ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

8 de Março de 2001 *

Nos processos apensos C-397/98 e C-410/98,

que têm por objecto pedidos dirigidos ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), pela High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), destinados a obter, nos litígios pendentes neste órgão jurisdicional entre

Metallgesellschaft Ltd e o. (C-397/98),

Hoechst AG,

Hoechst (UK) Ltd (C-410/98)

e

Commissioners of Inland Revenue,

HM Attorney General,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 6.° e 52.° do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 12.° CE e 43.° CE), 58.° do Tratado CE (actual artigo 48.° CE) e/ou 73.°-B do Tratado CE (actual artigo 56.° CE),

* Língua do processo: inglês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: A. La Pergola, presidente de secção, M. Wathelet (relator), D. A. O. Edward, P. Jann e L. Sevón, juízes,

advogado-geral: N. Fennelly,
secretário: L. Hewlett, administrador,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Metallgesellschaft Ltd e o., por J. Gardiner, QC, e F. Fitzpatrick, barrister, mandatados por Slaughter and May, solicitors,

— em representação da Hoechst AG e Hoechst (UK) Ltd, por M. Barnes, QC, mandatado por Slaughter and May, solicitors,

— em representação do Governo do Reino Unido, por J. E. Collins, na qualidade de agente, assistido por D. Wyatt, QC, e R. Singh, barrister,

— em representação do Governo neerlandês, por M. A. Fierstra, na qualidade de agente,

— em representação do Governo finlandês, por H. Rotkirch e T. Pynnä, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal, H. Michard e M. Patakia, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Metallgesellschaft Ltd e o., representadas por J. Gardiner e F. Fitzpatrick, da Hoechst AG e da Hoechst (UK) Ltd, representadas por M. Barnes, do Governo do Reino Unido, representado por G. Amodeo, na qualidade de agente, assistida por D. Wyatt, do Governo alemão, representado por B. Muttelsee-Schön, na qualidade de agente, do Governo francês, representado por S. Seam, na qualidade de agente, do Governo neerlandês, representado por M. A. Fierstra, e da Comissão, representada por R. Lyal e H. Michard, na audiência de 25 de Maio de 2000,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 12 de Setembro de 2000,

profere o presente

Acórdão

1 Por dois despachos de 2 de Outubro de 1998, entrados na Secretaria do Tribunal de Justiça, respectivamente, em 6 de Novembro (C-397/98) e 17 de Novembro (C-410/98) seguintes, a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, colocou, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual arti-

go 234.° CE), cinco questões prejudiciais sobre a interpretação dos artigos 6.° e 52.° do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 12.° CE e 43.° CE), 58.° do Tratado CE (actual artigo 48.° CE) e/ou 73.°-B do Tratado CE (actual artigo 56.° CE).

2 Estas questões foram suscitadas no quadro de litígios que opõem, no processo C-397/98, a Metallgesellschaft Ltd, a Metallgesellschaft AG, a Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG e a The Metal and Commodity Company Ltd (a seguir «Metallgesellschaft e o.») e, no processo C-410/98, a Hoechst AG e a Hoechst (UK) Ltd (a seguir «Hoechst e o.») aos Commissioners of Inland Revenue a propósito da obrigação imposta às sociedades domiciliadas no Reino Unido de pagar antecipadamente o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas a título de dividendos distribuídos às respectivas sociedades-mãe.

Enquadramento jurídico nacional

3 Nos termos das disposições da parte I do Income and Corporation Taxes Act 1988 (lei de 1998 relativa aos impostos sobre o rendimento e as sociedades, a seguir «ICTA»), os lucros realizados ao longo de um exercício contabilístico por qualquer sociedade domiciliada no Reino Unido bem como por qualquer sociedade não domiciliada no Reino Unido mas que aí exerçam uma actividade comercial por intermédio de uma sucursal ou de uma agência estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas («corporation tax»).

4 Nos termos da Section 12 do ICTA, o exercício contabilístico abrange, regra geral, doze meses. Relativamente aos exercícios encerrados até 1 de Outubro de 1993, o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas era exigível, à escolha do contribuinte, ou nove meses após a data de encerramento, ou um mês após emissão do aviso de liquidação relativo a esse período. Relativamente aos exercícios contabilísticos encerrados após 1 de Outubro de 1993, o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas é exigível nove meses e um dia após encerramento do exercício.

O pagamento antecipado do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas («advance corporation tax»)

5 Nos termos da Section 14 do ICTA, qualquer sociedade domiciliada no Reino Unido que proceda a determinadas distribuições, como o pagamento de dividendos aos seus accionistas, tem a obrigação de pagar antecipadamente o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas («advance corporation tax», a seguir «ACT»), calculado sobre um montante igual ao montante ou ao valor da distribuição efectuada.

6 Deve salientar-se que o ACT não constitui uma importância retida sobre o dividendo, o qual é pago na íntegra, mas tem a natureza de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas a cargo da sociedade que distribui dividendos, pago antecipadamente e imputável ao imposto de base sobre os rendimentos das pessoas colectivas («mainstream corporation tax», a seguir «MCT») devido a título de cada exercício contabilístico.

7 Todas as sociedades são obrigadas a apresentar uma declaração, em princípio trimestral, indicando o montante das distribuições efectuadas durante esse período e o montante exigível a título do ACT. O ACT devido a título de uma distribuição deve ser pago nos catorze dias seguintes ao final do trimestre no qual a distribuição foi efectuada.

8 De acordo com as Sections 239 e 240 do ICTA, o ACT pago por uma sociedade a título de uma distribuição efectuada durante determinado exercício contabilístico deve em princípio ser imputado, sob reserva do direito de renúncia da referida sociedade, ao montante de que a sociedade é devedora a título do MCT relativo a esse exercício, ou transferido para as filiais dessa sociedade, as quais poderão imputá-lo ao montante de que elas próprias são devedoras a título do MCT. Não sendo a sociedade devedora de qualquer imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas a título do exercício contabilístico em causa (por exemplo, porque os lucros são insuficientes), poderá imputar o ACT ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas devido a título dos exercícios contabilísticos ulteriores, ou requerer que esta imputação respeite a exercícios anteriores.

9 Enquanto o MCT se torna exigível nove meses ou nove meses e um dia após encerramento do exercício contabilístico, conforme este encerramento seja anterior ou posterior a 1 de Outubro de 1993, o ACT deve ser pago nos catorze dias seguintes ao final do trimestre no qual a distribuição foi efectuada. Deste modo, o ACT é sempre pago antes de o MCT — ao qual é em princípio imputável — se tornar exigível. O tribunal *a quo* sublinha que o ACT tem por conseguinte, como efeito para a sociedade que distribui dividendos, antecipar de oito meses e meio (no caso de uma distribuição efectuada no último dia de um exercício) até um ano e cinco meses e meio (quando a distribuição teve lugar no primeiro dia do exercício) a data de pagamento do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas devido a título dos dividendos distribuídos.

10 Podendo o ACT ser imputado aos lucros realizados durante os exercícios contabilísticos ulteriores quando não é devido MCT relativamente ao exercício em causa, o tribunal *a quo* salienta que, neste caso, a antecipação é consentida por um período mais longo, e até, em determinadas circunstâncias, por um período indeterminado.

O crédito fiscal («tax credit»)

11 Uma sociedade domiciliada no Reino Unido não está sujeita ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas a título dos dividendos recebidos de uma sociedade igualmente domiciliada no Reino Unido (Section 208 do ICTA). Por conseguinte, qualquer distribuição de dividendos sujeita a ACT efectuada por uma sociedade residente a favor de outra sociedade residente dará lugar a um crédito fiscal («tax credit») a favor da sociedade que recebe os dividendos [Section 231(1), do ICTA].

12 Este crédito fiscal é igual ao montante do ACT pago pela sociedade que distribuiu dividendos a título desta distribuição [Section 231(1), do ICTA].

13 Sempre que uma sociedade domiciliada no Reino Unido tenha recebido da sua filial residente uma distribuição que dê lugar a um crédito fiscal, pode deduzir o montante do ACT pago por essa sua filial do montante do ACT que ela própria deve pagar quando efectue distribuições aos accionistas, de tal forma que apenas pagará o ACT no valor remanescente.

14 Sempre que uma sociedade domiciliada no Reino Unido, mas totalmente exonerada de MCT, recebe de uma filial residente um dividendo pelo qual foi pago ACT, tem direito ao reembolso de um montante igual ao crédito fiscal [Section 231(2), do ICTA].

15 As sociedades não domiciliadas no Reino Unido e que aí não exerçam actividade comercial por intermédio de uma sucursal ou de uma agência não estão sujeitas a imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas no Reino Unido. Não obstante, estão sujeitas, em princípio, a imposto sobre o rendimento no Reino Unido («income tax») relativamente aos rendimentos que tenham origem nesse Estado-Membro, incluindo os dividendos que lhes forem pagos pelas suas filiais residentes.

16 Contudo, nos termos da Section 233(1), do ICTA, na medida em que a sociedade-mãe em princípio, não lhe é concedido o benefício do crédito fiscal, salvo disposição nesse sentido resultante de convenção em matéria de dupla tributação celebrada entre o Reino Unido e o seu Estado de residência, não domiciliada não está sujeita a imposto sobre o rendimento no Reino Unido a título dos dividendos recebidos da sua filial residente.

17 Inversamente, se a sociedade-mãe não domiciliada tiver direito a crédito fiscal ao abrigo de uma convenção em matéria de dupla tributação celebrada entre o Reino Unido e o seu Estado de residência, fica sujeita ao imposto sobre o rendimento no Reino Unido a título dos dividendos recebidos da sua filial residente.

18 A convenção em matéria de dupla tributação celebrada em 26 de Novembro de 1964 entre o Reino Unido e a República Federal da Alemanha, modificada em 23 de Março de 1970, não concede o benefício do crédito fiscal às sociedades domiciliadas na Alemanha que detenham uma participação no capital de sociedades domiciliadas no Reino Unido e delas recebam dividendos.

19 Em consequência, uma sociedade-mãe com sede na Alemanha e que receba de uma filial domiciliada no Reino Unido uma distribuição sujeita a ACT não tem direito no Reino Unido a um crédito fiscal correspondente ao ACT pago e, nos termos da legislação fiscal do Reino Unido, não é tributável no Reino Unido a título dos dividendos recebidos da sua filial residente.

20 Quando o benefício do crédito fiscal é concedido a uma sociedade-mãe não domiciliada no Reino Unido em aplicação de uma convenção em matéria de dupla tributação celebrada entre o Reino Unido e o Estado da sua residência, aquela pode requerer a imputação desse crédito fiscal ao imposto sobre o rendimento de que, nesse caso, é devedora no Reino Unido a título dos dividendos recebidos da sua filial residente bem como, se o montante do crédito fiscal exceder o do imposto, o reembolso do remanescente. Em caso de indeferimento do pedido, a sociedade requerente pode recorrer para os «Special Commissioners» ou para os «General Commissioners» e seguidamente, sendo caso disso, para a High Court.

A opção pela tributação de grupo («Group Income Election»)

21 Nos termos da Section 247 do ICTA, duas sociedades domiciliadas no Reino Unido, uma das quais detenha pelo menos 51% da outra, podem optar pelo regime da tributação de grupo («Group Income Election»).

22 Como efeito da adopção deste regime, a filial deixa de pagar ACT a título dos dividendos pagos à sociedade-mãe, salvo se declarar que pretende que o regime da tributação de grupo não seja aplicado a uma determinada distribuição de dividendos.

23 O pedido de concessão do regime de tributação de grupo deve ser apresentado junto do «Inspector of Taxes». Em caso de indeferimento, a sociedade requerente pode recorrer da decisão para os «Special Commissioners» ou para os «General Commissioners» e pode, eventualmente, recorrer da matéria de direito para a High Court.

24 Quando um dividendo é pago por uma filial domiciliada no Reino Unido à sua sociedade-mãe igualmente domiciliada no Reino Unido no quadro do regime da tributação de grupo, não é exigível à filial qualquer ACT e a sociedade-mãe não tem direito a um crédito fiscal. Com efeito, um grupo de sociedades não pode beneficiar simultaneamente do regime de tributação de grupo e de um crédito fiscal relativamente ao mesmo dividendo.

25 Há que precisar que o ACT foi revogado com efeitos a partir de 6 de Abril de 1999 pela Section 31 do Finance Act 1998 (lei de finanças de 1998). O enquadramento jurídico descrito nos n.ºs 5 a 24 do presente acórdão é o que vigorava antes daquela data.

Os factos no processo principal

26 No processo C-397/98, a Metallgesellschaft Ltd e a The Metal and Commodity Company Ltd, sociedades domiciliadas no Reino Unido, pagaram dividendos às respectivas sociedades-mãe, a Metallgesellschaft AG e a Metallgesellschaft

Handel & Beteiligungen AG, sociedades com sede na Alemanha, e, a esse título, foram obrigadas a pagar ACT. Posteriormente, as duas filiais puderam deduzir o ACT do MCT de que eram devedoras.

27 A Metallgesellschaft e o. accionaram judicialmente os Commissioners of Inland Revenue junto da High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, a fim de obter a declaração de que tinham sofrido prejuízo pelo facto de as distribuições de dividendos pelas filiais a favor das respectivas sociedades-mãe terem sido sujeitas a ACT. O litígio no processo principal diz respeito aos montantes de ACT pagos entre 16 de Abril de 1974 e 1 de Novembro de 1995 pela Metallgesellschaft Ltd e entre 11 de Abril de 1991 e 13 de Outubro de 1995 pela The Metal and Commodity Company Ltd.

28 No processo C-410/98, a Hoechst (UK) Ltd, sociedade domiciliada do Reino Unido, distribuiu dividendos a favor da sociedade-mãe, a Hoechst AG, com sede na Alemanha, e pagou o ACT que incidia sobre tais dividendos no Reino Unido. Consequentemente, pôde deduzir o ACT do MCT de que era devedora.

29 A Hoechst e o. accionaram igualmente os Commissioners of Inland Revenue perante a High Court a fim de obter a declaração de que tinham sofrido prejuízo pelo facto de as distribuições de dividendos efectuadas pela Hoechst (UK) Ltd a favor da Hoechst AG entre 16 de Janeiro de 1989 e 26 de Abril de 1994 terem sido sujeitas a ACT. O litígio no processo principal diz respeito aos montantes de ACT pagos entre 14 de Abril de 1989 e 13 de Julho de 1994.

30 Em cada um dos processos principais, as sociedades-mãe alegam que, dada a impossibilidade para si e para as suas filiais de optar pelo regime de tributação de grupo, o qual teria permitido a estas últimas escapar ao pagamento do ACT, as referidas filiais sofreram um prejuízo de tesouraria que não tiveram de suportar as filiais de sociedades-mãe domiciliadas no Reino Unido, que, ao optarem por aquele regime, puderam conservar, até à data da exigibilidade do MCT de que eram devedoras, as importâncias que, de outro modo, seriam obrigadas a pagar a título do ACT respeitante à distribuição de dividendos às respectivas sociedades-

mãe. Entendem que este prejuízo equivale a uma discriminação indirecta segundo a nacionalidade, contrária ao Tratado CE.

31 A título subsidiário, no processo C-397/98, a Metallgesellschaft AG e a Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG alegam que deveriam beneficiar de um crédito fiscal correspondente, pelo menos em parte, ao ACT pago pelas suas filiais residentes, à semelhança do que acontece com uma sociedade-mãe domiciliada no Reino Unido, que tem direito a esse crédito, ou de uma sociedade-mãe não domiciliada no Reino Unido mas que tem o mesmo direito ao abrigo de uma convenção em matéria de dupla tributação.

32 No processo C-410/98, caso o Tribunal de Justiça decida que a Hoechst (UK) Ltd não tem direito ao reembolso dos juros devidos a título do ACT pago, a Hoechst AG pede, a título subsidiário, que lhe seja concedido o benefício de créditos fiscais correspondentes a este ACT ou um montante equivalente aos créditos que uma sociedade-mãe domiciliada nos Países Baixos teria recebido. Segundo a Hoechst AG, o facto de a legislação fiscal do Reino Unido apenas autorizar a concessão de créditos fiscais a sociedades-mãe não residentes a título do ACT pago pelas suas filiais residentes quando a convenção aplicável em matéria de dupla tributação o previr, que é o caso da convenção celebrada entre o Reino Unido e o Reino dos Países Baixos, mas não o caso da convenção entre o Reino Unido e a República Federal da Alemanha, constitui uma discriminação injustificada entre sociedades-mãe domiciliadas em Estados-Membros diferentes, contrária ao Tratado.

As questões prejudiciais

33 Entendendo que a solução dos litígios pendentes carecia de uma interpretação de direito comunitário, a High Court of Justice (England & Wales), Chancery

Division, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes, formuladas em termos idênticos em cada processo:

«1) Nas circunstâncias referidas no despacho de reenvio, é compatível com o direito comunitário e, em especial, com o disposto nos artigos 6.°, 52.°, 58.° e/ou 73.°-B do Tratado CE que a legislação de um Estado-Membro permita uma opção pela tributação dos rendimentos do grupo [que autoriza que sejam pagas distribuições de lucros por uma filial à sua sociedade-mãe sem a retenção na fonte do imposto sobre os rendimentos da pessoas colectivas ('ACT')] apenas quando a filial e a sociedade-mãe estejam domiciliadas nesse Estado-Membro?

2) Caso a resposta à primeira questão seja negativa, atribuem as disposições do Tratado CE acima referidas um direito à restituição a uma filial domiciliada de uma sociedade-mãe domiciliada noutro Estado-Membro e/ou à referida sociedade-mãe, de modo a poderem reclamar o pagamento de uma quantia correspondente aos juros contados sobre o ACT que a filial pagou, devido ao facto de as leis nacionais não lhe permitirem que a opção pela tributação dos rendimentos do grupo, ou a referida quantia apenas poderá ser reclamada, se o puder ser, através de uma acção de indemnização intentada de acordo com os princípios estabelecidos pelo Tribunal de Justiça nos seus acórdãos de 5 de Março de 1996, Brasserie du pêcheur e Factotarme (C-46/93 e C-48/93, Colect., p. I-1029), e de 22 de Abril de 1997, Sutton (C-66/95, Colect., p. I-2163), e está, em ambos casos, o tribunal nacional obrigado a conceder uma reparação mesmo quando, nos termos do direito interno, não é possível a condenação (quer directamente, quer através da repetição do indevido ou de uma indemnização) no pagamento de juros calculados sobre quantias que já não estão em dívida ao demandante?

3) Nas circunstâncias enunciadas no despacho de reenvio, é compatível com as disposições do Tratado CE anteriormente referidas que as autoridades de um Estado-Membro recusem a concessão de um crédito fiscal a uma sociedade domiciliada noutro Estado-Membro, quando este concede estes créditos às sociedades nele domiciliadas e às sociedades domiciliadas em certos outros

Estados-Membros ao abrigo das disposições previstas nas convenções sobre dupla tributação celebradas com esses outros Estados-Membros?

4) Se a resposta à terceira questão for negativa, está ou estava o Estado-Membro referido em primeiro lugar obrigado em todos os momentos relevantes a conceder um crédito fiscal a essa sociedade nos mesmos termos em que o permite para as sociedades domiciliadas ou para as sociedades domiciliadas em Estados-Membros para os quais existe uma disposição nesse sentido nas convenções de dupla tributação?

5) Tem o Estado-Membro o direito de alegar, na contestação desses pedidos de restituição, de concessão de um crédito fiscal ou de uma indemnização, que as demandantes não têm o direito à reparação, ou que os montantes pedidos pelas demandantes devem ser reduzidos, invocando que, apesar do teor da lei nacional tal lhes vedar nos termos do direito interno, deveriam ter optado pela tributação dos rendimentos de grupo, ou pedido a concessão de um crédito fiscal, e ter recorrido para os 'Commissioners' e, eventualmente, para os tribunais da decisão do 'Inspector of Taxes' que recusasse essa opção ou esse pedido, invocando o primado ou o efeito directo das disposições do direito comunitário?»

34 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 14 de Dezembro de 1998, os processos C-397/98 e C-410/98 foram apensos para efeitos da fase escrita, da fase oral e do acórdão.

Quanto à primeira questão prejudicial

35 Com a sua primeira questão prejudicial, o tribunal *a quo* pergunta, no essencial, se os artigos 6.°, 52.°, 58.° e/ou 73.°-B do Tratado se opõem à legislação de um

Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que concede às sociedades domiciliadas nesse Estado-Membro a possibilidade de beneficiar de um regime de tributação que lhes permite pagar os dividendos à sua sociedade-mãe sem estar sujeita ao pagamento antecipado do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas quando a sociedade-mãe está igualmente domiciliada nesse Estado-Membro e lhes recusa o mesmo benefício quando a sociedade-mãe tem a sua sede noutro Estado-Membro.

36 Segundo a Metallgesellschaft e o. e a Hoechst e o., a legislação nacional em causa no processo principal é de natureza a dissuadir as sociedades domiciliadas noutro Estado-Membro de se estabelecerem no Reino Unido sob a forma de filiais e, deste modo, constitui uma restrição injustificada à liberdade de estabelecimento. Apenas a título secundário esta legislação parece-lhes também incompatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais.

37 A título liminar, deve recordar-se que, segundo jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa releve da competência dos Estados-Membros, estes últimos devem exercer essa competência no respeito do direito comunitário e abster-se de qualquer discriminação em razão da nacionalidade (acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Wielockx, C-80/94, Colect., p. I-2493, n.° 16; de 27 de Junho de 1996, Asscher, C-107/94, Colect., p. I-3089, n.° 36; de 29 de Abril de 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Colect., p. I-2651, n.° 19, e de 13 de Abril de 2000, Baars, C-251/98, Colect., p. I-2787, n.° 17).

38 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o artigo 6.° do Tratado, que estabelece um princípio geral da não discriminação em razão da nacionalidade, só deve ser aplicado de modo autónomo a situações regidas pelo direito comunitário em relação às quais o Tratado não preveja regras específicas de não discriminação (acórdãos de 30 de Maio de 1989, Comissão/Grécia, 305/87, Colect., p. 1461, n.os 12 e 13; de 12 de Abril de 1994, Halliburton Services, C-1/93, Colect., p. I-1137, n.° 12; Royal Bank of Scotland, já referido, n.° 20, e Baars, já referido, n.° 23).

39 Ora, é dado assente que o princípio da não discriminação foi posto em prática e concretizado, no domínio do direito de estabelecimento, pelo artigo 52.° do Tratado (acórdãos Halliburton Services, já referido, n.° 12; de 29 de Fevereiro de 1996, Skanavi e Chryssanthakopoulos, C-193/94, Colect., p. I-929, n.° 21, e Baars, já referido, n.° 24).

40 Consequentemente, o artigo 6.° do Tratado não é aplicável aos processos principais. Por conseguinte, é à luz do artigo 52.° do Tratado que, em primeiro lugar, se deve apreciar se uma legislação como a que está em causa no processo principal contém uma restrição injustificada à liberdade de estabelecimento.

41 O artigo 52.° do Tratado constitui uma das disposições fundamentais do direito comunitário e é directamente aplicável nos Estados-Membros desde o termo do período transitório. Em virtude desta disposição, a liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro inclui o acesso às actividades não assalariadas e ao seu exercício, bem como a constituição e gestão de empresas nas condições definidas pela legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais. A supressão das restrições à liberdade de estabelecimento estende-se às restrições à criação de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro estabelecidos no território de outro Estado-Membro (acórdão de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França, 270/83, Colect., p. 273, n.° 13, e Royal Bank of Scotland, já referido, n.° 22).

42 A liberdade de estabelecimento assim definida implica, nos termos do artigo 58.° do Tratado, para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede estatutária, a sua administração central ou o seu principal estabelecimento no interior da Comunidade, o direito de exercer a sua actividade no Estado-Membro em questão por intermédio de uma filial, sucursal ou agência (v. acórdãos de 16 de Julho de 1998, ICI, C-264/96, Colect., p. I-4695, n.° 20 e jurisprudência citada, e de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Colect., p. I-6161, n.° 36). Para as sociedades, importa observar, neste contexto, que a sua sede na acepção acima referida serve para determinar, à semelhança da nacionalidade para as pessoas singulares, a sua subordinação à ordem jurídica de um Estado (v. acórdãos já referidos ICI, n.° 20 e jurisprudência citada, e Saint-Gobain ZN, n.° 36). Admitir

que o Estado-Membro de estabelecimento possa conceder livremente um tratamento diferente unicamente pelo facto de a sede de uma sociedade estar situada noutro Estado-Membro significaria, portanto, esvaziar o artigo 52.° do Tratado do seu conteúdo (acórdão Comissão/França, já referido, n.° 18).

43 A este respeito, deve salientar-se que a legislação em causa no processo principal introduz, no que respeita à faculdade de optar pelo regime da tributação em grupo, uma diferença de tratamento entre filiais domiciliadas no Reino Unido conforme a respectiva sociedade-mãe tenha ou não a sua sede no Reino Unido. Com efeito, as filiais residentes de sociedades com sede no Reino Unido podem beneficiar, sob certas condições, do regime da tributação de grupo e, deste modo, ficar dispensadas da obrigação de pagar ACT quando distribuem dividendos às suas sociedades-mãe. Este benefício está, em contrapartida, vedado às filiais residentes de sociedades não sediadas no Reino Unido, as quais estão sujeitas, em qualquer hipótese, à obrigação de pagar ACT quando distribuem dividendos às suas sociedades-mãe.

44 Não é contestado que, deste facto, resulta que a filial de uma sociedade-mãe domiciliada no Reino Unido dispõe de um benefício de tesouraria uma vez que conserva os montantes que, de outra forma, teria de pagar a título de ACT até ao momento de o MCT se tornar exigível, ou durante um período que vai de oito meses e meio, no mínimo, até dezassete meses e meio, no máximo, conforme a data da distribuição, ou mesmo durante um período mais longo, quando não é devido MCT relativamente ao exercício contabilístico em causa, pois o ACT pode ser imputado ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas devido a título de exercícios contabilísticos ulteriores.

45 Segundo os Governos do Reino Unido, finlandês e neerlandês, a diferença de tratamento fiscal existente entre as filiais domiciliadas no Reino Unido, conforme a sua sociedade-mãe esteja ou não domiciliada neste Estado-Membro, é objectivamente justificada.

46 Em primeiro lugar, o Governo do Reino Unido alega que a situação das filiais residentes de sociedades-mãe residentes não é comparável à das filiais residentes de sociedades-mãe não residentes.

47 No que respeita às filiais residentes de sociedades-mãe residentes, o Governo do Reino Unido afirma que, embora a escolha do regime da tributação de grupo dispense a filial da obrigação de pagar o ACT quando paga dividendos à sua sociedade-mãe, este pagamento é apenas diferido no tempo na medida em que a sociedade-mãe, enquanto residente, será ela própria obrigada a pagar o ACT quando efectuar distribuições sujeitas a este imposto. A obrigação de pagar o ACT aquando do pagamento de dividendos é, por conseguinte, transferida da filial para a sociedade-mãe e a exoneração do ACT de que a filial beneficia é compensada pela tributação em ACT da sociedade-mãe.

48 Inversamente, segundo o Governo do Reino Unido, se as filiais residentes e as suas sociedades-mãe não residentes pudessem beneficiar do regime da tributação de grupo, não seria pago qualquer ACT no Reino Unido. A filial seria exonerada do pagamento do ACT quando paga dividendos à sua sociedade-mãe, sem que esta exoneração fosse compensada pelo pagamento ulterior do ACT pela sociedade-mãe não residente quando ela própria procede a distribuições, uma vez que esta última não está sujeita ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas no Reino Unido e, portanto, ao ACT.

49 O Governo neerlandês sustenta que o facto de um Estado-Membro reservar às sociedades-mãe residentes a possibilidade de optar por um regime como o a tributação de grupo está em conformidade com o princípio da territorialidade, pois, ainda que, neste regime, o Estado renuncie à percepção do imposto junto da filial, não abandona o seu direito a esta imposição, uma vez que o referido regime apenas tem por efeito reportar a cobrança do ACT a um outro nível no interior do mesmo grupo de sociedades. Em contrapartida, se às filiais de sociedades-mãe não domiciliadas no Reino Unido fosse concedida a exoneração de ACT decorrente do regime da tributação de grupo não seria cobrado no Reino Unido qualquer ACT sobre as transacções efectuadas no seio do grupo uma vez que as outras sociedades do grupo se encontram noutro Estado-Membro e não estão sujeitas ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas no Reino Unido, o que equivaleria a uma evasão fiscal.

50 O Governo finlandês entende igualmente que o facto de se conceder às filiais de sociedades-mãe não domiciliadas no Reino Unido a possibilidade de optar pelo

regime da tributação de grupo permitiria a estas filiais escapar ao imposto no Reino Unido uma vez que as respectivas sociedades-mãe não estão sujeitas ao imposto neste Estado-Membro.

51 Tal argumentação não pode ser acolhida.

52 Em primeiro lugar, na medida em que o ACT não é, de modo algum, um imposto sobre os dividendos, mas um pagamento antecipado do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, é errado considerar que o facto de conceder às filiais residentes de sociedades-mãe não residentes a possibilidade de optar pelo regime da tributação de grupo permitiria à filial eludir o pagamento no Reino Unido de qualquer imposto sobre os rendimentos pagos sob a forma de dividendos.

53 Com efeito, a fracção do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas que a filial residente não é obrigada a pagar antecipadamente quando distribui dividendos à sua sociedade-mãe, no quadro do regime da tributação de grupo, será em princípio paga no momento em que o MCT de que a filial é devedora se tornar exigível. A este respeito, deve recordar-se que a filial residente de uma sociedade-mãe domiciliada noutro Estado-Membro está sujeita ao MCT no Reino Unido a título dos seus lucros da mesma maneira que uma filial residente de uma sociedade-mãe igualmente residente.

54 Consequentemente, conceder às filiais residentes de sociedades não residentes a possibilidade de optar pelo regime da tributação de grupo conduziria unicamente a permitir-lhes conservar as importâncias de outra forma devidas a título do ACT até ao momento de o MCT se tornar exigível e, deste modo, gozar do mesmo benefício de tesouraria de que gozam as filiais residentes de sociedades-mãe residentes, sem que nenhuma outra diferença, em termos de matéria colectável igual, subsista entre os montantes do MCT de que umas e outras são devedoras relativamente ao mesmo exercício contabilístico.

55 Em segundo lugar, não pode constituir argumento, para recusar à filial residente de uma sociedade-mãe não residente a possibilidade de ser dispensada do pagamento do ACT quando lhe paga dividendos, o facto de a sociedade-mãe não estar sujeita a ACT quando, ela própria, efectua pagamentos de dividendos, contrariamente ao que acontece com uma sociedade-mãe residente.

56 Com efeito, deve salientar-se que a não sujeição a ACT da sociedade-mãe não residente resulta do facto de a mesma não estar sujeita a imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas no Reino Unido, estando-o no seu Estado de estabelecimento. Por conseguinte, é lógico que uma sociedade não deva pagar antecipadamente um imposto em que nunca será tributada.

57 Em terceiro lugar, no que toca ao risco de evasão fiscal, basta recordar que, tal como o Tribunal de Justiça já declarou, o estabelecimento de uma sociedade fora do Reino Unido não implica, em si, a evasão fiscal, pois a sociedade em questão fica de qualquer forma sujeita à legislação fiscal do Estado de estabelecimento (acórdão ICI, já referido, n.° 26).

58 De resto, parece que o direito fiscal do Reino Unido tolera, relativamente às sociedades-mãe residentes, que no final não seja pago qualquer ACT por parte das sociedades que tenham optado pelo regime da tributação de grupo. Com efeito, em certos casos, a sociedade-mãe à qual foram distribuídos dividendos no quadro desse regime de tributação não pagará, ela própria, qualquer ACT. Nomeadamente, pode não efectuar qualquer distribuição sujeita a ACT ou proceder, no quadro do regime da tributação de grupo, a distribuições que, de outra forma, estariam sujeitas a ACT. A tributação em ACT da sociedade-mãe residente de uma filial residente não compensa, portanto, em hipótese alguma, a dispensa da sua filial da obrigação de pagar o ACT decorrente da adopção do regime da tributação de grupo.

59 Em quarto e último lugar, quanto ao prejuízo financeiro que resultaria, para a administração fiscal do Reino Unido, da concessão às filiais residentes de

sociedades-mãe não residentes da possibilidade de optar por um regime da tributação de grupo e, desse modo, serem dispensadas do pagamento do ACT, basta recordar que, segundo jurisprudência bem assente, a redução de receitas fiscais não pode ser considerada uma razão imperiosa de interesse geral que possa ser invocada para justificar uma medida em princípio incompatível com uma liberdade fundamental (v., no que respeita ao artigo 52.° do Tratado, o acórdão ICI, já referido, n.° 28).

60 Por consequência, como sublinhou o advogado-geral no n.° 25 das suas conclusões, a diferença de regime aplicável às sociedades-mãe conforme sejam ou não residentes não pode justificar a recusa às filiais domiciliadas no Reino Unido de sociedades-mãe com sede noutro Estado-Membro de um benefício fiscal de que podem gozar as filiais domiciliadas no Reino Unido de sociedades-mãe também aí domiciliadas, pois todas estas filiais estão sujeitas a MCT sobre os seus lucros independentemente da residência da sua sociedade-mãe.

61 O Governo do Reino Unido alega, em segundo lugar, que a recusa de conceder às filias residentes de sociedades-mãe não residentes o direito de optar por um regime da tributação de grupo é justificado pela necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal do Reino Unido.

62 Segundo este governo, o princípio em que assenta o sistema fiscal do Reino Unido consiste em tributar ao mesmo tempo as sociedades pelos seus rendimentos e os accionistas destas sociedades pela parcela destes mesmos rendimentos que estas lhes distribuem, eventualmente, sob a forma de dividendos. É com o objectivo de atenuar esta dupla tributação em termos económicos que as sociedades accionistas domiciliadas no Reino Unido estão exoneradas de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas a título dos dividendos que recebem das suas filiais residentes, sendo esta exoneração compensada pela cobrança de ACT sobre o pagamento de dividendos pelas filiais às respectivas sociedades-mãe.

63 O Governo do Reino Unido considera não existir, deste modo, uma ligação directa entre a exoneração de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas de que beneficia a sociedade-mãe relativamente aos dividendos recebidos da sua filial e a sujeição a ACT desta filial aquando do pagamento dos mesmos dividendos. A exigência do pagamento do ACT pela sociedade que distribui dividendos é essencial para garantir que, antes de qualquer concessão de uma exoneração à sociedade beneficiária dos dividendos, a sociedade distribuidora seja tributada pelos mesmos dividendos, independentemente de estar ou não sujeita a imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas a título dos lucros realizados durante o exercício contabilístico em que os dividendos são pagos.

64 No caso de uma filial residente não ser obrigada a pagar o ACT quando distribui dividendos, porque optou com a sua sociedade-mãe residente pelo regime da tributação de grupo, é o ACT pago pela sociedade-mãe quando, ela própria, efectuar distribuições de dividendos que compensará a exoneração de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas a título dos dividendos recebidos pela sociedade-mãe beneficiária.

65 Segundo o Governo do Reino Unido, autorizar a exoneração de ACT aquando do pagamento de dividendos pela filial residente à sua sociedade-mãe não residente conduziria a que a exoneração fiscal a favor da sociedade-mãe a título dos dividendos que recebe não fosse compensada por qualquer imposto cobrado sobre o pagamento desses dividendos, o que era incompatível com a coerência do sistema fiscal do Reino Unido.

66 Esta argumentação não pode ser acolhida.

67 É verdade que o Tribunal de Justiça considerou que a necessidade de garantir a coerência do regime fiscal pode justificar uma legislação restritiva das liberdades fundamentais (acórdãos de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann, C-204/90, Colect., p. I-249, e Comissão/Bélgica, C-300/90, Colect., p. I-305).

68 Não é, no entanto, o que se verifica no caso vertente.

69 Enquanto, nos processos Bachmann e Comissão/Bélgica, já referidos, existia uma ligação directa entre a dedutibilidade das cotizações pagas no quadro de contratos de seguro de velhice e por morte e a tributação das importâncias pagas em execução desses contratos, ligação esta com vista a salvaguardar a coerência do sistema fiscal em causa, não existe qualquer ligação desta natureza no caso vertente entre, por um lado, a recusa de reconhecer às filiais no Reino Unido de sociedades-mãe não residentes a possibilidade de serem dispensadas da obrigação de pagar ACT optando pelo regime da tributação de grupo e, por outro, a não tributação em imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas no Reino Unido das sociedades-mãe com sede noutro Estado-Membro que recebam dividendos das suas filiais no Reino Unido.

70 Com efeito, as sociedades-mãe, residentes ou não, estão exoneradas do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas no Reino Unido a título dos dividendos recebidos das suas filiais residentes. É irrelevante para efeitos da concessão de um benefício fiscal como a dispensa do pagamento de ACT resultante do regime da tributação de grupo que, relativamente às sociedades-mãe residentes, esta exoneração do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas se destine a evitar que o referido imposto incida duas vezes sobre os lucros da filial no Reino Unido e que, relativamente às sociedades-mãe não residentes, resulte apenas do facto de estas sociedades não serem, em qualquer dos casos, sujeitas ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas nesse Estado-Membro, sendo-o no Estado do respectivo estabelecimento.

71 De resto, o único imposto a que, no Reino Unido, uma sociedade-mãe não residente está sujeita a título dos dividendos pagos pela sua filial residente é o imposto sobre o rendimento, mas a sua exigibilidade está ligada à concessão de créditos fiscais eventualmente prevista por uma convenção em matéria de dupla tributação celebrada entre o Reino Unido e o Estado de residência da sociedade-mãe.

72 No caso das demandantes no processo principal, o imposto sobre o rendimento não é exigido no Reino Unido às sociedades-mãe domiciliadas na Alemanha a título dos dividendos recebidos das suas filiais domiciliadas no Reino Unido, pois a convenção em matéria de dupla tributação celebrada entre o Reino Unido e a República Federal da Alemanha não prevê a concessão de créditos fiscais correspondentes ao ACT pago pelas filiais.

73 Por consequência, o facto de se recusar o direito de optar pelo regime da tributação de grupo às filiais domiciliadas no Reino Unido de sociedades-mãe domiciliadas noutro Estado-Membro não pode ser justificado por razões ligadas à necessidade de assegurar a coerência do sistema fiscal do Reino Unido.

74 Por outro lado, a circunstância de o ACT ter sido, entretanto, revogado tende a demonstrar que o seu pagamento não era indispensável ao bom funcionamento do regime de tributação das sociedades no Reino Unido.

75 Assim, uma vez que as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento se opõem a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, não é necessário examinar se as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais também se lhe opõem.

76 Consequentemente, deve responder-se à primeira questão que o artigo 52.° do Tratado se opõe à legislação fiscal de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que conceda às sociedades domiciliadas nesse Estado-Membro a possibilidade de beneficiar de um regime de tributação que lhes permite pagar dividendos à sua sociedade-mãe sem estar sujeitas ao pagamento antecipado do imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas quando a sua sociedade-mãe esteja igualmente domiciliada nesse Estado-Membro e recuse essa mesma possibilidade quando a sua sociedade-mãe esteja sediada noutro Estado-Membro.

Quanto à segunda questão prejudicial

77 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão prejudicial, a segunda questão visa, essencialmente, saber se o artigo 52.° do Tratado deve ser interpretado no sentido de que, quando uma filial residente no Estado-Membro em causa e a sua sociedade-mãe com sede noutro Estado-Membro forem indevidamente privadas do benefício de um regime de tributação que teria permitido à primeira pagar dividendos à segunda sem ser sujeita ao pagamento antecipado do imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas, essa filial e/ /ou a sua sociedade-mãe têm direito a obter uma importância igual aos juros vencidos sobre os pagamentos prematuros efectuados pela filial desde a data dos referidos pagamentos até à data da exigibilidade do imposto, ainda que o direito nacional proíba o pagamento de juros sobre um capital que não é devido. O tribunal *a quo* coloca esta questão não só na hipótese de o pedido da filial e/ou da sociedade-mãe ser formulado no quadro de uma acção de restituição de impostos cobrados em violação do direito comunitário como também na hipótese de tal pedido ser formulado no quadro de uma acção de indemnização do prejuízo resultante da violação do direito comunitário.

78 A este respeito, o Governo do Reino Unido alega, em primeiro lugar, que, se a recusa de conceder o regime da tributação de grupo às filiais domiciliadas no Reino Unido de sociedades-mãe não residentes fosse considerada contrária ao direito comunitário, este exigiria que essa violação fosse reparada não por via de uma acção de restituição, mas sim por via de uma acção de responsabilização do Estado pelos danos causados pela violação do direito comunitário. Com efeito, segundo ele, o ACT não é um imposto cobrado em violação do direito comunitário, uma vez que, em qualquer dos casos, as filiais são obrigadas a pagar, a título do MCT, os montantes pagos a título do ACT. O que está na origem dos litígios no processo principal e que poderia desencadear a responsabilidade extracontratual do Reino Unido é o facto de o legislador deste Estado não ter previsto a possibilidade de uma filial residente e de uma sociedade-mãe não residente optarem pelo regime da tributação de grupo. Ora, no acórdão Sutton, já referido, o Tribunal de Justiça tinha declarado, em particular, que, em caso de dano provocado pela violação de uma directiva, o direito comunitário não exige que um Estado-Membro pague um montante correspondente a juros sobre uma quantia paga com atraso, a título de retroactivos de prestações de segurança social. Daqui, o Governo do Reino Unido deduz que o direito comunitário não

exige que sejam atribuídos juros a título da impossibilidade de usar um certo montante durante um determinado período, em razão de uma cobrança de imposto prematura contrária ao direito comunitário.

79 Em segundo lugar, o Governo do Reino Unido alega que, mesmo que os pedidos das demandantes no processo principal devessem ser considerados pedidos de restituição relativos a importâncias cobradas em violação do direito comunitário, tais pedidos não podem ser acolhidos na medida em que, segundo jurisprudência constante, cabe ao direito nacional determinar se os juros são pagáveis a título de reembolso de impostos indevidamente cobrados à luz do direito comunitário. Ora, em direito inglês, o direito a juros depende da questão de saber se o processo foi instaurado antes do pagamento do montante sobre o qual são reclamados juros.

80 Por consequência, as demandantes no processo principal não podem exigir juros nem a título de uma acção de restituição nem a título de uma acção de indemnização por perdas e danos na medida em que os montantes correspondentes ao capital foram reembolsados por imputação compensatória do ACT às somas devidas a título do MCT, exigível às filiais antes da instauração do processo.

81 Deve precisar-se que não compete ao Tribunal de Justiça qualificar juridicamente as petições apresentadas pelas demandantes no processo principal perante o tribunal *a quo*. No caso vertente, cabe à Metallgesellschaft e o. e à Hoechst e o. precisar a natureza e o fundamento da sua acção (acção de restituição ou acção de indemnização do prejuízo), sob controlo do tribunal *a quo*.

82 Em primeiro lugar, na hipótese de os pedidos das demandantes no processo principal serem analisados como pedidos de restituição de um imposto cobrado em violação do direito comunitário, a questão é saber se, em circunstâncias como as do processo principal, a violação do artigo 52.° do Tratado por um Estado-Membro abre aos contribuintes um direito ao reembolso dos juros vencidos sobre

o imposto que pagaram, desde a data do seu pagamento prematuro até à data em que tal imposto se tornou validamente exigível.

83 A este respeito, deve recordar-se que, nos processos principais, o que é contrário ao direito comunitário não é o facto de um imposto ser cobrado no Reino Unido por ocasião do pagamento de dividendos de uma filial à sua sociedade-mãe, mas o facto de as filias domiciliadas no Reino Unido de sociedades-mãe com sede noutro Estado-Membro serem colocadas na obrigação de pagar esse imposto antecipadamente enquanto as filiais residentes de sociedades-mãe residentes têm a possibilidade de escapar a esta obrigação.

84 Segundo jurisprudência bem assente, o direito de obter o reembolso das importâncias cobradas pelo Estado-Membro em violação das disposições do direito comunitário é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições comunitárias tal como foram interpretadas pelo Tribunal de Justiça (acórdãos de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio, 199/82, Recueil, p. 3595, n.° 12; de 2 de Fevereiro de 1988, Barra, 309/85, Colect., p. 355, n.° 17; de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.° 40; de 9 de Fevereiro de 1999, Dilexport, C-343/96, Colect., p. I-579, n.° 23, e de 21 de Setembro de 2000, Michaïlidis, C-441/98 e C-442/98, Colect., p. I-7145, n.° 30). O Estado-Membro é, assim, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (acórdão de 14 de Janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.° 20, Dilexport, já referido, n.° 23, e Michaïlidis, já referido, n.° 30).

85 Na ausência de regulamentação comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, compete 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 para os particulares decorrem do direito comunitário, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis do que as das acções análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro, não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade) (v., nomeadamente, acórdãos de 15 de Setembro de 1998, Edis, C-231/96, Colect.,

p. I-4951, n.os 19 e 34; Spac, C-260/96, Colect., p. I-4997, n.° 18, e de 17 de Novembro de 1998, Aprile, C-228/96, Colect., p. I-7141 n.° 18, e Dilexport, já referido, n.° 25).

86 É igualmente ao direito nacional que compete regular todas as questões acessórias relativas à restituição dos impostos indevidamente cobrados, como o eventual pagamento de juros, incluindo a data a partir da qual estes devem ser calculados e a respectiva taxa (acórdãos de 21 de Maio de 1976, Roquette frères/Comissão, 26/74, Colect., p. 295, n.os 11 e 12, e de 12 de Junho de 1980, Express Dairy Foods, 130/79, Recueil, p. 1887, n.os 16 e 17).

87 Nos processos principais, porém, o pedido de pagamento de juros que cubram o custo da imobilização das importâncias pagas a título do ACT não é acessório, constituindo o próprio objecto das reclamações das demandantes no processo principal. Nestas circunstâncias, em que a violação do direito comunitário resulta não do pagamento do próprio imposto, mas do carácter prematuro da sua exigibilidade, a atribuição de juros representa o «reembolso» daquilo que foi indevidamente pago e surge como indispensável ao restabelecimento da igualdade de tratamento garantida pelo artigo 52.° do Tratado.

88 Uma vez que o tribunal *a quo* apresenta como contestada a tese segundo a qual o direito inglês não prevê a reparação do prejuízo decorrente da indisponibilidade de somas de dinheiro quando já não é devida qualquer importância a título principal, importa sublinhar que, no quadro de uma acção de restituição, a importância devida a título principal é precisamente o montante de juros que teria gerado a soma tornada indisponível na sequência da exigibilidade prematura do imposto.

89 Consequentemente, o artigo 52.° do Tratado abre à filial domiciliada no Reino Unido e/ou à sua sociedade-mãe com sede noutro Estado-Membro o direito de obter os juros vencidos sobre o ACT pago pela filial durante o período que separa o pagamento do ACT da data de exigibilidade do MCT, podendo esta soma ser reclamada através de uma acção de restituição.

90 Em segundo lugar, na hipótese de os pedidos das demandantes no processo principal serem qualificados como pedidos de indemnização do prejuízo resultante da violação do direito comunitário, a questão é saber se, em circunstâncias como as do processo principal, a violação do artigo 52.° do Tratado por um Estado-Membro abre aos contribuintes um direito ao pagamento de uma indemnização por perdas e danos num montante igual ao dos juros vencidos sobre o imposto que pagaram desde a data do seu pagamento prematuro até à data em que tal imposto se tornou validamente exigível.

91 A este respeito, importa sublinhar que, tal como o Tribunal de Justiça já declarou no n.° 87 do acórdão Brasserie du pêcheur e Factotarme, já referido, a exclusão total, do prejuízo indemnizável, do lucro cessante não pode ser aceite em caso de violação do direito comunitário, pois, especialmente a propósito de litígios de ordem económica ou comercial, uma tal exclusão total do lucro cessante é susceptível de tornar impossível de facto a reparação do prejuízo.

92 A este respeito, o argumento do Governo do Reino Unido segundo o qual não podem ser atribuídos juros às demandantes no processo principal se estas pedirem reparação no quadro de acções de indemnização por perdas e danos não pode ser acolhido.

93 É certo que no acórdão Sutton, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que a directiva comunitária em causa nesse processo conferia apenas um direito a obter o pagamento de prestações a que a pessoa teria tido direito na ausência de discriminação e que o pagamento de juros sobre retroactivos de prestações pagas com mora não era uma componente essencial do direito assim definido. Contudo, nos processos principais, são precisamente os juros que representam aquilo de que as demandantes no processo principal teriam disposto na ausência de desigualdade de tratamento e que constituem a componente essencial do direito que lhes é reconhecido.

94 Nos n.os 23 a 25 do acórdão Sutton, já referido, o Tribunal de Justiça distinguiu, aliás, as circunstâncias do processo principal nesse acórdão das do acórdão de

2 de Agosto de 1993, Marshall, denominado «Marshall II» (C-271/971, Colect., p. I-4367). Neste último processo, respeitante à atribuição de juros sobre montantes devidos a título de reparação do prejuízo sofrido pelo facto de um despedimento discriminatório, o Tribunal de Justiça declarou que uma reparação integral do prejuízo sofrido não pode ignorar elementos, como o decurso do tempo, susceptíveis de reduzir o seu montante e que a atribuição de juros é uma componente indispensável de uma reparação que permite o restabelecimento de uma efectiva igualdade de tratamento (acórdão Marshall II, já referido, n.os 24 a 32). A atribuição de juros tinha, naquele caso concreto, sido considerada uma componente indispensável da reparação exigida pelo direito comunitário em caso de despedimento discriminatório.

95 Em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, a atribuição de juros surge, por conseguinte, como indispensável à reparação do prejuízo causado pela violação do artigo 52.° do Tratado.

96 Consequentemente, deve responder-se à segunda questão prejudicial que:

— quando uma filial domiciliada num Estado-Membro foi obrigada a pagar antecipadamente o imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas a título de dividendos pagos à sua sociedade-mãe com sede noutro Estado-Membro quando, em circunstâncias semelhantes, as filiais de sociedades-mãe domiciliadas no primeiro Estado-Membro puderam optar por um regime da tributação que lhes permite escapar a esta obrigação, o artigo 52.° do Tratado exige que as filiais residentes e as suas sociedades-mãe não residentes beneficiem de uma via de acção judicial efectiva para reclamar o reembolso ou a reparação do prejuízo financeiro que sofreram em proveito das autoridades do Estado-Membro em causa na sequência do pagamento antecipado do imposto pelas filiais.

— O simples facto de essa acção ter por único objecto o pagamento dos juros correspondentes ao prejuízo financeiro sofrido em razão da indisponibilidade dos montantes prematuramente pagos não constitui um fundamento de rejeição do recurso.

— Embora, na ausência de regulamentação comunitária, caiba à ordem jurídica interna do Estado-Membro em causa regular as modalidades processuais de tais acções judiciais, incluindo as questões acessórias, como o eventual pagamento de juros, essas modalidades não devem tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

Quanto às terceira e quarta questões prejudiciais

97 Atendendo à resposta dada à primeira questão prejudicial, não é necessário responder às terceira e quarta questões.

Quanto à quinta questão prejudicial

98 Com a sua quinta questão, o tribunal *a quo* pergunta, no essencial, se o direito comunitário se opõe a que um órgão jurisdicional nacional rejeite ou reduza um pedido que lhe foi submetido por uma filial residente e pela sua sociedade-mãe não residente, a fim de obter o reembolso ou a reparação do prejuízo financeiro que sofreram na sequência do pagamento antecipado do imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas pela filial, com o único fundamento de que as mesmas não requereram à administração fiscal o benefício do regime que teria permitido à filial escapar à obrigação de pagamento antecipado e, portanto, de que não utilizaram as vias de direito à sua disposição para contestar as decisões de recusa da administração fiscal, invocando o primado e o efeito directo das disposições jurídicas comunitárias, quando, em qualquer dos casos, a legislação nacional recusa o benefício daquele regime de tributação às filiais residentes e às suas sociedades-mãe não residentes.

99 Segundo o Governo do Reino Unido, se a recusa de conceder o benefício do regime da tributação de grupo às filiais domiciliadas no Reino Unido de sociedades-mãe não domiciliadas fosse considerado contrário ao direito comunitário, a via de direito apropriada para reclamar seria uma acção destinada a estabelecer a responsabilidade do Estado, de acordo com os critério enunciados pelo Tribunal de Justiça no acórdão Brasserie du pêcheur e Factotarme, já referido. Alega poder opor a estas acções de indemnização por perdas e danos a falta de diligência que as demandantes no processo principal demonstraram, ao não requerer, desde o início, que lhes fosse concedido o benefício do regime da tributação de grupo, o que lhes teria permitido contestar a recusa da administração fiscal e invocar o primado e o efeito directo do direito comunitário com vista, nomeadamente, a obter, na primeira ocasião, um reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça.

100 Deve sublinhar-se que este argumento não assenta na existência, em direito nacional, de uma regra de prescrição ou de caducidade.

101 Com efeito, o Governo do Reino Unido considera que a sua posição tem fundamento, atendendo, em particular, ao acórdão Brasserie du pêcheur e Factotarme, já referido (n.ºs 84 e 85), onde o Tribunal de Justiça declarou que, à luz de um princípio geral comum aos sistemas jurídicos dos Estados-Membros, a pessoa lesada, correndo o risco de dever suportar ela própria o prejuízo, deve provar uma diligência razoável para limitar a extensão do prejuízo e, portanto, que, para determinar o prejuízo indemnizável, o juiz nacional pode verificar se a pessoa lesada foi razoavelmente diligente para evitar o prejuízo ou limitá-lo e se, designadamente, utilizou em tempo útil todas as vias de direito que estavam à sua disposição.

102 Deve recordar-se, em primeiro lugar, que os pedidos como os do processo principal estão sujeitos a regras processuais nacionais, que podem, em particular, impor que as demandantes no processo principal actuem com uma diligência razoável a fim de evitar o prejuízo ou limitar a sua extensão.

103 Deve recordar-se, seguidamente, que está provado que, nos processos principais, a legislação do Reino Unido recusava claramente às filiais residentes de sociedades-mãe não residentes o benefício do regime da tributação de grupo, de tal forma que não pode acusar-se as demandantes no processo principal de não terem manifestado a sua intenção de optar pelo regime da tributação de grupo. Segundo os despachos de reenvio, não é contestado que, se as demandantes no processo principal tivessem pedido que lhes fosse concedido o benefício deste regime de tributação, o seu pedido teria sido indeferido pelo «Inspector of Taxes», pois as sociedades-mãe não estavam domiciliadas no Reino Unido.

104 Resulta, por fim, dos despachos de reenvio que essa decisão de indeferimento da administração fiscal poderia ter sido objecto de recurso para os «Special Commissioners» ou para os «General Commissioners» e em seguida, eventualmente, para a High Court. Segundo o tribunal *a quo*, por um lado, antes da decisão sobre esse recurso, as filiais deveriam ter pago, pelo menos, o ACT relativo a todos os dividendos que tivessem distribuído e, por outro, caso tivesse sido dado provimento ao recurso, não teriam obtido a restituição do ACT, pois tal direito não existe em direito inglês. Se as filiais tivessem optado por não pagar o ACT relativo aos dividendos distribuídos antes da decisão dos seus recursos, teriam sido, não obstante, tributadas em ACT e obrigadas a pagar juros sobre estes montantes e expor-se-iam a uma eventual penalidade legal se o seu comportamento fosse considerado negligente ou sem justificação válida.

105 Em consequência, parece que, nos processos principais, o Governo do Reino Unido acusa as demandantes de falta de diligência por não terem contestado mais cedo, através de outras vias de direito diferentes daquelas a que recorreram, a compatibilidade com o direito comunitário das disposições nacionais que recusam um benefício fiscal às filiais de sociedades-mãe não residentes. Deste modo, as demandantes no processo principal são acusadas de ter respeitado a legislação nacional e pago o ACT sem antes terem procurado obter a concessão do benefício do regime da tributação de grupo ou utilizado as vias de direito à sua disposição para contestar a recusa que inevitavelmente lhes teria sido oposta pela administração fiscal.

106 Mas o exercício dos direitos que as disposições directamente aplicáveis do direito comunitário conferem aos particulares tornar-se-ia impossível ou excessivamente difícil se os seus pedidos de restituição ou os seus pedidos de reparação baseados em violação do direito comunitário fossem rejeitados ou reduzidos com o único fundamento de que os particulares não tinham requerido a concessão do benefício fiscal que a lei nacional lhes recusava, com vista a contestar a recusa da administração fiscal pelas vias de direito previstas para o efeito, invocando o primado e o efeito directo do direito comunitário.

107 Deve, por conseguinte, responder-se à quinta questão prejudicial no sentido de que o direito comunitário se opõe a que um órgão jurisdicional nacional rejeite ou reduza um pedido que lhe foi submetido por uma filial residente e pela sua sociedade-mãe não residente, a fim de obter o reembolso ou a reparação do prejuízo financeiro que sofreram na sequência do pagamento antecipado do imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas pela filial, com o único fundamento de que as mesmas não requereram à administração fiscal o benefício do regime de tributação que teria permitido à filial escapar à obrigação de pagamento antecipado e, portanto, de que não utilizaram as vias de direito à sua disposição para contestar as decisões de recusa da administração fiscal, invocando o primado e o efeito directo das disposições jurídicas comunitárias, quando, em qualquer dos casos, a legislação nacional recusa o benefício daquele regime de tributação às filiais residentes e às suas sociedades-mãe não residentes.

Quanto às despesas

108 As despesas efectuadas pelos Governos do Reino Unido, alemão, francês, neerlandês e finlandês, bem como pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pela High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, por despachos de 2 de Outubro de 1998, declara:

1) O artigo 52.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.° CE) opõe-se à legislação fiscal de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que conceda às sociedades domiciliadas nesse Estado-Membro a possibilidade de beneficiar de um regime de tributação que lhes permite pagar dividendos à sua sociedade-mãe sem estar sujeitas ao pagamento antecipado do imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas quando a sua sociedade-mãe esteja igualmente domiciliada nesse Estado-Membro e recuse essa mesma possibilidade quando a sua sociedade-mãe esteja sediada noutro Estado-Membro.

2) Quando uma filial domiciliada num Estado-Membro foi sujeita à obrigação de pagar antecipadamente o imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas a título de dividendos pagos à sua sociedade-mãe com sede noutro Estado-Membro quando, em circunstâncias semelhantes, as filiais de sociedades-mãe domiciliadas no primeiro Estado-Membro puderam optar por um regime da tributação que lhes permite escapar a esta obrigação, o artigo 52.° do Tratado exige que as filiais residentes e as suas sociedades-mãe não residentes beneficiem de uma via de acção judicial efectiva para reclamar o reembolso ou a reparação do prejuízo financeiro que sofreram em proveito das autoridades do Estado-Membro em causa na sequência do pagamento antecipado do imposto pelas filiais.

O simples facto de essa acção ter por único objecto o pagamento dos juros correspondentes ao prejuízo financeiro sofrido em razão da indisponibilidade

dos montantes prematuramente pagos não constitui um fundamento de rejeição do recurso.

Embora, na ausência de regulamentação comunitária, caiba à ordem jurídica interna do Estado-Membro em causa regular as modalidades processuais de tais acções judiciais, incluindo as questões acessórias, como o eventual pagamento de juros, essas modalidades não devem tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

3) O direito comunitário opõe-se a que um órgão jurisdicional nacional rejeite ou reduza um pedido que lhe foi submetido por uma filial residente e pela sua sociedade-mãe não residente, a fim de obter o reembolso ou a reparação do prejuízo financeiro que sofreram na sequência do pagamento antecipado do imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas pela filial, com o único fundamento de que as mesmas não requereram à administração fiscal o benefício do regime de tributação que teria permitido à filial escapar à obrigação de pagamento antecipado e, portanto, de que não utilizaram as vias de direito à sua disposição para contestar as decisões de recusa da administração fiscal, invocando o primado e o efeito directo das disposições jurídicas comunitárias, quando, em qualquer dos casos, a legislação nacional recusa o benefício daquele regime de tributação às filiais residentes e às suas sociedades-mãe não residentes.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 8 de Março de 2001.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

A. La Pergola