino Unido (v., neste sentido, acórdãos Verkooijen, já referido, n.ºs 34 a 38, e Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 64).

56 A este respeito, não resulta da decisão de reenvio que, atento o facto de que a opção permitida implicava, no que respeita aos dividendos de origem nacional, a renúncia a créditos de imposto, uma sociedade que recebesse dividendos de origem estrangeira, que não podia exercer essa opção, era tratada de modo menos favorável por essa simples razão.

57 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se era esse o caso.

58 Em contrapartida, na medida em que resulta da decisão de reenvio que as sociedades que apenas detêm na sociedade distribuidora uma participação inferior a 10% não beneficiavam de um desagravamento a título do imposto sobre as sociedades pago por esta sociedade no Estado-Membro da sua residência, as referidas sociedades eram objecto de um tratamento fiscal menos favorável contrário ao artigo 56.º CE.

59 Segundo o Governo do Reino Unido, é legítimo e proporcionado conceder a estas sociedades residentes o desagravamento do imposto sobre as sociedades unicamente até ao montante da eventual retenção na fonte feita sobre o dividendo. Com efeito, obstáculos de ordem prática opõem-se a que a uma sociedade que apenas detém na sociedade distribuidora uma participação inferior a 10% seja concedido um crédito de imposto que corresponde ao imposto efectivamente pago por esta última. Contrariamente a um crédito de imposto concedido a título de uma retenção na fonte, esse crédito de imposto só pode ser concedido depois de averiguações longas e complexas. É, portanto, legítimo fixar um limite em função da importância da participação detida.

60 É certo que, em princípio, cabe aos Estados-Membros, quando instituem mecanismos destinados a evitar ou a atenuar a tributação em cadeia de lucros distribuídos, determinar a categoria de contribuintes que podem beneficiar dos referidos mecanismos e instituir, para esse efeito, limites baseados na participação que esses contribuintes detêm nas sociedades distribuidoras em questão. É unicamente em

relação às sociedades dos Estados-Membros que detêm no capital de uma sociedade de outro Estado-Membro uma participação mínima de 25% que o artigo 4.º da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6), conjugado com o seu artigo 3.º, na versão aplicável à data em que ocorreram os factos do processo principal, impõe aos Estados-Membros, se não isentarem os lucros que uma sociedade-mãe residente recebe de uma filial residente noutro Estado-Membro, que autorizem essa sociedade-mãe a deduzir do seu montante do imposto não só o montante da retenção na fonte feita pelo Estado-Membro de residência da filial mas também a fracção do imposto da filial correspondente a esses lucros (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 67).

61 Todavia, no que respeita às participações não abrangidas pela Directiva 90/435, apesar de o artigo 4.º desta não constituir, portanto, obstáculo a que um Estado-Membro sujeite ao imposto os lucros pagos por uma sociedade não residente a uma sociedade residente, sem conceder a esta última um qualquer desagravamento a título do imposto sobre as sociedades pago pela primeira no seu Estado de residência, um Estado-Membro só pode exercer essa competência na medida em que, por força do seu direito nacional, os dividendos que uma sociedade residente recebe de outra sociedade residente sejam igualmente tributados à sociedade beneficiária, sem que esta possa beneficiar de um desagravamento a título do imposto sobre as sociedades pago pela sociedade distribuidora (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 68).

62 Com efeito, o simples facto de, em relação a essas participações, caber a um Estado-Membro determinar se, e em que medida, a tributação em cadeia dos lucros distribuídos deve ser evitada não significa que o mesmo possa aplicar um regime em que os dividendos de origem estrangeira e os de origem nacional não recebem um tratamento equivalente (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 69).

63 Além disso, independentemente do facto de um Estado-Membro dispor, de qualquer modo, de diversos sistemas possíveis a fim de evitar ou de atenuar a tributação

em cadeia dos lucros distribuídos, eventuais dificuldades quanto à determinação do imposto efectivamente pago noutro Estado-Membro não podem justificar um obstáculo à livre circulação de capitais como aquele que resulta da legislação em causa no processo principal (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 70 e jurisprudência referida).

64 No presente processo, o Governo do Reino Unido sustenta, por outro lado, que essa diferença de tratamento é justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal.

65 É certo que resulta da jurisprudência que a necessidade de garantir a coerência do regime fiscal pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado (acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann, C-204/90, Colect., p. I-249, n.º 28, e Comissão/Bélgica, C-300/90, Colect., p. I-305, n.º 21).

66 Todavia, também resulta da jurisprudência que, para que um argumento baseado nessa justificação possa ter êxito, é necessário que seja demonstrada a existência de um nexo directo entre o benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício através de um desagravamento fiscal determinado (v., neste sentido, acórdãos Verkooijen, já referido, n.º 57; de 15 de Julho de 2004, Lenz, C-315/02, Colect., p. I-7063, n.º 35; de 14 de Setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Colect., p. I-8203, n.º 53; e Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 93).

67 Ora, se a regulamentação fiscal em causa no processo principal assenta numa ligação entre a vantagem fiscal e o desagravamento compensatório ao prever um crédito de imposto, relativamente aos dividendos recebidos de uma sociedade não residente na qual uma sociedade-mãe residente detém 10% ou mais dos direitos de voto, a

necessidade dessa ligação directa deveria precisamente levar a conceder o mesmo benefício fiscal às sociedades que recebem dividendos de sociedades não residentes nas quais uma sociedade-mãe residente detém menos de 10% dos direitos de voto, uma vez que estas últimas também são obrigadas, no seu Estado de residência, a pagar o imposto sobre as sociedades pelos lucros distribuídos (v., neste sentido, acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 93).

68 Por conseguinte, a restrição referida no n.º 58 do presente despacho não pode ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal.

69 Consequentemente, deve responder-se à segunda questão que o artigo 56.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação de um Estado-Membro que permite isentar do imposto sobre as sociedades determinados dividendos recebidos de sociedades residentes por companhias de seguros residentes, mas que exclui dessa isenção os dividendos análogos recebidos de sociedades não residentes, na medida em que isso implica um tratamento menos favorável destes últimos dividendos.

Quanto à terceira questão

70 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça, no essencial, se os artigos 43.º CE, 49.º CE ou 56.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que, por um lado, prevê a incorporação, na matéria colectável de uma sociedade residente estabelecida neste Estado-Membro, dos lucros realizados por uma SEC noutro Estado-Membro, quando esses lucros estão aí sujeitos a um nível de tributação inferior ao aplicável no primeiro Estado, e que, por outro lado, prevê determinados requisitos de conformidade quando a sociedade residente pretende ficar isenta dos impostos já pagos sobre os lucros desta sociedade sob controlo no Estado da sua residência.

71 Observe-se, em primeiro lugar, que, no seu acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, o Tribunal de Justiça já examinou esta questão, considerada na sua primeira parte, e que, consequentemente, a resposta dada pelo Tribunal de Justiça nesse acórdão é plenamente transponível para o presente processo.

72 Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que, uma vez que a legislação relativa às SEC diz respeito à tributação, em determinadas condições, dos lucros de filiais estabelecidas fora do Reino Unido nas quais uma sociedade residente detém uma participação que lhe assegura o controlo destas últimas, essa legislação deve ser examinada à luz dos artigos 43.º CE e 48.º CE (acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.º 32).

73 Admitindo que essa legislação tem efeitos restritivos na livre prestação de serviços e na livre circulação de capitais, esses efeitos são a consequência inelutável de um eventual entrave à liberdade de estabelecimento e, de qualquer modo, não justificam que a referida legislação seja objecto de um exame em separado à luz dos artigos 49.º CE e 56.º CE (acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.º 33).

74 O Tribunal de Justiça referiu em seguida que a legislação relativa às SEC implica um tratamento diferente das sociedades residentes em função do nível de tributação que incide sobre a sociedade na qual detêm uma participação que lhes assegura o controlo desta e que esse tratamento diferente cria uma desvantagem fiscal para a sociedade residente à qual a legislação relativa às SEC é aplicável (acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.ºs 43 e 45).

75 Por conseguinte, o Tribunal de Justiça declarou que o tratamento fiscal diferente que decorre da legislação relativa às SEC e a desvantagem que daí resulta para as sociedades residentes, que têm uma filial sujeita, noutro Estado-Membro, a um nível de tributação inferior, são susceptíveis de colocar entraves ao exercício da liberdade

de estabelecimento por essas sociedades, ao dissuadi-las de constituir, adquirir ou manter uma filial num Estado-Membro onde esta se encontra sujeita a esse nível de tributação, e que, deste modo, constituem uma restrição à liberdade de estabelecimento na acepção dos artigos 43.º CE e 48.º CE (acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.º 46).

76 Todavia, uma medida nacional restritiva da liberdade de estabelecimento pode ser justificada quando vise especificamente os expedientes puramente artificiais cuja finalidade é escapar à alçada da legislação do Estado-Membro em causa (acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.º 51 e jurisprudência referida).

77 Daqui resulta que, para que uma restrição à liberdade de estabelecimento possa ser justificada por motivos de luta contra práticas abusivas, o objectivo específico dessa restrição deve ser impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, destinados a eludir o imposto normalmente devido sobre os lucros gerados por actividades realizadas no território nacional (acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.º 55).

78 Com efeito, a verificação da existência de tais expedientes exige, para além de um elemento subjectivo que consiste na vontade de obter uma vantagem fiscal, que resulte de elementos objectivos que, não obstante a observância formal dos requisitos previstos no direito comunitário, o objectivo prosseguido pela liberdade de estabelecimento não foi atingido (acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.º 64 e jurisprudência referida).

79 Nestas circunstâncias, para que a legislação relativa às SEC seja conforme com o direito comunitário, a aplicação da tributação prevista na referida legislação deve ser excluída quando, não obstante a existência de razões de natureza fiscal, a constituição

de uma SEC corresponde a uma realidade económica. Essa constatação deve assentar em elementos objectivos e comprováveis por terceiros, relativos, designadamente, ao grau de existência física da SEC em termos de instalações, de pessoal e de equipamentos (acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.os 65 e 67).

80 No caso vertente, compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, como defende o Governo do Reino Unido, o critério da intenção, tal como é definido pela legislação relativa às SEC, se presta a uma interpretação que permite limitar a aplicação da tributação prevista por esta legislação aos expedientes puramente artificiais, ou se, pelo contrário, os critérios em que o mesmo assenta significam que, quando não for aplicável nenhuma das excepções previstas nessa mesma legislação e a vontade de obter uma redução fiscal no Reino Unido estiver no cerne das razões que levaram à constituição da SEC, a sociedade-mãe residente entra no âmbito de aplicação da referida legislação, não obstante a falta de elementos objectivos susceptíveis de revelar a existência de um expediente dessa natureza. Na primeira hipótese, deve considerar-se que a legislação relativa às SEC é compatível com os artigos 43.º CE e 48.º CE. Em contrapartida, na segunda hipótese, deve considerar-se que a referida legislação é contrária aos artigos 43.º CE e 48.º CE (acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.os 72 a 74).

81 Tendo em conta o exposto, os artigos 43.º CE e 48.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à incorporação, na matéria colectável de uma sociedade residente estabelecida num Estado-Membro, dos lucros realizados por uma SEC noutro Estado-Membro, quando esses lucros estão aí sujeitos a um nível de tributação inferior ao aplicável no primeiro Estado, a menos que tal incorporação se refira apenas aos expedientes puramente artificiais destinados a eludir o imposto nacional normalmente devido. A aplicação dessa medida de tributação deve, por conseguinte, ser afastada quando se verificar, com base em elementos objectivos e comprováveis por terceiros, que, não obstante a existência de razões de natureza fiscal, a referida SEC está realmente implantada no Estado-Membro de acolhimento e aí exerce actividades económicas efectivas (acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.º 75).

82 No que diz respeito, em segundo lugar, aos requisitos de conformidade a que está sujeita a isenção dos lucros de uma SEC, de que uma sociedade residente pode beneficiar, recorde-se, por um lado, que, no acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, o Tribunal de Justiça considerou que a sociedade residente é quem melhor pode demonstrar que não recorreu a expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, destinados a eludir o imposto normalmente devido sobre os lucros gerados por actividades realizadas no território nacional, e deve poder apresentar elementos relativos à realidade da implantação da SEC e ao carácter efectivo das actividades desta (acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.º 70).

83 Ora, no presente contexto, estes requisitos de conformidade são inerentes à apreciação, recordada no n.º 81 do presente despacho, em que assenta a compatibilidade da legislação relativa às SEC.

84 Por outro lado, no acórdão Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que se deve considerar que uma legislação nacional que se baseia numa análise de elementos objectivos e verificáveis para determinar se uma transacção é um expediente puramente artificial concebido unicamente para fins fiscais não ultrapassa o necessário para evitar práticas abusivas, quando, em cada um dos casos em que não pode ser excluída a existência desse expediente, seja dada ao contribuinte a possibilidade, sem o sujeitar a exigências administrativas excessivas, de apresentar elementos relativos às eventuais razões comerciais que estão na base da celebração dessa transacção (acórdão Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, já referido, n.º 82).

85 Consequentemente, os artigos 43.º CE e 48.º CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação fiscal de um Estado-Membro que impõe determinados requisitos de conformidade quando a sociedade residente pretende ser isenta dos impostos já pagos sobre os lucros desta SEC no Estado da sua residência, desde que esses requisitos tenham por finalidade verificar a realidade da implantação da SEC e o carácter efectivo das actividades económicas desta, sem que isso implique exigências administrativas excessivas.

86 Por conseguinte, à terceira questão deve responder-se que:

— Os artigos 43.º CE e 48.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à incorporação, na matéria colectável de uma sociedade residente estabelecida num Estado-Membro, dos lucros realizados noutro Estado-Membro por uma SEC, quando esses lucros estão aí sujeitos a um nível de tributação inferior ao aplicável no primeiro Estado, a menos que tal incorporação se refira apenas aos expedientes puramente artificiais destinados a eludir o imposto nacional normalmente devido;

— a aplicação dessa medida de tributação deve, por conseguinte, ser afastada quando se verificar, com base em elementos objectivos e comprováveis por terceiros, que, não obstante a existência de razões de natureza fiscal, a referida SEC está realmente implantada no Estado-Membro de acolhimento e aí exerce actividades económicas efectivas;

— todavia, os artigos 43.º CE e 48.º CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação fiscal de um Estado-Membro que impõe determinados requisitos de conformidade quando a sociedade residente pretende ser isenta dos impostos já pagos sobre os lucros desta SEC no Estado da sua residência, desde que esses requisitos tenham por finalidade verificar a realidade da implantação da SEC e o carácter efectivo das actividades económicas desta, sem que isso implique exigências administrativas excessivas.

Quanto à quarta questão

87 Através da quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça se a primeira, segunda e terceira questões suscitam uma resposta diferente no caso de a sociedade não residente estar estabelecida num país terceiro.

88 A este respeito, recorde-se, em primeiro lugar, que no capítulo do Tratado relativo à liberdade de estabelecimento não figura nenhuma disposição que torne o âmbito de aplicação das suas disposições extensivo às situações relativas ao estabelecimento de uma sociedade de um Estado-Membro num país terceiro (v., neste sentido, despacho de 10 de Maio de 2007, A e B, C-102/05, Colect., p. I-3871, n.º 29, e acórdão de 24 de Maio de 2007, Holböck, C-157/05, Colect., p. I-4051, n.º 28).

89 Por conseguinte, a resposta à quarta questão deve limitar-se às medidas a que o artigo 56.º CE se opõe, tendo em conta as respostas dadas à primeira, segunda e terceira questões.

90 Recorde-se, a este propósito, que o artigo 56.º, n.º 1, CE instituiu a liberalização de capitais entre os Estados-Membros e entre os Estados-Membros e os países terceiros. Para esse efeito, determina que, no âmbito do capítulo do Tratado intitulado «Os capitais e os pagamentos», são proibidas quaisquer restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros (acórdãos de 14 de Dezembro de 1995, Sanz de Lera e o., C-163/94, C-165/94 e C-250/94, Colect., p. I-4821, n.º 19; van Hilten-van der Heijden, já referido, n.º 37, e A, já referido, n.º 20).

91 Além disso, o Tribunal de Justiça já declarou que, no que respeita aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e países terceiros, o artigo 56.º, n.º 1, CE, em conjugação com os artigos 57.º CE e 58.º CE, pode ser invocado perante o juiz nacional e conduzir à inaplicabilidade das normas nacionais que lhe são contrárias, independentemente da categoria de movimentos de capitais em causa (acórdão A, já referido, n.º 27).

92 É certo que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que os limites dentro dos quais os Estados-Membros estão autorizados a aplicar determinadas medidas restritivas relativas aos movimentos de capitais não podem ser determinados sem ter em conta a circunstância de que os movimentos de capitais com destino ou provenientes

de países terceiros se realizam num contexto jurídico diferente dos que decorrem na Comunidade. Assim, devido ao grau de integração jurídica existente entre os Estados-Membros da Comunidade, designadamente a existência de medidas legislativas comunitárias que têm por objectivo a cooperação entre as autoridades fiscais nacionais, como a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), nem sempre a tributação, por um Estado-Membro, de actividades económicas que apresentam aspectos transfronteiriços que se situam na Comunidade é comparável com a tributação de actividades económicas objecto de relações entre os Estados-Membros e os países terceiros (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, já referido, n.º 170).

93 Também não se pode excluir que um Estado-Membro possa demonstrar que uma restrição dos movimentos de capitais com destino ou provenientes de países terceiros se justifique por uma determinada razão, em circunstâncias em que essa razão não seria susceptível de constituir uma justificação válida para uma restrição aos movimentos de capitais entre Estados-Membros (acórdão A, já referido, n.os 36 e 37).

94 No que diz respeito às razões apresentadas pelo Governo do Reino Unido para justificar as medidas nacionais referidas na primeira e na segunda questão, designadamente a necessidade de garantir a coerência do regime fiscal, há que concluir que este governo não apresentou nenhum elemento do qual resulte que essas razões justificam as referidas medidas nas relações entre um Estado-Membro e países terceiros.

95 Além disso, no que diz respeito às dificuldades ligadas à verificação da observância de determinadas condições por sociedades estabelecidas em países terceiros, o Tribunal de Justiça considerou, no contexto da livre circulação de capitais, que, quando a legislação de um Estado-Membro faz depender uma vantagem fiscal de requisitos cuja observância só pode ser verificada mediante a obtenção de informações junto das autoridades competentes de um país terceiro, esse Estado-Membro pode, em

princípio, recusar-se a conceder essa vantagem se for impossível obter tais informações junto desse país terceiro, designadamente por não existir para esse país a obrigação convencional de fornecer informações (acórdão A, já referido, n.º 63).

96 Por conseguinte, resulta desse acórdão que os artigos 56.º CE a 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à legislação de um Estado-Membro, por força da qual uma vantagem fiscal ao abrigo do imposto sobre os dividendos só pode ser concedida se a sociedade distribuidora estiver estabelecida num Estado-Membro que pertença ao Espaço Económico Europeu ou num Estado com o qual o Estado-Membro de tributação tenha celebrado uma convenção fiscal que prevê a troca de informações, quando essa vantagem estiver sujeita a requisitos cuja observância só pode ser verificada pelas autoridades competentes desse Estado-Membro mediante a obtenção de informações junto do Estado de estabelecimento da sociedade distribuidora (v., neste sentido, acórdão A, já referido, n.º 67).

97 Atento o exposto, há que responder à quarta questão prejudicial que os artigos 56.º CE a 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à legislação de um Estado-Membro que concede uma vantagem fiscal ao abrigo do imposto sobre as sociedades em relação a certos dividendos recebidos de sociedades residentes por sociedades residentes, mas que exclui dessa vantagem os dividendos recebidos de sociedades estabelecidas num país terceiro, designadamente quando a concessão da referida vantagem estiver sujeita a requisitos cuja observância só pode ser verificada pelas autoridades competentes desse Estado-Membro mediante a obtenção das informações junto do país terceiro onde está estabelecida a sociedade distribuidora.

Quanto à quinta questão

98 Através da quinta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se quando um Estado-Membro tenha adoptado, antes de 31 de Dezembro de 1993,

as medidas descritas na primeira, segunda e terceira questões e, após essa data, tenha alterado estas medidas nos termos descritos na decisão de reenvio, e quando essas medidas, tal como foram alteradas, constituam restrições proibidas pelo artigo 56.º CE, estas restrições devem ser consideradas como restrições que não existiam em 31 de Dezembro de 1993, para efeitos do disposto no artigo 57.º CE.

99 A este respeito, recorde-se, em primeiro lugar, que, nos termos do artigo 57.º, n.º 1, CE, o disposto no artigo 56.º CE não prejudica a aplicação, a países terceiros, de quaisquer restrições em vigor em 31 de Dezembro de 1993 ao abrigo de legislação nacional ou comunitária adoptada em relação à circulação de capitais provenientes ou com destino a países terceiros que envolva investimento directo, incluindo o investimento imobiliário, o estabelecimento, a prestação de serviços financeiros ou a admissão de valores mobiliários em mercados de capitais.

100 A resposta à quinta questão deve limitar-se às medidas a que o artigo 56.º CE se opõe, tendo em conta as respostas dadas à primeira, segunda e terceira questões.

101 Ora, impõe-se concluir que, com base nas informações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio sobre o quadro jurídico nacional aplicável ao processo principal, a quinta questão só tem cabimento, como referiu a Comissão nas suas observações apresentadas ao Tribunal de Justiça, em relação com a terceira questão.

102 No que respeita às medidas nacionais consideradas contrárias ao artigo 56.º CE no âmbito das respostas dadas à primeira e à segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio não fornece, com efeito, indicação alguma que permita verificar que as referidas medidas foram adoptadas antes de 31 de Dezembro de 1993 e que foram objecto, depois dessa data, de alteração pertinente para efeitos da aplicação do artigo 57.º, n.º 1, CE.

103 Por conseguinte, não há que responder à quinta questão na parte em que esta se refere à primeira e à segunda questão.

104 Em segundo lugar, no que diz respeito à quinta questão, na parte em que esta tem por objecto a terceira questão, recorde-se que, no âmbito da resposta dada a esta última questão no presente despacho, se indicou que, uma vez que a legislação relativa às SEC diz respeito à tributação, em determinadas condições, dos lucros de filiais estabelecidas fora do Reino Unido nas quais uma sociedade residente detém uma participação que lhe assegura o controlo destas últimas, essa legislação deve ser analisada à luz dos artigos 43.º CE e 48.º CE.

105 Assim, por um lado, a resposta dada pelo Tribunal de Justiça à terceira questão não visa de modo nenhum o artigo 56.º CE.

106 Por outro lado, admitindo que as medidas nacionais consideradas contrárias aos artigos 43.º CE e 48.º CE, no âmbito da resposta dada pelo Tribunal de Justiça à terceira questão, tenham efeitos restritivos sobre a livre circulação de capitais, deve considerar-se que esses efeitos são a consequência inelutável de um eventual entrave à liberdade de estabelecimento e não justificam o exame das referidas medidas à luz dos artigos 56.º CE a 58.º CE (v., neste sentido, acórdãos Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.º 33; de 3 de Outubro de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Colect., p. I-9521, n.ºs 48 e 49; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, já referido, n.º 34; e despacho A e B, já referido, n.º 27).

107 Consequentemente, não há que responder à quinta questão, na parte em que esta se refere à terceira questão.

Quanto à sexta à décima segunda questão

108 Através da sua sexta à décima segunda questão, que devem ser analisadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça, no essencial, se, no caso de as medidas nacionais objecto das questões precedentes serem incompatíveis com o direito comunitário, acções como as intentadas pelas demandantes no processo principal a fim de sanar essa incompatibilidade devem ser qualificadas como acções para restituição de montantes indevidamente cobrados ou de benefícios indevidamente recusados ou, ao invés, como acções de indemnização pelo prejuízo sofrido. Neste último caso, pergunta se é exigível o preenchimento dos requisitos enunciados no acórdão Brasserie du pêcheur e Factortame (já referido, n.os 51 e 66) e se há que ter em conta, a este respeito, a forma a que deve obedecer a propositura dessas acções em direito nacional.

109 Quanto à aplicação dos requisitos por força dos quais um Estado-Membro está obrigado a reparar os prejuízos resultantes, para os particulares, de uma violação do direito comunitário, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o Tribunal de Justiça pode fornecer orientações sobre o requisito de uma violação suficientemente caracterizada do referido direito, bem como sobre o requisito relativo ao nexo de causalidade entre a violação da obrigação que incumbe ao Estado-Membro e o prejuízo sofrido pelas pessoas lesadas.

110 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta também se deve ser tida em conta, para determinar os prejuízos a reembolsar ou a compensar, a questão de saber se as pessoas lesadas demonstraram uma diligência razoável para evitar os prejuízos alegados, designadamente, intentando acções judiciais.

111 Observe-se que o Tribunal de Justiça já teve ocasião de recordar que não lhe cabe qualificar juridicamente as acções intentadas no órgão jurisdicional de reenvio pelos demandantes no processo principal. É a estes que cabe precisar a natureza e

o fundamento da sua acção (acção de restituição ou acção de indemnização do prejuízo), sob controlo do órgão jurisdicional de reenvio (acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 201, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 109).

112 O Tribunal de Justiça recordou igualmente que, segundo jurisprudência assente, o direito de obter o reembolso dos impostos cobrados por um Estado-Membro em violação das regras de direito comunitário é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições comunitárias, tal como foram interpretadas pelo Tribunal de Justiça. O Estado-Membro é, assim, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 202, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 110).

113 Com efeito, na falta de regulamentação comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, cabe à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as modalidades processuais das acções judiciais destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que decorrem do direito comunitário para os particulares, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis do que as relativas a acções análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro, não tornem, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade) (acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 203, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 111).

114 Além disso, quando um Estado-Membro cobrou impostos em violação das regras do direito comunitário, os particulares têm direito ao reembolso não só do imposto indevidamente cobrado mas também dos montantes pagos a esse Estado ou por este retidos, directamente relacionados com esse imposto. Isso inclui igualmente o prejuízo decorrente da indisponibilidade de quantias de dinheiro devido à exigibilidade prematura do imposto (acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 205, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 112).

115 Todavia, o Tribunal de Justiça precisou que nem os desagravamentos ou outras vantagens fiscais, a que uma sociedade residente tiver renunciado para poder imputar integralmente o imposto indevidamente cobrado a um montante devido a título de outro imposto, nem as despesas em que as sociedades desse grupo incorreram para dar cumprimento à legislação nacional em causa podem ser compensados, com base no direito comunitário, através de uma acção destinada a obter o reembolso do imposto indevidamente cobrado ou de montantes pagos ao Estado-Membro em causa ou por este retidos em ligação directa com esse imposto (acórdão Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, já referido, n.º 113).

116 Nas circunstâncias do presente processo, esses custos têm por base decisões tomadas pelos demandantes no processo principal e não podem, consequentemente, ser para eles uma consequência inevitável da aplicação da legislação fiscal do Reino Unido relativa aos dividendos e às SEC (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 207, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 113).

117 Assim, cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar se os custos enumerados no n.º 114 do presente despacho constituem, para as sociedades em causa, prejuízos financeiros sofridos na sequência de uma violação do direito comunitário imputável ao Estado-Membro em causa (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 208, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 114).

118 O Tribunal de Justiça recordou igualmente que, sem excluir que, com fundamento no direito nacional, o Estado possa incorrer em responsabilidade em condições menos restritivas, são três as condições que devem estar preenchidas para que um Estado-Membro seja obrigado a reparar os prejuízos causados aos particulares por violações do direito comunitário que lhe são imputáveis, a saber, que a norma jurídica violada tenha por objecto conferir direitos aos particulares, que a violação

seja suficientemente caracterizada e que haja um nexo de causalidade directo entre a violação da obrigação que incumbe ao Estado e o prejuízo sofrido pelas pessoas lesadas (acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 209, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 115).

119 A este respeito, a aplicação dos requisitos que permitem imputar aos Estados-Membros a responsabilidade pelos danos causados aos particulares por violações do direito comunitário cabe, em princípio, aos órgãos jurisdicionais nacionais, em conformidade com as orientações fornecidas para o efeito pelo Tribunal de Justiça (acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 210, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 116).

120 Quanto à legislação em causa no processo principal, o primeiro requisito está manifestamente preenchido no que diz respeito aos artigos 43.º CE e 56.º CE. Com efeito, essa disposição visa conferir direitos aos particulares (acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 211, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 117).

121 Quanto ao segundo requisito fixado, o Tribunal de Justiça recordou, por um lado, que uma violação do direito comunitário é suficientemente caracterizada quando um Estado-Membro, no exercício do seu poder legislativo, viole, de forma manifesta e grave, os limites que se impõem ao exercício dos seus poderes. Por outro lado, na hipótese de o Estado-Membro em causa, no momento em que cometeu a infracção, dispor apenas de uma margem de apreciação consideravelmente reduzida, ou mesmo inexistente, a simples infracção ao direito comunitário pode bastar para provar a existência de uma violação suficientemente caracterizada (acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 212, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 118).

122 Para determinar se existe uma violação suficientemente caracterizada, há que atender a todos os elementos que caracterizam a situação submetida ao juiz nacional. De entre esses elementos constam, designadamente, o grau de clareza e de precisão da regra violada, o carácter intencional ou involuntário do incumprimento verificado ou do prejuízo causado, o carácter desculpável ou não de um eventual erro de direito e o facto de as atitudes tomadas por uma instituição comunitária terem podido contribuir para a adopção ou a manutenção de medidas ou práticas nacionais contrárias ao direito comunitário (acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 213, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 119).

123 De qualquer modo, o Tribunal já precisou que uma violação do direito comunitário é manifestamente caracterizada quando tenha perdurado, apesar de ter sido proferido um acórdão em que foi declarado o incumprimento imputado ou um acórdão num reenvio prejudicial, ou apesar de existir jurisprudência assente do Tribunal de Justiça na matéria, dos quais resulte o carácter infractor do comportamento em causa (acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 214, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 120).

124 No caso presente, o órgão jurisdicional nacional, para apreciar se uma violação do artigo 43.º CE ou do artigo 56.º CE, cometida pelo Estado-Membro em causa, é suficientemente caracterizada, deve ter em conta que, num domínio como o da fiscalidade directa, as consequências das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado só gradualmente se foram revelando (acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 215, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 121).

125 Quanto ao terceiro requisito, ou seja, a exigência de um nexo de causalidade directo entre a violação da obrigação que incumbe ao Estado e o prejuízo sofrido pelas pessoas lesadas, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se o prejuízo

alegado decorre de modo suficientemente directo da violação do direito comunitário para obrigar o Estado à sua reparação (acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 218, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 122).

126 Com efeito, sem prejuízo do direito a reparação baseado directamente no direito comunitário quando esses requisitos estão preenchidos, é no âmbito do direito nacional relativo à responsabilidade que incumbe ao Estado reparar as consequências do prejuízo causado, entendendo-se que os requisitos fixados pelas legislações nacionais em matéria de reparação dos prejuízos não podem ser menos favoráveis do que os aplicáveis a pretensões semelhantes de natureza interna, nem ser organizados de forma a, na prática, tornarem impossível ou excessivamente difícil a obtenção da reparação (acórdãos, já referidos, Test Claimants in the FII Group Litigation, n.º 219, e Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, n.º 123).

127 O Tribunal de Justiça precisou igualmente que, para determinar o prejuízo indemnizável, o juiz nacional pode verificar se a pessoa lesada demonstrou uma diligência razoável para evitar o prejuízo ou limitar o seu alcance e se, designadamente, utilizou em tempo útil todas as vias legais à sua disposição (acórdão Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, já referido, n.º 124).

128 A este respeito, o Tribunal de Justiça, no n.º 106 do acórdão de 8 de Março de 2001, Metallgesellschaft e o. (C-397/98 e C-410/98, Colect., p. I-1727), recordou que tinha declarado, em relação a uma legislação fiscal que recusava o benefício do regime de tributação de grupo às filiais residentes de sociedades-mãe não residentes, que o exercício dos direitos que as disposições directamente aplicáveis do direito comunitário conferem aos particulares se tornaria impossível ou excessivamente difícil se os seus pedidos de restituição ou os seus pedidos de reparação baseados em violação do direito comunitário fossem indeferidos ou reduzidos só porque os particulares não

tinham pedido para beneficiar do regime de tributação que a lei nacional lhes recusava, a fim de se oporem à recusa da Administração Fiscal através dos meios jurídicos previstos para o efeito, invocando o primado e o efeito directo do direito comunitário (acórdão Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, já referido, n.º 125).

129 Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a aplicação das disposições relativas à liberdade de estabelecimento se tornaria impossível ou excessivamente difícil se os pedidos de restituição ou de indemnização baseados na violação das referidas disposições fossem indeferidos ou reduzidos só porque as sociedades em causa não tinham pedido à Administração Fiscal para beneficiar de um regime de tributação que a lei nacional, conjugada, sendo caso disso, com as disposições pertinentes das CDT, lhes recusava (v., neste sentido, acórdão Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, já referido, n.º 126).

130 Assim, quando a legislação nacional em causa no processo principal, conjugada, sendo caso disso, com as disposições pertinentes das CDT, constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento proibida pelo artigo 43.º CE ou uma restrição à livre circulação de capitais proibida pelo artigo 56.º CE, compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se a aplicação dessa legislação teria, de qualquer forma, levado ao indeferimento das pretensões que as demandantes no processo principal formularam junto da Administração Fiscal do Reino Unido (acórdão Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, já referido, n.º 127).

131 Atento o exposto, deve responder-se da sexta à décima segunda questão que:

— Na falta de regulamentação comunitária, cabe à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as modalidades processuais das acções judiciais destinadas a garantir a salvaguarda

dos direitos que decorrem do direito comunitário para os particulares, incluindo a qualificação das acções intentadas pelas pessoas lesadas nos órgãos jurisdicionais nacionais. No entanto, estes devem garantir que os particulares disponham de uma via de recurso efectiva que lhes permita obter o reembolso do imposto indevidamente cobrado e de montantes pagos a esse Estado-Membro ou por este retidos, directamente ligados a esse imposto. Quanto aos outros prejuízos supostamente sofridos por uma pessoa em razão de uma violação do direito comunitário imputável a um Estado-Membro, este é obrigado a reparar os prejuízos causados aos particulares desde que verificados os requisitos enunciados no n.º 51 do acórdão Brasserie du pêcheur e Factortame, já referido, sem excluir que, com fundamento no direito nacional, o Estado possa incorrer em responsabilidade em condições menos restritivas.

— Quando a legislação de um Estado-Membro constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento proibida pelo artigo 43.º CE ou uma restrição à livre circulação de capitais proibida pelo artigo 56.º CE, o órgão jurisdicional de reenvio pode, para determinar os prejuízos indemnizáveis, verificar se as pessoas lesadas demonstraram uma diligência razoável para evitar esses prejuízos ou limitar o seu alcance e se, designadamente, utilizaram em tempo útil todas as vias legais à sua disposição. Todavia, para evitar que o exercício dos direitos conferidos aos particulares pelos artigos 43.º CE e 56.º CE se torne impossível ou excessivamente difícil, o órgão jurisdicional de reenvio pode determinar se a aplicação dessa legislação, conjugada, sendo caso disso, com as disposições pertinentes das CDT, teria, de qualquer forma, levado ao indeferimento das pretensões que as demandantes no processo principal formularam junto da Administração Fiscal do Estado-Membro em causa.

Quanto às despesas

132 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 de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) **O artigo 43.º CE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à legislação de um Estado-Membro que isenta do imposto sobre as sociedades os dividendos que uma sociedade residente recebe de outra sociedade residente, mas que sujeita a esse imposto os dividendos que uma sociedade residente recebe de uma sociedade não residente e na qual a sociedade residente detém uma participação que lhe permite exercer uma influência certa sobre as decisões desta sociedade e determinar as respectivas actividades, ao mesmo tempo que concede um crédito de imposto a título do imposto efectivamente pago pela sociedade distribuidora no seu Estado-Membro de residência, desde que 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 de imposto seja, pelo menos, igual ao montante pago no Estado-Membro da sociedade distribuidora, tendo por limite o montante do imposto aplicado no Estado-Membro da sociedade beneficiária.**

O artigo 56.º CE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à legislação de um Estado-Membro que isenta do imposto sobre as sociedades os dividendos que uma sociedade residente recebe de outra sociedade residente, mas que sujeita a esse imposto os dividendos que uma sociedade residente recebe de uma sociedade não residente e na qual a sociedade residente detém pelo menos 10% dos direitos de voto, ao mesmo tempo que concede um crédito de imposto a título do imposto efectivamente pago pela sociedade distribuidora no seu Estado-Membro de residência, desde que 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 de imposto seja, pelo menos, igual ao montante pago no Estado-Membro da sociedade distribuidora, tendo por limite o montante do imposto aplicado no Estado-Membro da sociedade beneficiária.

O artigo 56.º CE deve, além disso, ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação de um Estado-Membro que isenta do imposto sobre as sociedades

os dividendos que uma sociedade residente recebe de outra sociedade residente, mas que sujeita a esse imposto os dividendos que uma sociedade residente recebe de uma sociedade não residente na qual detém menos de 10% dos direitos de voto, sem conceder àquela um crédito de imposto a título do imposto efectivamente pago pela sociedade distribuidora no seu Estado de residência.

2) **O artigo 56.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação de um Estado-Membro que permite isentar do imposto sobre as sociedades determinados dividendos recebidos de sociedades residentes por companhias de seguros residentes, mas que exclui dessa isenção os dividendos análogos recebidos de sociedades não residentes, na medida em que isso implica um tratamento menos favorável destes últimos dividendos.**

3) **Os artigos 43.º CE e 48.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à incorporação, na matéria colectável de uma sociedade residente estabelecida num Estado-Membro, dos lucros realizados noutro Estado-Membro por uma sociedade estrangeira controlada, quando esses lucros estão aí sujeitos a um nível de tributação inferior ao aplicável no primeiro Estado, a menos que tal incorporação se refira apenas aos expedientes puramente artificiais destinados a eludir o imposto nacional normalmente devido.**

A aplicação dessa medida de tributação deve, por conseguinte, ser afastada quando se verificar, com base em elementos objectivos e comprováveis por terceiros, que, não obstante a existência de razões de natureza fiscal, a referida sociedade estrangeira controlada está realmente implantada no Estado-Membro de acolhimento e aí exerce actividades económicas efectivas.

Todavia, os artigos 43.º CE e 48.º CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação fiscal de um Estado-Membro que impõe determinados requisitos de conformidade quando a sociedade residente pretende ser isenta dos impostos já pagos sobre os lucros desta sociedade sob controlo no Estado da sua residência, desde que esses requisitos tenham por finalidade verificar a realidade da implantação da sociedade estrangeira controlada e o carácter efectivo das actividades económicas desta, sem que isso implique exigências administrativas excessivas.

4) **Os artigos 56.º CE a 58.º CE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à legislação de um Estado-Membro que concede uma vantagem fiscal ao abrigo do imposto sobre as sociedades em relação a certos dividendos recebidos de sociedades residentes por sociedades residentes, mas que exclui dessa vantagem os dividendos recebidos de sociedades estabelecidas num país terceiro, designadamente quando a concessão da referida vantagem estiver sujeita a requisitos cuja observância só pode ser verificada pelas autoridades competentes desse Estado-Membro mediante a obtenção das informações junto do país terceiro onde está estabelecida a sociedade distribuidora.**

5) **Na falta de regulamentação comunitária, cabe à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as modalidades processuais das acções judiciais destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que decorrem do direito comunitário para os particulares, incluindo a qualificação das acções intentadas pelas pessoas lesadas nos órgãos jurisdicionais nacionais. No entanto, estes devem garantir que os particulares disponham de uma via de recurso efectiva que lhes permita obter o reembolso do imposto indevidamente cobrado e de montantes pagos a esse Estado-Membro ou por este retidos, directamente ligados a esse imposto. Quanto aos outros prejuízos supostamente sofridos por uma pessoa em razão de uma violação do direito comunitário imputável a um Estado-Membro, este é obrigado a reparar os prejuízos causados aos particulares desde que verificados os requisitos enunciados no n.º 51 do acórdão de 5 de Março de 1996, Brasserie du pêcheur e Factortame (C-46/93 e C-48/93), sem excluir que, com fundamento no direito nacional, o Estado possa incorrer em responsabilidade em condições menos restritivas.**

Quando a legislação de um Estado-Membro constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento proibida pelo artigo 43.º CE ou uma restrição à livre circulação de capitais proibida pelo artigo 56.º CE, o órgão jurisdicional de reenvio pode, para determinar os prejuízos indemnizáveis, verificar se as pessoas lesadas demonstraram uma diligência razoável para evitar esses prejuízos ou limitar o seu alcance e se, designadamente, utilizaram em tempo útil todas as vias legais à sua disposição. Todavia, para evitar que o exercício dos direitos conferidos aos particulares pelos artigos 43.º CE e 56.º CE se torne impossível ou excessivamente difícil, o órgão jurisdicional de reenvio pode determinar se a aplicação dessa legislação, conjugada, sendo caso disso, com as disposições pertinentes das convenções para evitar a dupla tributação, teria, de qualquer forma, levado ao indeferimento das pretensões que as demandantes no processo principal formularam junto da Administração Fiscal do Estado-Membro em causa.

Assinaturas