

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

14 de setembro de 2017 (*)

«Reenvio prejudicial – Livre circulação de capitais – Artigo 63.º TFUE – Âmbito de aplicação – Legislação fiscal de um Estado-Membro – Imposto sobre as sociedades – Crédito de imposto – Fundo de pensões – Recusa de concessão do benefício do crédito de imposto aos acionistas, não sujeitos ao imposto sobre rendimentos de investimento, relativamente a dividendos provenientes de rendimentos estrangeiros – Interpretação do acórdão de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) – Crédito de imposto ilegalmente retido – Vias de recurso»

No processo C-628/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Recurso (Inglaterra e País de Gales) (Secção Cível), Reino Unido], por decisão de 11 de novembro de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de novembro de 2015, no processo

The Trustees of the BT Pension Scheme

contra

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: M. Ilešić, presidente de secção, A. Prechal, A. Rosas (relator), C. Toader e E. Jarašiūnas, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 9 de novembro de 2016,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de The Trustees of the BT Pension Scheme, por M. Gammie, QC, por C. McDonnell, barrister, bem como por N. Hine e R. Collins, solicitors,
- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Simmons, J. Kraehling e D. Robertson, na qualidade de agentes, assistidos por R. Baldry, QC,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e W. Roels, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 21 de dezembro de 2016,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 49.º e 63.º TFUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe The Trustees of the BT Pension Scheme (a seguir «Trustees») à Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (administração fiscal e aduaneira, Reino Unido; a seguir «Commissioners»), relativamente à recusa de reconhecimento de um direito ao crédito de imposto a um fundo de pensões, não sujeito ao imposto sobre os rendimentos de investimentos, a título do recebimento pelo mesmo de dividendos que representam rendimentos de origem estrangeira de uma sociedade com residência fiscal no Reino Unido.

Quadro jurídico

Quanto ao pagamento antecipado do imposto sobre as sociedades («advance corporation tax») e ao direito a um crédito de imposto

3 Resulta da decisão de reenvio que, durante o período em causa no processo principal, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte aplicava um sistema de tributação dito de «imputação parcial», segundo o qual, para evitar a dupla tributação económica, quando uma sociedade residente distribuía lucros, uma parte do imposto sobre as sociedades pago por essa sociedade era imputada aos seus acionistas.

4 Em aplicação deste sistema de imputação parcial, quando uma sociedade residente no Reino Unido distribuía dividendos aos seus acionistas, devia proceder, em conformidade com a section 14 do Income and Corporation Taxes Act 1988 (lei do imposto sobre os rendimentos e as sociedades de 1998, a seguir «ICTA»), ao pagamento antecipado do imposto sobre as sociedades (*advance corporation tax*, a seguir «ACT»), calculado sobre um montante igual ao montante ou ao valor da distribuição efetuada.

5 Essa sociedade distribuidora tinha o direito, a título de uma distribuição realizada num determinado exercício contabilístico, de imputar o ACT pago sobre o montante de que era devedora nesse exercício a título do imposto sobre as sociedades (*mainstream corporation tax*) ou podia transferir, consoante os casos, o ACT pago quer a título de um exercício anterior ou posterior, quer às filiais dessa sociedade, residentes no Reino Unido, que o podiam imputar sobre o montante de que as próprias eram devedoras a título do imposto sobre as sociedades.

6 O pagamento do ACT pela sociedade distribuidora dos dividendos era acompanhado de um crédito de imposto a favor do acionista beneficiário.

7 Assim, em conformidade com o disposto na section 20 do ICTA, um acionista residente no Reino Unido estava sujeito ao imposto sobre os rendimentos de dividendos pagos por uma sociedade residente nesse mesmo Estado, desde que estes não se encontrassem especificamente excluídos do pagamento desse imposto.

8 Quando os dividendos pagos por uma sociedade residente no Reino Unido tivessem sido sujeitos ao ACT, o acionista beneficiário residente nesse mesmo Estado tinha direito, nos termos da section 231(1) do ICTA, a um crédito de imposto no valor do montante de ACT pago pela sociedade distribuidora.

9 Segundo a section 231(3) do ICTA, esse crédito de imposto podia ser deduzido do montante devido pelo acionista a título do imposto sobre os rendimentos relativo ao dividendo ou, quando o montante desse crédito de imposto ultrapassasse o montante do imposto sobre os

rendimentos devido pelo acionista, esse acionista podia reclamar junto da administração fiscal o pagamento em numerário de um montante correspondente ao referido crédito de imposto.

Quanto ao regime de dividendos de rendimentos estrangeiros (foreign income dividend)

10 Antes de 1 de julho de 1994, quando uma sociedade residente no Reino Unido recebia dividendos de uma sociedade residente fora desse Estado, os dividendos assim recebidos não eram qualificados de rendimentos de investimento isentos e a sociedade beneficiária dos referidos dividendos não tinha direito a um crédito de imposto a título desses dividendos. Nos termos das sections 788 e 790 do ICTA, beneficiava, caso a ela houvesse lugar, da dedução do montante correspondente ao imposto pago pela sociedade que procede à distribuição no seu Estado de residência, concedida quer ao abrigo da legislação em vigor no Reino Unido quer ao abrigo de uma convenção para evitar a dupla tributação celebrada por este com aquele outro Estado.

11 Em conformidade com o princípio exposto no n.º 4 do presente acórdão, quando uma sociedade residente do Reino Unido, que recebia dividendos de uma sociedade não residente, distribuía dividendos aos seus próprios acionistas, devia pagar o ACT sobre o montante da distribuição.

12 Todavia, era frequente que o imposto sobre as sociedades devido pelas sociedades que recebiam elevados dividendos de origem estrangeira fosse insuficiente para cobrir o montante do ACT pago pela referida sociedade. Quando o ACT devido por uma sociedade que distribuía dividendos aos seus acionistas era superior ao imposto sobre as sociedades de que a sociedade distribuidora era devedora, e quando esse ACT não podia ser transferido para os exercícios anteriores ou posteriores da sociedade distribuidora, nem para as suas filiais, formava-se um «excedente» de ACT, suscetível de representar um encargo financeiro irrecuperável, relativamente a essa sociedade.

13 Com vista a permitir a essas sociedades atenuar a incidência dos excedentes de ACT, as sections 246A a 246Y do ICTA instituíram, a partir de 1 de julho de 1994, um regime de «dividendos de rendimentos estrangeiros» (*foreign income dividend*, a seguir «FID»). Em aplicação desse regime, uma sociedade residente no Reino Unido podia decidir distribuir aos seus acionistas um dividendo qualificado de FID, sobre o qual era devido o ACT, mas que permitia a essa sociedade, na medida em que o dividendo qualificado de FID atingisse o nível dos rendimentos de origem estrangeira recebidos, pedir o reembolso do ACT pago em excesso (a seguir «regime FID»).

Quanto aos dividendos qualificados de FID recebidos por um fundo de pensões não sujeito ao imposto sobre rendimentos de investimento

14 Segundo a section 246C do ICTA, quando um acionista recebia um dividendo qualificado de FID, não tinha direito a um crédito de imposto relativo a esse dividendo. Com efeito, nos termos da referida section:

«A section 231(1) não é aplicável quando a distribuição em causa for um dividendo de rendimentos estrangeiros.»

15 No entanto, a section 246D do ICTA previa que os acionistas sujeitos ao imposto que recebessem um dividendo qualificado de FID fossem tratados como tendo recebido um rendimento já tributado à taxa mais baixa (20%) no exercício fiscal em causa. Para esses acionistas, o efeito da aplicação dessa disposição era, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, efetivamente o mesmo que se tivessem beneficiado de um crédito de imposto nos termos da

section 231 do ICTA.

16 Em contrapartida, a section 246D do ICTA não se aplicava aos acionistas não sujeitos ao imposto sobre o rendimento relativamente a dividendos.

17 Durante o período em causa no processo principal, um «regime de pensões aprovado isento» (*exempt approved scheme*) beneficiava, nos termos da section 592(2) do ICTA, de uma isenção do imposto sobre o rendimento relativamente a dividendos, quer fossem de origem nacional ou estrangeira.

18 Nos termos da section 246C do ICTA, quando um acionista que não está sujeito ao imposto sobre o rendimento relativamente a dividendos recebia dividendos qualificados de FID, este não podia, a título da section 231(1) do ICTA, beneficiar de um crédito de imposto nem, por maioria de razão, reclamar junto da administração fiscal o pagamento em numerário de um montante correspondente a um eventual crédito de imposto que excedesse a sua dívida a título de imposto sobre os rendimentos.

19 O sistema do ACT e o regime FID foram suprimidos relativamente às distribuições de dividendos efetuadas a partir de 6 de abril de 1999.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

20 O BT Pension Scheme é um fundo de pensões de benefício definido do qual são membros trabalhadores e antigos trabalhadores da British Telecommunications plc. É gerido pelos Trustees, que constituem a entidade tributável relevante, sendo o BT Pension Scheme o beneficiário efetivo dos ativos.

21 O BT Pension Scheme está isento no Reino Unido do imposto sobre os rendimentos relativos aos seus investimentos. Durante o período em causa no processo principal, as ações de sociedades representavam, em valor de mercado, cerca de 70% a 75% dos investimentos do BT Pension Scheme. Algumas das suas participações eram investimentos em sociedades residentes no Reino Unido, outras eram investimentos em sociedades residentes noutros Estados-Membros da União Europeia e em Estados terceiros. A grande maioria, a saber, cerca de 97% da carteira de ações do BT Pension Scheme estava investida em grandes sociedades cotadas em bolsa no Reino Unido e no estrangeiro. Tendo uma relação de simples acionista com as sociedades nas quais tinha investido, o BT Pension Scheme detinha em geral menos de 2% do capital dessas sociedades e, em todo o caso, sempre menos de 5%.

22 A carteira de investimentos do BT Pension Scheme incluía ações em sociedades residentes no Reino Unido que tinham optado pelo regime FID para distribuir aos seus acionistas dividendos que representavam rendimentos de origem estrangeira. Assim, na sua qualidade de acionista dessas sociedades, o BT Pension Scheme recebeu dividendos qualificados de FID. Por força da section 246C do ICTA, os Trustees não tinham direito a créditos de imposto sobre esses dividendos. Em contrapartida, tinham direito a esses créditos sobre os dividendos recebidos, fora do regime FID, de sociedades residentes no Reino Unido.

23 Os Trustees, entendendo que esta inexistência de direito a crédito de imposto para dividendos qualificados de FID era incompatível com o direito da União, intentaram uma ação contra os Commissioners no First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de primeira instância (secção fiscal), Reino Unido], a fim de obter, designadamente, um crédito de imposto relativo aos dividendos qualificados de FID que tinham recebido durante o período em questão. Tendo a ação sido julgada procedente pelo First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de primeira instância (secção fiscal)], e tendo a sentença por este proferida sido confirmada em sede de recurso pelo

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [tribunal superior (secção fiscal e da Chancelaria), Reino Unido], os Commissioners recorreram do acórdão proferido por este último órgão jurisdicional para a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [tribunal de recurso (Inglaterra e País de Gales) (Secção Cível), Reino Unido].

24 Na decisão de reenvio, a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [tribunal de recurso (Inglaterra e País de Gales) (Secção Cível)] explica que o litígio no processo principal se refere unicamente aos exercícios fiscais relativos aos anos de 1997 e 1998, tendo o recurso dos Trustees prescrito nos termos do direito nacional quanto ao restante. O órgão jurisdicional de reenvio considera que a resposta à questão de saber se os Trustees têm direito aos créditos de imposto torna necessária a interpretação do direito da União em relação, designadamente, ao âmbito de aplicação do artigo 63.º TFUE.

25 Recorda, a este respeito, que o Tribunal de Justiça declarou, no acórdão de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), designadamente, que o artigo 63.º TFUE se opunha a determinados aspetos da legislação do Reino Unido relativa ao regime FID. Todavia, pergunta se essa disposição confere direitos aos acionistas, como os Trustees, nas circunstâncias em causa no processo principal.

26 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a menos que o artigo 63.º TFUE confira diretamente direitos aos Trustees, a legislação nacional não impõe que se afaste a aplicação da section 246C do ICTA no que se refere à sua situação. Na medida em que estes últimos podem invocar diretamente o direito da União para que lhes seja reconhecido o benefício do crédito de imposto, este órgão jurisdicional pergunta que vias de recurso devem ser disponibilizadas nos termos do direito nacional a fim de prever, caso se aplique, o respetivo reembolso.

27 Nestas circunstâncias, a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [tribunal de recurso (Inglaterra e País de Gales) (Secção Cível)] decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Dado que o Tribunal de Justiça, no seu acórdão de 12 de dezembro de 2006, [*Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774)], respondeu à quarta questão declarando que os artigos 43.º e 56.º CE – atuais artigos 49.º e 63.º [TFUE] – se opunham à legislação de um Estado-Membro que permite às sociedades residentes que distribuam dividendos aos seus acionistas provenientes de dividendos de origem estrangeira por elas recebidos optar pela tributação ao abrigo de um regime que lhes permite recuperar o imposto sobre as sociedades pago, mas que, por um lado, obriga essas sociedades a pagar antecipadamente esse imposto e, posteriormente, a pedir o respetivo reembolso e, por outro lado, não concede um crédito de imposto aos seus acionistas, quando estes receberiam tal crédito no caso de uma distribuição efetuada por uma sociedade residente com base em dividendos de origem nacional: o direito da União, com base no artigo 63.º TFUE ou em qualquer outra disposição, confere direitos aos acionistas, nos casos em que estes são os beneficiários dos dividendos pagos ao abrigo deste regime opcional, em especial quando o acionista reside no mesmo Estado-Membro que a sociedade que distribui os dividendos?

2) Caso o artigo 63.º TFUE não confira direitos ao próprio acionista referido na primeira questão, pode este invocar uma violação dos direitos conferidos pelos artigos 49.º ou 63.º TFUE à sociedade que distribui o dividendo?

3) Se a resposta à primeira ou à segunda questão for de que o direito da União confere direitos ao acionista ou de que este pode invocar o direito da União, quais as exigências impostas pelo direito da União relativamente às vias de recurso ao dispor do acionista ao abrigo do direito interno?

4) É relevante para a resposta do Tribunal de Justiça às questões anteriores que:

a) o acionista não esteja sujeito ao imposto sobre o rendimento no Estado-Membro relativamente aos dividendos recebidos, com a consequência de que, no caso de uma distribuição efetuada por uma sociedade residente fora do âmbito do referido regime, o crédito de imposto a que o acionista tem direito ao abrigo do direito interno pode resultar no pagamento desse crédito ao acionista pelo Estado-Membro;

b) o órgão jurisdicional nacional tenha decidido que a violação do direito da União pela legislação nacional em causa não era suficientemente grave para desencadear a responsabilidade civil extracontratual do Estado-Membro a favor da sociedade que distribui os dividendos, nos termos dos princípios estabelecidos no acórdão [de 5 de março de 2005, *Brasserie du pêcheur e Factortame* (C-46/93 e C-48/93, EU:C:1996:79)]; ou que

c) em alguns casos, mas não em todos, a sociedade que distribui os dividendos ao abrigo do referido regime possa ter aumentado o montante das distribuições efetuadas a todos os acionistas, a fim de pagar uma quantia em dinheiro equivalente à que um acionista isento teria obtido se lhe tivessem sido pagos dividendos fora do regime?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

28 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 49.º e 63.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que conferem direitos a um acionista beneficiário de dividendos qualificados de FID, que reside no mesmo Estado-Membro que a sociedade que distribui os referidos dividendos, atendendo designadamente ao acórdão de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774).

29 A título preliminar, há que salientar que, segundo a decisão de reenvio, o BT Pension Scheme detinha, durante o período em causa no processo principal, menos de 5% do capital social das empresas nas quais investira e tinha com as mesmas uma relação de simples acionista.

30 Resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que a aquisição de títulos no mercado de capitais, efetuada com a única finalidade de realizar uma aplicação financeira sem intenção de influenciar a gestão e o controlo da empresa, é abrangida, em princípio, pelo âmbito de aplicação do artigo 63.º TFUE, e não pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE, sendo este apenas aplicável às participações que permitem exercer uma influência certa sobre as decisões de uma sociedade e determinar as respetivas atividades (v., neste sentido, acórdão de 13 de novembro de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, n.os 91 e 92 e jurisprudência referida).

31 No caso vertente, uma vez que as participações do BT Pension Scheme nas sociedades nas quais investira não lhe permitiam exercer essa influência, a questão do órgão jurisdicional de reenvio deve ser apreciada apenas à luz do artigo 63.º TFUE.

32 Quanto à questão, assim precisada, de saber se o artigo 63.º TFUE confere, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, direitos a um acionista

beneficiário de dividendos qualificados de FID, há que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o artigo 63.º, n.º 1, TFUE proíbe, em termos gerais, restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros e entre os Estados-Membros e países terceiros (v., neste sentido, acórdão de 28 de setembro de 2006, Comissão/Países Baixos, C-282/04 e C-283/04, EU:C:2006:608, n.º 18 e jurisprudência referida).

33 No que se refere, em especial, à regulamentação nacional em causa no processo principal, o Tribunal de Justiça já declarou, no n.º 173 do acórdão de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), que o artigo 63.º TFUE se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que, ao mesmo tempo que isenta do pagamento do ACT as sociedades residentes que distribuem aos seus acionistas dividendos provenientes de dividendos de origem nacional, concede às sociedades residentes que distribuem aos seus acionistas dividendos provenientes de dividendos de origem estrangeira a faculdade de optarem por um regime que lhes permite recuperar o ACT pago, mas, designadamente, não concede um crédito de imposto aos seus acionistas, ao passo que estes o teriam recebido no caso de uma distribuição efetuada por uma sociedade residente com base em dividendos de origem nacional.

34 Assim, o Tribunal de Justiça considerou, em especial, que, na medida em que o sistema fiscal do Reino Unido, incluindo o regime FID, privava os acionistas que recebiam dividendos do seu direito a um crédito de imposto nos casos em que esses dividendos eram provenientes de lucros de origem estrangeira de uma sociedade residente – contrariamente ao que se encontrava previsto no caso de dividendos provenientes de lucros de origem nacional de uma sociedade residente –, este sistema estabelecia uma restrição à livre circulação de capitais, na aceção do artigo 63.º TFUE.

35 No caso vertente, os Trustees receberam dividendos qualificados de FID, sem, contudo, terem tido direito a um crédito de imposto relativo aos referidos dividendos.

36 Essa inexistência de crédito de imposto a favor dos acionistas que não estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento relativamente a dividendos, como os Trustees, é suscetível de dissuadir esses acionistas de investir no capital de sociedades residentes do Reino Unido, que recebem dividendos de sociedades residentes fora do Reino Unido, em benefício de investimentos em sociedades residentes do Reino Unido que recebem dividendos de outras sociedades residentes nesse mesmo Estado (v., por analogia, acórdão de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, n.º 166).

37 Daqui decorre que a situação dos Trustees se insere no tratamento referido no n.º 173 do acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), ao qual o artigo 63.º TFUE se opõe. Assim, estes podem invocar o referido artigo para afastar uma disposição nacional, como a section 246C do ICTA, que os priva de um crédito de imposto.

38 Os Commissioners, perante o órgão jurisdicional de reenvio, bem como o Governo do Reino Unido, perante o Tribunal de Justiça, alegam todavia que os Trustees não podem invocar o artigo 63.º TFUE para afastar a aplicação da section 246C do ICTA, pelo facto de o investimento de capitais por parte destes em sociedades residentes no Reino Unido, que estão sujeitas ao regime FID, não implicar qualquer movimento de capitais entre os Estados-Membros, na aceção da nomenclatura que figura no anexo I da Diretiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de junho de 1988, para a execução do artigo [63.º TFUE] (JO 1988, L 178, p. 5), estabelecida para orientar a interpretação desse artigo.

39 A este respeito, cabe recordar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma regulamentação nacional indistintamente aplicável aos nacionais de todos os Estados-Membros

só é, regra geral, suscetível de estar abrangida pelas disposições do Tratado FUE em matéria de livre circulação de capitais na medida em que seja aplicável a situações que tenham uma ligação com as trocas entre os Estados-Membros (v., neste sentido, acórdão de 5 de março de 2002, Reisch e o., C-515/99, C-519/99 a C-524/99 e C-526/99 a C-540/99, EU:C:2002:135, n.º 24).

40 Com efeito, as disposições do Tratado FUE em matéria de livre circulação de capitais não são aplicáveis a uma situação em que todos os elementos estejam confinados a um único Estado-Membro (acórdão de 20 de março de 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, n.º 42).

41 Ora, não se afigura que a legislação em causa no processo principal diga apenas respeito a situações que não têm qualquer relação com as trocas entre Estados-Membros, ou que os elementos pertinentes que caracterizam o processo principal se limitem unicamente ao interior do Reino Unido.

42 Pelo contrário, o tratamento fiscal desfavorável de determinados acionistas que recebem dividendos qualificados de FID, a saber, a inexistência de crédito de imposto prevista na section 246C do ICTA, deve-se precisamente ao facto de esses dividendos serem provenientes de lucros que a sociedade distribuidora recebeu de uma sociedade não residente do Reino Unido, ao passo que no caso de dividendos provenientes de lucros recebidos por uma sociedade residente no Reino Unido, sendo tudo o resto igual, esses acionistas beneficiários teriam tido direito a esse crédito de imposto.

43 O Governo do Reino Unido alega que essa restrição é, em todo o caso, autorizada, uma vez que se justifica pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal nacional. Todavia, basta salientar, a este respeito, que resulta designadamente do n.º 163 do acórdão de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), que a restrição ao artigo 63.º TFUE verificada nesse acórdão não podia, segundo o Tribunal de Justiça, ser justificada pela necessidade de preservar a coerência do regime fiscal em causa. Como salientou o advogado-geral no n.º 66 das suas conclusões, os argumentos invocados por este governo ao longo do presente processo são essencialmente idênticos aos que foram rejeitados pelo Tribunal de Justiça no âmbito deste último processo. Por conseguinte, não podem justificar, no caso vertente, a restrição ao artigo 63.º TFUE declarada no n.º 36 do presente acórdão.

44 Nestas circunstâncias, cabe responder à primeira questão que o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que confere, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, direitos a um acionista beneficiário de dividendos qualificados de FID.

Quanto à segunda questão

45 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda questão.

Quanto à terceira questão

46 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se e, nos casos aplicáveis, em que medida exige o direito da União que o direito nacional de um Estado-Membro preveja vias de recurso ao dispor dos acionistas que, numa situação como a que está em causa no processo principal, receberam dividendos qualificados de FID sem contudo terem obtido um crédito de imposto relativo aos referidos dividendos, a fim de permitir a esses acionistas invocar os direitos que o artigo 63.º TFUE lhes confere.

47 Cabe salientar, em primeiro lugar, que incumbe aos Estados-Membros, designadamente

por força do princípio da cooperação leal, enunciado no artigo 4.º, n.º 3, primeiro parágrafo, TUE, assegurar, no respetivo território, a aplicação e o respeito do direito da União e que, por força do artigo 4.º, n.º 3, segundo parágrafo, TUE, os Estados-Membros adotam todas as medidas gerais ou específicas adequadas para garantir a execução das obrigações decorrentes dos Tratados ou resultantes dos atos das instituições da União. Por outro lado, o artigo 19.º, n.º 1, segundo parágrafo, TUE impõe aos Estados-Membros que estabeleçam as vias de recurso necessárias para assegurar uma tutela jurisdicional efetiva nos domínios abrangidos pelo direito da União.

48 Em conformidade com a resposta dada à primeira questão, o artigo 63.º TFUE confere, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, aos acionistas beneficiários de dividendos qualificados de FID, o direito a que os referidos dividendos recebam o mesmo tratamento fiscal que o reservado, no que a estes diz respeito, aos dividendos provenientes dos rendimentos que a sociedade distribuidora residente no Reino Unido recebeu de uma sociedade que também reside nesse Estado.

49 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o artigo 63.º TFUE pode ser invocado perante o juiz nacional e conduzir à inaplicabilidade das regras nacionais que lhe são contrárias (v., neste sentido, acórdãos de 14 de dezembro de 1995, Sanz de Lera e o., C-163/94, C-165/94 e C-250/94, EU:C:1995:451, n.º 48, e de 18 de dezembro de 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, n.º 27).

50 Também é jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que o direito de obter o reembolso dos impostos cobrados por um Estado-Membro em violação das regras de direito da União é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos sujeitos passivos pelas disposições do direito da União, conforme interpretadas pelo Tribunal de Justiça. O Estado-Membro é assim, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito da União (v., neste sentido, acórdãos de 9 de novembro de 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, n.º 12; de 14 de janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.º 20; e de 6 de setembro de 2011, Lady & Kid e o., C-398/09, EU:C:2011:540, n.º 17).

51 Ora, segundo o Governo do Reino Unido, esse direito de obter o reembolso dos impostos indevidamente cobrados não existe no caso vertente, tendo em conta que, uma vez que não estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento relativamente a dividendos, os Trustees não pagaram qualquer imposto a título dos dividendos aos quais os créditos de imposto reclamados se referem.

52 Contudo, cabe recordar que o direito ao reembolso, na aceção da jurisprudência mencionada no n.º 50 do presente acórdão, visa não só os montantes pagos ao Estado-Membro a título dos impostos ilegais mas também de todos os montantes retidos cujo reembolso é indispensável ao restabelecimento da igualdade de tratamento exigida pelas disposições do Tratado FUE relativas às liberdades de circulação (v., por analogia, acórdãos de 8 de março de 2001, Metallgesellschaft e o., C-397/98 e C-410/98, EU:C:2001:134, n.º 87; de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, n.º 205; e de 19 de julho de 2012, Littlewoods Retail e o., C-591/10, EU:C:2012:478, n.º 25), incluindo, por conseguinte, os montantes devidos ao particular a título de um crédito de imposto de que este foi privado por força de uma legislação nacional à qual o direito da União se opõe.

53 Assim, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, os acionistas que não estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento relativamente a dividendos, que receberam dividendos qualificados de FID sem contudo terem obtido um crédito de imposto relativo aos referidos dividendos, como os Trustees, têm direito ao pagamento do crédito de imposto do qual foram indevidamente privados por força da legislação nacional incompatível com o artigo 63.º

TFUE.

54 Em segundo lugar, há que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, tanto as autoridades administrativas como os órgãos jurisdicionais nacionais encarregados de aplicar, no âmbito das respetivas competências, as disposições do direito da União têm a obrigação de garantir a plena eficácia dessas disposições e de não aplicar, se necessário pela sua própria autoridade, qualquer disposição nacional contrária, sem pedir nem aguardar pela eliminação prévia dessa disposição nacional por via legislativa ou por qualquer outro procedimento constitucional (v., neste sentido, relativamente às autoridades administrativas, acórdãos de 22 de junho de 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, n.º 31, e de 29 de abril de 1999, Ciola, C-224/97, EU:C:1999:212, n.os 26 e 30, e, relativamente aos órgãos jurisdicionais, acórdãos de 9 de março de 1978, Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49, n.º 24, e de 5 de julho de 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, n.º 34).

55 Por outro lado, essa obrigação não impede que os órgãos jurisdicionais nacionais competentes apliquem, de entre os diversos procedimentos da ordem jurídica interna, os que são apropriados para salvaguardar os direitos individuais conferidos pelo direito da União (v., neste sentido, acórdãos de 22 de outubro de 1998, IN. CO. GE.'90 e o., C-10/97 a C-22/97, EU:C:1998:498, n.º 21, e de 19 de julho de 2012, Littlewoods Retail e o., C-591/10, EU:C:2012:478, n.º 33).

56 Daqui decorre que, numa ação intentada pelos acionistas que não são sujeitos passivos beneficiários de dividendos qualificados de FID, com vista a obter o pagamento do montante do crédito de imposto de que foram indevidamente privados pela legislação nacional em causa no processo principal, o juiz nacional está, em princípio, obrigado a afastar a aplicação das disposições dessa legislação que estão na origem do tratamento contrário ao artigo 63.º TFUE, a fim de garantir o efeito pleno do direito da União.

57 Por último, no que se refere às modalidades processuais dessa ação, não compete ao Tribunal de Justiça qualificar juridicamente o recurso interposto pelos Trustees no órgão jurisdicional de reenvio, cabendo a estes precisar a natureza e o fundamento da sua ação, sob fiscalização do órgão jurisdicional de reenvio. Não obstante, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que os particulares devem dispor de uma tutela jurisdicional efetiva que lhes permita obter o pagamento do crédito de imposto do qual foram indevidamente privados (v., por analogia, acórdão de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, n.os 201 e 220).

58 Deste modo, embora, na falta de regulamentação da União em matéria de pagamento de créditos de imposto dos quais os titulares foram indevidamente privados, caiba à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro regular as modalidades processuais das ações judiciais destinadas a assegurar a proteção dos direitos que decorrem para os cidadãos do direito da União, essas modalidades não devem ser, em conformidade com o princípio da equivalência, menos favoráveis do que as relativas às ações análogas de natureza interna (v., neste sentido, acórdãos de 16 de dezembro de 1976, Rewe-Zentralfinanz e Rewe-Zentral, 33/76, EU:C:1976:188, n.º 5; de 8 de março de 2001, Metallgesellschaft e o., C-397/98 e C-410/98, EU:C:2001:134, n.º 85; de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, n.º 203; e de 6 de outubro de 2015, Târzia, C-69/14, EU:C:2015:662, n.os 26 e 27).

59 Além disso, em aplicação do princípio da efetividade, os Estados-Membros têm a responsabilidade de assegurar, casuisticamente, uma proteção efetiva dos direitos conferidos pelo direito da União e, em especial, garantir o respeito do direito a um recurso efetivo e ao acesso a um tribunal imparcial, consagrado no artigo 47.º, n.º 1, da Carta dos Direitos

Fundamentais da União Europeia (v., neste sentido, acórdãos de 15 de setembro de 2016, *Star Storage e o.*, C-439/14 e C-488/14, EU:C:2016:688, n.º 46; de 8 de novembro de 2016, *Lesoochranárske zoskupenie VLK*, C-243/15, EU:C:2016:838, n.º 65; e de 16 de maio de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, n.º 44).

60 No caso vertente, cabe designadamente ao órgão jurisdicional de reenvio, por um lado, garantir que os acionistas que não estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento relativamente a dividendos provenientes de dividendos de origem estrangeira e qualificados de FID, como os Trustees, disponham de uma via de recurso suscetível de assegurar o pagamento de um crédito de imposto relativo aos referidos dividendos, do qual os titulares foram indevidamente privados, segundo modalidades que não sejam menos favoráveis do que as que dizem respeito a uma ação que tem por objeto o pagamento de um crédito de imposto desse tipo, ou de uma vantagem fiscal comparável, numa situação em que a administração fiscal privou indevidamente os titulares desse crédito de imposto ou dessa vantagem fiscal no contexto de uma distribuição de dividendos provenientes de dividendos recebidos de uma sociedade residente no Reino Unido. Por outro lado, esse órgão jurisdicional deve assegurar-se de que essa via de recurso permite garantir a proteção dos direitos conferidos pelo artigo 63.º TFUE a esses acionistas de maneira efetiva.

61 Por conseguinte, há que responder à terceira questão que o direito da União exige que o direito nacional de um Estado-Membro preveja vias de recurso ao dispor dos acionistas que, numa situação como a que está em causa no processo principal, receberam dividendos qualificados de FID sem contudo terem obtido um crédito de imposto relativo aos referidos dividendos, a fim de permitir a esses acionistas invocar os direitos que o artigo 63.º TFUE lhes confere. A este respeito, o órgão jurisdicional nacional competente deve garantir que os acionistas que não estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento relativamente a dividendos provenientes de dividendos de origem estrangeira e qualificados de FID, como os Trustees, disponham de uma via de recurso que, por um lado, seja suscetível de assegurar o pagamento de um crédito de imposto relativo aos referidos dividendos, do qual os titulares foram indevidamente privados, segundo modalidades que não sejam menos favoráveis do que as que dizem respeito a uma ação que tem por objeto o pagamento de um crédito de imposto, ou de uma vantagem fiscal comparável, numa situação em que a administração fiscal privou indevidamente os titulares desse crédito de imposto ou dessa vantagem fiscal no contexto de uma distribuição de dividendos provenientes de dividendos recebidos de uma sociedade residente no Reino Unido e, por outro, permita garantir a proteção dos direitos conferidos pelo artigo 63.º TFUE a esses acionistas de maneira efetiva.

Quanto à quarta questão, alínea a)

62 Com a sua quarta questão, alínea a), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, qual é a eventual relevância, quanto às respostas a dar às três primeiras questões prejudiciais, do facto de os Trustees não estarem sujeitos ao imposto sobre os rendimentos no Reino Unido a título dos dividendos que recebem.

63 A este respeito, há que recordar que a violação do artigo 63.º TFUE, conforme declarada pelo Tribunal de Justiça no n.º 173 do acórdão de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), reside, designadamente, na diferença de tratamento dos dividendos recebidos por um acionista, como os Trustees, consoante esses dividendos sejam provenientes de dividendos de origem estrangeira e qualificados de FID ou sejam provenientes de dividendos de origem nacional e não qualificados de FID.

64 Como salientou em substância o advogado-geral no n.º 88 das suas conclusões, na medida em que o respeito do artigo 63.º TFUE implica simplesmente a supressão do tratamento fiscal diferenciado entre estas duas categorias de dividendos recebidos por acionistas, como os Trustees, a questão de saber se o acionista beneficiário de dividendos qualificados de FID está,

ou não, sujeito ao imposto sobre os rendimentos a título desses dividendos não se afigura pertinente.

65 Como tal, cabe responder à quarta questão, alínea a), que o facto de os Trustees não estarem sujeitos ao imposto sobre o rendimento relativamente a dividendos que recebem não é suscetível de alterar as respostas dadas às três primeiras questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

Quanto à quarta questão, alínea b)

66 Com a sua quarta questão, alínea b), o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre a eventual incidência, quanto às respostas a dar às três primeiras questões prejudiciais, do facto de a violação do direito da União em causa não ser, segundo o mesmo, suficientemente grave para desencadear a responsabilidade extracontratual do Estado? Membro em causa a favor da sociedade que distribui os dividendos qualificados de FID, nos termos dos princípios estabelecidos no acórdão de 5 de março de 2005, *Brasserie du pêcheur e Factortame* (C-46/93 e C-48/93, EU:C:1996:79).

67 No caso vertente, resulta da decisão de reenvio que a ação de responsabilidade extracontratual pelas violações do artigo 63.º TFUE foi intentada contra o Reino Unido por sociedades que distribuem dividendos, e não pelos Trustees.

68 A este respeito, cabe observar, como salientou o advogado-geral no n.º 91 das suas conclusões, que os direitos conferidos aos acionistas em causa pelo artigo 63.º TFUE são, em todo o caso, independentes dos conferidos às sociedades que distribuem os dividendos.

69 Nestas circunstâncias, há que responder à quarta questão, alínea b), que, mesmo que a violação do direito da União em causa no processo principal não seja, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, suficientemente grave para desencadear a responsabilidade extracontratual do Estado? Membro em causa a favor da sociedade que distribui os dividendos qualificados de FID, nos termos dos princípios estabelecidos no acórdão de 5 de março de 2005, *Brasserie du pêcheur e Factortame* (C-46/93 e C-48/93, EU:C:1996:79), esta circunstância não é suscetível de alterar as respostas dadas às três primeiras questões prejudiciais.

Quanto à quarta questão, alínea c)

70 Com a sua quarta questão, alínea c), o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre a eventual incidência, quanto às respostas a dar às três primeiras questões prejudiciais, do facto de ser possível que, em determinados casos, o acionista que recebeu dividendos qualificados de FID tenha obtido um montante de dividendos aumentado da parte da sociedade distribuidora, a fim de colmatar a inexistência de crédito de imposto a favor desse acionista.

71 É certo que, no n.º 207 do acórdão de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), o Tribunal de Justiça considerou, designadamente, que as sociedades residentes que optaram pelo regime FID não podiam, com base no direito da União, invocar o prejuízo que alegavam ter sofrido pelo facto de se terem visto obrigadas a aumentar o montante dos seus dividendos para compensar a perda do crédito de imposto por parte dos acionistas, uma vez que esses aumentos do montante dos dividendos se baseavam em decisões tomadas pelas referidas sociedades distribuidoras e não constituíam, quanto às mesmas, uma consequência inevitável da recusa do Reino Unido em conceder aos referidos acionistas um tratamento equivalente àquele de que beneficiavam os acionistas beneficiários de uma distribuição baseada em dividendos de origem nacional.

72 Todavia, a situação dos acionistas que receberam dividendos qualificados de FID e a inexistência de crédito de imposto a seu favor a título desses dividendos não resultam de uma decisão sua, mas da legislação em vigor no Reino Unido no momento do exercício fiscal pertinente.

73 Daqui decorre que, contrariamente à posição defendida pelo Governo do Reino Unido, a circunstância de uma sociedade que distribui dividendos qualificados de FID ter, ou não, aumentado o montante do dividendo pago a esses acionistas não é suscetível de levar a uma «dupla recuperação» por parte dos Trustees.

74 Por outro lado, um eventual aumento do montante dos dividendos, qualificados de FID, distribuídos por uma sociedade residente no Reino Unido a fim de obviar à inexistência de crédito de imposto a favor do acionista beneficiário dos referidos dividendos, não pode levar a uma dupla recuperação dos créditos de imposto devidos a esse acionista, uma vez que referida distribuição de dividendos por essa sociedade não pode ser equiparada à concessão de um crédito de imposto pela administração fiscal. Com efeito, essa distribuição de benefícios por uma sociedade ao seu acionista representa apenas um ato entre a sociedade e o seu acionista, que não é suscetível de afetar os direitos e obrigações da administração fiscal para com o referido acionista.

75 Nestas circunstâncias, cabe responder à quarta questão, alínea c), que a circunstância de uma sociedade residente no Reino Unido ter distribuído um montante aumentado de dividendos, qualificados de FID, para obviar à inexistência de crédito de imposto a favor do acionista beneficiário, não é suscetível de alterar as respostas dadas às três primeiras questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

76 Atendendo a todas as considerações precedentes, há que responder à quarta questão que nem a circunstância de os Trustees não estarem sujeitos ao imposto sobre o rendimento relativamente aos dividendos que recebem, nem a circunstância de a violação do direito da União em causa não ser, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, suficientemente grave para desencadear a responsabilidade extracontratual do Estado?Membro em causa a favor da sociedade que distribui os dividendos qualificados de FID, nos termos dos princípios estabelecidos no acórdão de 5 de março de 2005, Brasserie du pêcheur e Factortame (C-46/93 e C-48/93, EU:C:1996:79), nem a circunstância de uma sociedade residente no Reino Unido ter distribuído um montante aumentado de dividendos, qualificados de FID, para obviar à inexistência de crédito de imposto a favor do acionista beneficiário, são suscetíveis de alterar as respostas dadas às outras questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

Quanto às despesas

77 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 efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) **O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, confere direitos a um acionista beneficiário de dividendos qualificados de «dividendos de rendimentos estrangeiros»***{foreign income dividend}*.

2) **O direito da União exige que o direito nacional de um Estado-Membro preveja vias de recurso ao dispor dos acionistas que, numa situação como a que está em causa no processo principal, receberam dividendos qualificados de «dividendos de rendimentos**

estrangeiros» sem contudo terem obtido um crédito de imposto relativo aos referidos dividendos, a fim de permitir a esses acionistas invocar os direitos que o artigo 63.º TFUE lhes confere. A este respeito, o órgão jurisdicional nacional competente deve garantir que os acionistas que não estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento relativamente a dividendos provenientes de dividendos de origem estrangeira e qualificados de «dividendos de rendimentos estrangeiros», como The Trustees of the BT Pension Scheme, disponham de uma via de recurso que, por um lado, seja suscetível de assegurar o pagamento de um crédito de imposto relativo aos referidos dividendos, do qual os titulares foram indevidamente privados, segundo modalidades que não sejam menos favoráveis do que as que dizem respeito a uma ação que tem por objeto o pagamento de um crédito de imposto, ou de uma vantagem fiscal comparável, numa situação em que a administração fiscal privou indevidamente os titulares desse crédito de imposto ou dessa vantagem fiscal no contexto de uma distribuição de dividendos provenientes de dividendos recebidos de uma sociedade residente no Reino Unido e, por outro, permita garantir a proteção dos direitos conferidos pelo artigo 63.º TFUE a esses acionistas de maneira efetiva.

3) Nem a circunstância de The Trustees of the BT Pension Scheme não estarem sujeitos ao imposto sobre o rendimento relativamente aos dividendos que recebem, nem a circunstância de a violação do direito da União em causa não ser, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, suficientemente grave para desencadear a responsabilidade extracontratual do Estado? Membro em causa a favor da sociedade que distribui os dividendos qualificados de «dividendos de rendimentos estrangeiros», nos termos dos princípios estabelecidos no acórdão de 5 de março de 2005, Brasserie du pêcheur e Factortame (C-46/93 e C-48/93, EU:C:1996:79), nem a circunstância de uma sociedade residente no Reino Unido ter distribuído um montante aumentado de dividendos, qualificados de «dividendos de rendimentos estrangeiros», para obviar à inexistência de crédito de imposto a favor do acionista beneficiário, são suscetíveis de alterar as respostas dadas às outras questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

Assinaturas

* Língua do processo: inglês.