



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

24 novembre 2016*

«Rinvio pregiudiziale — Libera circolazione dei capitali — Articoli da 63 a 65 TFUE — Accordo di associazione CE-Tunisia — Articoli 31, 34 e 89 — Accordo di associazione CE-Libano — Articoli 31, 33 e 85 — Imposta sul reddito delle persone giuridiche — Dividendi percepiti da una società stabilita nello Stato membro della società beneficiaria — Dividendi percepiti da una società stabilita in uno Stato terzo parte all'accordo di associazione — Differenza di trattamento — Restrizione — Giustificazione — Efficacia dei controlli fiscali — Possibilità di invocare l'articolo 64 TFUE in presenza degli accordi di associazione CE-Tunisia e CE-Libano»

Nella causa C-464/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunale tributario di Lisbona, Portogallo), con decisione del 25 giugno 2014, pervenuta in cancelleria l'8 ottobre 2014, nel procedimento

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA

contro

Fazenda Pública

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da J.L. da Cruz Vilaça, presidente di sezione, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (relatore) e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 18 novembre 2015,

considerate le osservazioni presentate:

- per la SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA, da R. Reigada Pereira e R. Camacho Palma, advogados;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, M. Rebelo e J. Martins da Silva, in qualità di agenti;
- per il governo greco, da K. Nasopoulou, in qualità di agente;

* Lingua processuale: il portoghese.

— per il governo svedese, da A. Falk C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, E. Karlsson e L. Swedenborg, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da G. Braga da Cruz e W. Roels, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 gennaio 2016,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 63 e 64 TFUE, degli articoli 31, 34 e 89 dell'accordo euromediterraneo che istituisce un'associazione tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Repubblica tunisina, dall'altra, firmato a Bruxelles il 17 luglio 1995 e approvato a nome della Comunità europea e della Comunità europea del carbone e dell'acciaio con la decisione 98/238/CE, CECA del Consiglio e della Commissione, del 26 gennaio 1998 (GU 1998, L 97, pag. 1; in prosieguo: l'«accordo CE-Tunisia»), nonché degli articoli 31, 33 e 85 dell'accordo euromediterraneo che istituisce un'associazione tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Repubblica libanese, dall'altra, firmato a Lussemburgo il 17 giugno 2002 e approvato a nome della Comunità europea con la decisione 2006/356/CE del Consiglio, del 14 febbraio 2006 (GU 2006, L 143, pag. 1; in prosieguo: l'«accordo CE-Libano»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (in prosieguo: la «SECIL») e la Fazenda Pública (Erario, Portogallo) in merito al trattamento fiscale riservato, per l'esercizio fiscale 2009, a dividendi distribuiti alla SECIL da due società con sede, rispettivamente, in Tunisia e in Libano.

Contesto normativo

Accordo CE-Tunisia

- 3 L'articolo 31 dell'accordo CE-Tunisia, contenuto nel titolo III di quest'ultimo, rubricato «Diritto di stabilimento e servizi», è così formulato:

«1. Le parti convengono di estendere il campo di applicazione dell'accordo per comprendere il diritto di stabilimento delle società di una parte sul territorio dell'altra e la liberalizzazione della prestazione di servizi ad opera delle società di una parte a favore di destinatari dei servizi situati nell'altra parte.

2. Il Consiglio di associazione formula le raccomandazioni necessarie per il conseguimento dell'obiettivo di cui al paragrafo 1.

Nel formulare dette raccomandazioni, il Consiglio di associazione tiene conto delle esperienze maturate applicando il reciproco riconoscimento del trattamento della nazione più favorita e i rispettivi obblighi delle parti conformemente all'Accordo generale sugli scambi di servizi allegato all'accordo che istituisce l'OMC, in appresso denominato GATS, in particolare quelle di cui all'articolo V di tale accordo.

3. Il perseguimento di detto obiettivo costituirà oggetto di un primo esame da parte del Consiglio di associazione entro cinque anni a decorrere dall'entrata in vigore dell'accordo».

- 4 Ai sensi dell'articolo 34 di tale accordo, contenuto nel capitolo I di quest'ultimo, intitolato «Pagamenti correnti e movimento di capitali», del titolo IV dello stesso, rubricato «Pagamenti, capitali, concorrenza e altre disposizioni economiche»:

«1. Per quanto riguarda le operazioni in conto capitale, a decorrere dall'entrata in vigore del presente accordo la Comunità e la Tunisia garantiscono la libera circolazione dei capitali relativi ad investimenti diretti in Tunisia effettuati da società costituite secondo la normativa in vigore, nonché la liquidazione e il rimpatrio dei profitti di detti investimenti e di qualsiasi beneficio che ne derivi.

2. Le parti si consultano reciprocamente per facilitare il movimento dei capitali tra la Comunità e la Tunisia e per liberalizzarlo integralmente quando ricorreranno le necessarie condizioni».

- 5 L'articolo 89 dello stesso accordo, figurante nel titolo VIII di quest'ultimo, rubricato «Disposizioni istituzionali, generali e finali», così dispone:

«Nessuna disposizione dell'accordo avrà come effetto:

- di ampliare i benefici in campo fiscale concessi da una delle parti in qualsiasi accordo o intesa internazionale al cui rispetto detta parte sia tenuta;
- di impedire l'adozione o l'applicazione, ad opera di una delle parti, di qualsiasi misura destinata a evitare la frode o l'evasione fiscale;
- di ostacolare il diritto di una parte di applicare le disposizioni pertinenti della sua legislazione fiscale ai contribuenti che non si trovano in una situazione identica per quanto riguarda la loro residenza».

Accordo CE-Libano

- 6 Ai sensi dell'articolo 31 dell'accordo CE-Libano, figurante nel capitolo 1 di quest'ultimo, intitolato «Pagamenti correnti e movimenti di capitali», del titolo IV del medesimo, rubricato «Pagamenti, capitali, concorrenza e altre disposizioni economiche»:

«Nel quadro del presente accordo, e fatti salvi gli articoli 33 e 34, la Comunità, da una parte, e il Libano, dall'altra, evitano qualsiasi restrizione alla circolazione dei capitali tra di essi e qualsiasi discriminazione basata sulla nazionalità o sul luogo di residenza dei loro cittadini oppure sul luogo nel quale viene investito il capitale».

- 7 L'articolo 33 di detto accordo, contenuto nel medesimo capitolo di quest'ultimo, è così formulato:

«1. Nel rispetto delle altre disposizioni del presente accordo e degli altri obblighi internazionali della Comunità e del Libano, le disposizioni degli articoli 31 e 32 lasciano impregiudicata l'applicazione di eventuali restrizioni esistenti tra le parti alla data di entrata in vigore del presente accordo, per quanto riguarda i movimenti di capitali legati agli investimenti diretti, anche in campo immobiliare, allo stabilimento, alla prestazione di servizi finanziari o all'ammissione dei titoli nei mercati finanziari.

2. Tali restrizioni non riguardano tuttavia il trasferimento all'estero di investimenti effettuati in Libano da persone residenti nella Comunità o nella Comunità da persone residenti in Libano e degli utili derivanti da tali investimenti».

- 8 L'articolo 85 del medesimo accordo, figurante nel titolo VIII di quest'ultimo, rubricato «Disposizioni istituzionali, generali e finali», così dispone:

«Per quanto riguarda le imposte dirette, nessuna disposizione del presente accordo avrà l'effetto:

- a) di ampliare i benefici in campo fiscale concessi da una delle parti in qualsiasi accordo o intesa internazionale al cui rispetto detta parte sia tenuta;
- b) di impedire l'adozione o l'applicazione, ad opera di una delle parti, di qualsiasi misura destinata a evitare la frode o l'evasione fiscale;
- c) di ostacolare il diritto di una parte di applicare le disposizioni pertinenti della sua legislazione fiscale ai contribuenti che non si trovano in una situazione identica, in particolare per quanto riguarda la loro residenza».

Diritto portoghese

- 9 L'articolo 46 del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (codice dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche), approvato con Decreto-Lei n. 442-B/88 (decreto del governo n. 442-B/88), del 30 novembre 1988 (*Diário da República* I, serie I-A, n. 277, del 30 novembre 1988), nella versione vigente nel 2009 (in prosieguo: il «CIRC»), rubricato «Eliminazione della doppia imposizione economica degli utili distribuiti», disponeva quanto segue:

«1. Nell'ambito della determinazione dell'utile imponibile delle società commerciali o civili di forma commerciale, delle cooperative e delle imprese pubbliche, aventi sede o direzione effettiva nel territorio portoghese, sono dedotti i redditi, inclusi nella base imponibile, corrispondenti a utili distribuiti, a condizione che siano soddisfatti i requisiti seguenti:

- a) che la società che distribuisce gli utili abbia sede o direzione effettiva nello stesso territorio e sia soggetta, e non esente, all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ovvero sia soggetta all'imposta di cui all'articolo 7;
- b) che il soggetto beneficiario non rientri nel regime di trasparenza fiscale di cui all'articolo 6;
- c) che il soggetto beneficiario detenga una partecipazione diretta nel capitale della società che distribuisce gli utili non inferiore al 10% o dal valore di acquisizione non inferiore ad EUR 20 000 000 e che il medesimo soggetto ne sia rimasto titolare, in modo ininterrotto, nel corso dell'anno precedente alla data di messa a disposizione degli utili ovvero, se ne è rimasto titolare per un periodo inferiore, purché la partecipazione sia mantenuta per il tempo necessario a completare tale periodo.

(...)

5. Quanto disposto al paragrafo 1 vale anche nell'ipotesi di un soggetto residente nel territorio portoghese che detenga una partecipazione, nei termini e alle condizioni previsti da tale disposizione, nel capitale di un soggetto residente in un altro Stato membro dell'Unione europea, a condizione che entrambi i soggetti soddisfino i requisiti di cui all'articolo 2 della direttiva 90/435/CEE [del Consiglio], del 23 luglio 1990[, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GU 1990, L 225, pag. 6)].

(...)

8. La deduzione di cui al paragrafo 1 è limitata al 50% dei redditi inclusi nell'utile imponibile corrispondenti a:

- a) utili distribuiti, ove non sia soddisfatto alcun requisito tra quelli indicati alle lettere b) e c) dello stesso paragrafo, nonché i redditi che l'associato percepisce dall'associazione alla quota, a condizione che ricorra, in un caso o nell'altro, la condizione di cui alla lettera a) del paragrafo 1;
- b) utili distribuiti da un soggetto residente in un altro Stato membro dell'Unione europea ove esso soddisfi le condizioni di cui all'articolo 2 della [direttiva 90/435] e non ricorra alcun requisito tra quelli previsti alla lettera c) del paragrafo 1.

9. Se la condizione relativa alla partecipazione minima detenuta, di cui al paragrafo 1, non sia soddisfatta prima della scadenza del termine di un anno ivi previsto, la deduzione dev'essere rettificata conformemente al paragrafo precedente, o annullata, salvo il riconoscimento dell'eventuale credito d'imposta per doppia imposizione internazionale, conformemente all'articolo 85, rispettivamente.

(...)

11. La deduzione di cui al paragrafo 1 è ridotta del 50% qualora i redditi derivino da utili che non sono stati effettivamente tassati, tranne quando il beneficiario è una società di gestione di partecipazioni sociali.

12. Ai fini del paragrafo 5 e del paragrafo 8, lettera b), il soggetto passivo deve provare che il soggetto presso il quale si possiede una partecipazione e, nell'ipotesi del paragrafo 6, il soggetto beneficiario soddisfano le condizioni previste dall'articolo 2 della [direttiva 90/435], mediante dichiarazione confermata e autenticata dalle autorità tributarie competenti dello Stato membro dell'Unione europea di residenza».

10 Per quanto riguarda i benefici fiscali all'investimento, risultanti da un contratto concluso tra lo Stato portoghese e il soggetto interessato, l'Estatuto dos Benefícios Fiscais (statuto dei vantaggi fiscali), nella versione vigente nel 2009 (in prosieguo: l'«EBF»), all'articolo 41, paragrafo 5, lettera b), così prevedeva:

«5. Ai promotori dei progetti di investimento di cui al paragrafo precedente possono essere concessi i seguenti benefici fiscali:

(...)

- b) eliminazione della doppia imposizione economica secondo i termini e alle condizioni previsti all'articolo 46 del CIRC, per la durata del contratto, qualora l'investimento sia effettuato sotto forma di costituzione o di acquisizione di società straniera».

11 L'articolo 42 dell'EBF così disponeva:

«1. La deduzione prevista al paragrafo 1 dell'articolo 46 del [CIRC] si applica agli utili distribuiti a soggetti residenti da parte di società controllate residenti in paesi africani di lingua ufficiale portoghese e a Timor Est, purché ricorrano le seguenti condizioni:

- a) che il soggetto beneficiario degli utili sia soggetto, e non esente, all'[imposta sul reddito delle persone giuridiche] e che la società controllata sia soggetta, e non esente, ad un'imposta sul reddito simile all'[imposta sul reddito delle persone giuridiche];
- b) che il soggetto beneficiario detenga, direttamente, una partecipazione che rappresenti almeno il 25% del capitale della società controllata per un periodo non inferiore a due anni;

c) che gli utili distribuiti provengano da utili della società controllata che siano stati tassati con un'aliquota non inferiore al 10% e che non derivino da attività generatrici di redditi passivi, in particolare royalties, plusvalenze e altri redditi relativi a valori mobiliari, redditi derivanti da immobili situati fuori del paese di residenza della società, da attività assicurativa, principalmente da assicurazioni relative a beni situati fuori dal territorio di residenza della società o da assicurazioni riferibili a persone che non risiedono in tale territorio e redditi derivanti da operazioni bancarie non dirette principalmente al mercato di tale territorio.

2. Ai fini del paragrafo precedente, il soggetto passivo d'[imposta sul reddito delle persone giuridiche] titolare della partecipazione deve disporre di prove che le condizioni dalle quali dipende la deduzione siano soddisfatte».

Convenzione Portogallo-Tunisia

12 La convenzione per prevenire la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito conclusa tra la Repubblica portoghese e la Repubblica tunisina, firmata a Lisbona il 24 febbraio 1999 (in prosieguo: la «convenzione Portogallo-Tunisia»), all'articolo 10 così dispone:

«1. I dividendi pagati da una società residente di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente possono essere tassati in quest'ultimo Stato.

2. Detti dividendi possono essere, tuttavia, tassati anche nello Stato contraente di residenza della società che li paga, in conformità della legislazione di tale Stato, ma se il soggetto che li riceve ne è il beneficiario effettivo, l'imposta prevista non potrà eccedere il 15% dell'importo lordo di tali dividendi. Le autorità competenti degli Stati contraenti stabiliscono, di comune accordo, il modo in cui tali limiti si applicano. Il presente paragrafo non pregiudica la tassazione della società per i profitti utilizzati per il pagamento dei dividendi».

13 A termini dell'articolo 22, paragrafo 1, della convenzione Portogallo-Tunisia:

«Quando un residente di uno Stato contraente percepisce redditi che, conformemente alla presente convenzione, possono essere tassati nell'altro Stato contraente, il primo Stato detrae dall'imposta sui redditi di tale residente un importo pari all'imposta sul reddito pagata in quest'ultimo Stato. Tuttavia, l'importo detratto non potrà eccedere la frazione dell'imposta sul reddito, calcolata prima della detrazione, corrispondente ai redditi tassabili in quest'ultimo Stato».

14 L'articolo 25 di detta convenzione riguarda lo scambio di informazioni e prevede, in particolare, che le autorità competenti degli Stati contraenti si scambino le informazioni necessarie per applicare le disposizioni di tale convenzione e quelle della legislazione interna degli Stati contraenti riguardanti le imposte oggetto della convenzione medesima, tra le quali figura l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (in prosieguo: l'«IRC»).

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

15 La SECIL è una società per azioni la cui attività consiste nella produzione di cemento, che ha sede in Portogallo ed è soggetta, in tale Stato membro, al regime di tassazione dei gruppi di società.

16 Nel gennaio 2000, la SECIL ha acquisito una quota del capitale sociale della Société des Ciments de Gabès SA (in prosieguo: la «Ciments de Gabès»), avente sede in Tunisia. Nel 2009, la SECIL deteneva 52 923 azioni di tale società, corrispondenti al 98,72% del capitale sociale di quest'ultima.

- 17 Nel maggio 2002, la SECIL ha acquisito una quota del capitale sociale della Ciments de Siblino SAL, società con sede in Libano. Nel 2009 la SECIL deteneva il 51,05% del capitale sociale di tale società, di cui il 28,64% era detenuto direttamente e il 22,41% indirettamente.
- 18 Nel corso del 2009, la SECIL ha percepito dividendi per EUR 6 288 683,39 dalla Ciments de Gabès e per EUR 2 022 478,12 dalla Ciments de Siblino. La SECIL ha dichiarato tali importi ai fini dell'IRC relativa all'esercizio 2009. I dividendi così percepiti sono stati tassati in Portogallo, ove non sono stati oggetto di alcun meccanismo di eliminazione o attenuazione della doppia imposizione economica.
- 19 Il 29 maggio 2012, la SECIL ha proposto ricorso amministrativo dinanzi al Diretor de Finanças de Setúbal (direttore delle finanze di Setúbal), avente ad oggetto l'autoliquidazione dell'IRC relativa all'esercizio 2009, adducendo che la tassazione dei dividendi distribuiti dalla Ciments de Gabès e dalla Ciments de Siblino era illegittima, in quanto la normativa portoghese escludeva l'applicazione delle norme relative all'eliminazione della doppia imposizione economica, violando in tal modo gli accordi CE-Tunisia e CE-Libano nonché il Trattato FUE.
- 20 Tale ricorso amministrativo è stato respinto con decisione del 10 ottobre 2012.
- 21 La SECIL ha impugnato detta decisione di rigetto dinanzi al Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunale tributario di Lisbona, Portogallo), affermando, in sostanza, che il rifiuto di applicare ai dividendi distribuiti dalla Ciments de Gabès e dalla Ciments de Siblino il regime di eliminazione della doppia imposizione economica vigente in Portogallo durante l'esercizio 2009 violava l'accordo CE-Tunisia, l'accordo CE-Libano nonché gli articoli 49 e 63 TFUE.
- 22 In tale contesto, il Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunale tributario di Lisbona) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 31 dell'accordo [CE-Tunisia] sia configurabile come una norma chiara, precisa e incondizionata, e quindi immediatamente applicabile, che comporta l'applicazione nel caso di specie del diritto di stabilimento.
 - 2) In caso affermativo, se il diritto di stabilimento ivi previsto comporti, come ritenuto dalla ricorrente, pena la violazione di detto diritto, l'applicazione del meccanismo di deduzione integrale di cui al paragrafo 1 dell'articolo 46 del CIRC ai dividendi percepiti da parte della ricorrente dalla sua filiale in Tunisia.
 - 3) Se l'articolo 34 dell'accordo [CE-Tunisia] sia configurabile come una norma chiara, precisa e incondizionata, e quindi immediatamente applicabile, che comporta l'applicazione nel caso di specie della libera circolazione dei capitali e che pertanto debba ritenersi che l'investimento effettuato dalla ricorrente rientri nel suo ambito di applicazione.
 - 4) In caso affermativo, se la libera circolazione dei capitali ivi prevista comporti, come ritenuto dalla ricorrente, l'applicazione del meccanismo di deduzione integrale di cui al paragrafo 1 dell'articolo 46 del CIRC ai dividendi percepiti da parte della ricorrente dalla sua filiale in Tunisia.
 - 5) Se quanto disposto all'articolo 89 dell'accordo [CE-Tunisia] condizioni la risposta affermativa alle questioni precedenti.
 - 6) Se sia giustificabile un trattamento restrittivo dei dividendi distribuiti dalla [Ciments de Gabès], tenuto conto che non esiste con la Tunisia il quadro di cooperazione previsto dalla direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette [(GU 1977, L 336, pag. 15)].

- 7) Se il combinato disposto degli articoli 31 e 33, paragrafo 2, dell'accordo [CE-Libano] sia configurabile come una norma chiara, precisa e incondizionata, e quindi immediatamente applicabile, che comporta l'applicazione nel caso di specie della libera circolazione dei capitali.
- 8) In caso affermativo, se la libera circolazione dei capitali ivi prevista comporti, come ritenuto dalla ricorrente, l'applicazione del meccanismo di deduzione integrale di cui al paragrafo 1 dell'articolo 46 del CIRC ai dividendi percepiti da parte della ricorrente dalla sua filiale in Libano.
- 9) Se quanto disposto all'articolo 85 dell'accordo [CE-Libano] condizioni la risposta affermativa alle questioni precedenti.
- 10) Se sia giustificabile un trattamento restrittivo dei dividendi distribuiti dalla [Ciments de Sibline], tenuto conto che non esiste con il Libano il quadro di cooperazione previsto dalla [direttiva 77/799].
- 11) Se sia applicabile al caso di specie l'articolo 56 CE (divenuto articolo 63 TFUE) e, in caso affermativo, se dalla libera circolazione dei capitali ivi sancita derivi l'obbligo di applicazione ai dividendi distribuiti nell'esercizio 2009 dalla [Ciments de Gabés] e dalla [Ciments de Sibline] alla ricorrente del meccanismo di deduzione integrale di cui al paragrafo 1 dell'articolo 46 del CIRC o, in alternativa, del meccanismo di deduzione parziale di cui al paragrafo 8 della stessa disposizione.
- 12) Se, ammesso che la libera circolazione dei capitali sia applicabile al caso di specie, la mancata applicazione ai dividendi in questione dei meccanismi di eliminazione o attenuazione della doppia imposizione economica previsti dalla normativa portoghese allora vigente sia giustificata alla luce del fatto che non esiste con la Tunisia e con il Libano il quadro di cooperazione previsto dalla [direttiva 77/799].
- 13) Se la clausola di salvaguardia di cui all'articolo 57, paragrafo 1, CE (articolo 64 TFUE) osti all'applicazione della libera circolazione dei capitali, con le conseguenze invocate dalla ricorrente.
- 14) Se la clausola di salvaguardia di cui all'articolo 57, paragrafo 1, CE (divenuto articolo 64 TFUE) non debba essere applicata in ragione dell'introduzione, frattanto, del regime dei benefici fiscali all'investimento di natura contrattuale di cui all'articolo 41, paragrafo 5, lettera b), dell'EBF e del regime di cui all'articolo 42 dell'EBF per i dividendi che hanno origine nei paesi africani di lingua ufficiale portoghese e in Timor Est».

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni preliminari

- 23 Con le questioni sollevate, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le disposizioni del Trattato FUE relative alla libera circolazione dei capitali nonché le previsioni degli accordi CE-Tunisia e CE-Libano debbano essere interpretate nel senso che esse ostano al trattamento fiscale concesso, in Portogallo, ai dividendi distribuiti a una società con sede in tale Stato membro da parte di società con sede in Stati terzi, vale a dire, rispettivamente, la Repubblica tunisina e la Repubblica libanese.
- 24 A tale proposito, per quanto riguarda i movimenti di capitali tra gli Stati membri e gli Stati terzi, la Corte ha dichiarato che l'articolo 63, paragrafo 1, TFUE prevede un divieto chiaro e incondizionato che non necessita di provvedimenti d'attuazione e che conferisce ai soggetti dell'ordinamento diritti che essi possono far valere in giudizio (sentenze del 14 dicembre 1995, Sanz de Lera e a., C-163/94, C-165/94 e C-250/94, EU:C:1995:451, punti 41 e 47, nonché del 18 dicembre 2007, A, C-101/05,

EU:C:2007:804, punto 21). Tale disposizione può quindi, in combinato disposto con gli articoli 64 e 65 TFUE, essere invocata dinanzi al giudice nazionale e comportare l'inapplicabilità delle norme nazionali con essa contrastanti, indipendentemente dalla categoria di movimenti di capitali controversi (sentenza del 18 dicembre 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punto 27, nonché ordinanza del 4 giugno 2009, KBC Bank e Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 e C-499/07, EU:C:2009:339, punto 66 e giurisprudenza ivi citata).

- 25 È pertanto necessario procedere, in primo luogo, all'interpretazione degli articoli 63 e 65 TFUE, al fine di determinare, anzitutto, se una situazione come quella di cui al procedimento principale rientri nell'ambito della libera circolazione dei capitali e se la società beneficiaria dei dividendi in questione possa avvalersi dell'articolo 63 TFUE per contestare il trattamento fiscale riservato ai dividendi percepiti dalla stessa da parte di società stabilite in Tunisia e in Libano. Ove così fosse, occorrerebbe accertare, in seguito, se il trattamento riservato ai dividendi distribuiti a detta società beneficiaria configuri una restrizione, ai sensi dell'articolo 63 TFUE, prima di valutare, se del caso, se una simile restrizione possa eventualmente essere giustificata.
- 26 Occorre, pertanto, esaminare anzitutto le questioni undicesima e dodicesima sollevate dal giudice del rinvio.
- 27 Nell'ipotesi in cui gli articoli 63 e 65 TFUE debbano essere interpretati nel senso che ostano a un trattamento fiscale come quello riservato, in Portogallo, ai dividendi provenienti dalla Tunisia e dal Libano, occorrerebbe verificare, in secondo luogo, se tale Stato membro possa invocare la deroga prevista dall'articolo 64, paragrafo 1, TFUE ed esaminare, quindi, le questioni tredicesima e quattordicesima, relative all'interpretazione dell'articolo 64 TFUE. A tale riguardo, occorre accertare, in particolare, se la conclusione degli accordi CE-Tunisia e CE-Libano da parte della Repubblica portoghese abbia potuto avere conseguenze sulla facoltà conferita a tale Stato membro dall'articolo 64, paragrafo 1, TFUE.
- 28 In terzo luogo, se l'interpretazione dell'articolo 64 TFUE dovesse portare ad affermare che la conclusione degli accordi CE-Tunisia e CE-Libano da parte della Repubblica portoghese ha potuto avere conseguenze sulla facoltà conferita a tale Stato membro dall'articolo 64, paragrafo 1, TFUE, sarebbe necessario esaminare le questioni dalla prima alla decima, relative all'interpretazione delle previsioni degli accordi CE-Tunisia e CE-Libano, al fine di stabilire se esse possano essere invocate nel caso di specie.
- 29 In quarto luogo, occorrerà rispondere ai quesiti del giudice del rinvio, indicando quali siano le conseguenze dell'interpretazione degli articoli da 63 a 65 TFUE nonché degli accordi CE-Tunisia e CE-Libano sul procedimento principale.

Sull'interpretazione degli articoli 63 e 65 TFUE

- 30 Con le sue questioni undicesima e dodicesima, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se una situazione come quella di cui al procedimento principale rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 63 TFUE e, in caso affermativo, se gli articoli 63 e 65 TFUE debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, secondo la quale una società residente dello Stato membro in questione può dedurre dalla propria base imponibile dividendi che le sono distribuiti da una società residente del medesimo Stato membro, ma non può dedurre i dividendi distribuiti da una società residente di uno Stato terzo.

Sull'applicabilità dell'articolo 63 TFUE

- 31 Come emerge dalla giurisprudenza della Corte, il trattamento fiscale dei dividendi può ricadere nella sfera di applicazione dell'articolo 49 TFUE, riguardante la libertà di stabilimento, e in quella dell'articolo 63 TFUE, relativo alla libera circolazione dei capitali. Quanto alla questione se una normativa nazionale ricada sotto l'una o l'altra libertà di circolazione, occorre prendere in considerazione l'oggetto della normativa di cui trattasi (v., in tal senso, sentenze del 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punti 89 e 90 nonché giurisprudenza ivi citata, e del 10 aprile 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punto 25).
- 32 Ricade nella sfera di applicazione dell'articolo 49 TFUE, relativo alla libertà di stabilimento, una normativa nazionale destinata ad applicarsi esclusivamente alle partecipazioni che consentono di esercitare una sicura influenza sulle decisioni di una società e di determinare le attività di quest'ultima (sentenza del 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punto 91 e giurisprudenza ivi citata).
- 33 Per contro, disposizioni nazionali che siano applicabili a partecipazioni effettuate al solo scopo di realizzare un investimento finanziario, senza intenzione di influire sulla gestione e sul controllo dell'impresa, devono essere esaminate esclusivamente alla luce della libera circolazione dei capitali (sentenza del 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punto 92).
- 34 La Corte ha dichiarato che in un contesto relativo al trattamento fiscale di dividendi provenienti da uno Stato terzo, l'esame dell'oggetto di una normativa nazionale è sufficiente per stabilire se il trattamento fiscale di tali dividendi ricada sotto le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali (v., in tale senso, sentenza del 10 aprile 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).
- 35 A tal riguardo, la Corte ha precisato che una normativa nazionale relativa al trattamento fiscale di dividendi, la quale non si applichi esclusivamente alle fattispecie nelle quali la società madre eserciti un'influenza determinante sulla società distributrice dei dividendi, deve essere valutata alla luce dell'articolo 63 TFUE. Una società stabilita in uno Stato membro può, dunque, invocare tale disposizione, indipendentemente dall'entità della partecipazione da essa detenuta nella società distributrice di dividendi stabilita in uno Stato terzo, al fine di contestare la legittimità di una siffatta normativa (v., in tal senso, sentenza del 10 aprile 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).
- 36 Nel caso di specie, a norma dell'articolo 46 del CIRC, le società con sede o direzione effettiva nel territorio portoghese beneficiano di una deduzione dalla loro base imponibile dei dividendi, qualora questi ultimi siano distribuiti da società con sede o direzione effettiva in tale territorio e che sono inoltre soggette all'imposta sulle società e non esenti da essa.
- 37 Conformemente all'articolo 46, paragrafo 1, del CIRC, tale deduzione è integrale qualora il soggetto beneficiario non rientri nel regime di trasparenza fiscale previsto dall'articolo 6 di tale codice e detenga una partecipazione diretta nel capitale della società che distribuisce gli utili non inferiore al 10% o dal valore di acquisizione non inferiore ad EUR 20 000 000 e che il medesimo soggetto ne sia rimasto titolare, in modo ininterrotto, nel corso dell'anno precedente alla data di messa a disposizione degli utili ovvero, se ne è rimasto titolare per un periodo inferiore, purché la stessa partecipazione sia mantenuta per il tempo necessario a completare tale periodo.

- 38 Laddove non ricorrano le condizioni previste dall'articolo 46, paragrafo 1, del CIRC, relative alla trasparenza fiscale e alla partecipazione al capitale sociale detenuta dalla società distributrice, la società beneficiaria dei dividendi ha diritto, in forza dell'articolo 46, paragrafo 8, del CIRC, a una deduzione corrispondente al 50% dei redditi inclusi nell'utile imponibile.
- 39 Una tale normativa, che non prevede alcuna soglia relativa alle partecipazioni detenute nella società distributrice dei dividendi, per quanto riguarda la deduzione parziale, e che prevede una soglia, fissata al 10% del capitale sociale della società distributrice o a un valore di acquisizione della partecipazione di EUR 20 000 000, al fine di poter beneficiare di una deduzione integrale, si applica sia ai dividendi percepiti da una società residente in funzione di una partecipazione che conferisce una sicura influenza sulle decisioni della società distributrice di detti dividendi e che consente di determinarne le attività, sia ai dividendi percepiti in funzione di una partecipazione che non conferisce una simile influenza.
- 40 Per quanto concerne, in particolare, le condizioni per valersi della deduzione integrale, la Corte ha statuito che una soglia del 10% consente, certamente, di escludere dall'ambito di applicazione del vantaggio fiscale gli investimenti effettuati al solo scopo di realizzare un investimento finanziario, senza intenzione di influire sulla gestione e sul controllo dell'impresa, ma non rende, di per sé, la deduzione applicabile alle sole partecipazioni che consentono di esercitare una sicura influenza sulle decisioni di una società e di determinare le attività di quest'ultima (sentenza dell'11 settembre 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, punti 34 e 35). La Corte, infatti, ha considerato che una partecipazione di tale entità non implica necessariamente che il titolare della suddetta partecipazione eserciti una sicura influenza sulle decisioni della società di cui sia azionista (v., in tal senso, sentenze del 3 ottobre 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, punto 22, e dell'11 settembre 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, punto 35).
- 41 Poiché la normativa di cui trattasi nel procedimento principale non è applicabile esclusivamente alle situazioni nelle quali la società beneficiaria eserciti un'influenza decisiva sulla società distributrice, occorre ritenere che una situazione come quella del caso di specie rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 63 TFUE, relativo alla libera circolazione dei capitali.
- 42 Occorre altresì rilevare che, poiché il Trattato non estende la libertà di stabilimento agli Stati terzi, occorre evitare che l'interpretazione dell'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, per quanto riguarda i rapporti con tali Stati, consenta a operatori economici che non ricadono all'interno della sfera di applicazione territoriale della libertà di stabilimento di giovare di quest'ultima (sentenze dell'11 settembre 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, punto 53 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 10 aprile 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punto 31).
- 43 Orbene, tale rischio non sussiste in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, atteso che la normativa in questione non riguarda le condizioni di accesso al mercato di uno Stato terzo da parte di una società residente in Portogallo o al mercato di uno Stato membro da parte di una società di uno Stato terzo, ma riguarda unicamente il trattamento fiscale di dividendi derivanti da investimenti effettuati dal loro beneficiario nella società distributrice.
- 44 Di conseguenza, in una situazione come quella oggetto del procedimento principale, una società con sede in Portogallo, che percepisce dividendi da società aventi sede, rispettivamente, in Tunisia e in Libano, può avvalersi dell'articolo 63 TFUE al fine di contestare il trattamento fiscale riservato a tali dividendi in detto Stato membro, basato su una normativa che non è applicabile esclusivamente alle situazioni nelle quali la società beneficiaria esercita un'influenza determinante sulla società distributrice.

Sull'esistenza di una restrizione alla libera circolazione dei capitali

- 45 Risulta da una costante giurisprudenza che le misure vietate dall'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, in quanto restrizioni ai movimenti di capitali, comprendono quelle idonee a dissuadere i non residenti dal fare investimenti in uno Stato membro o a dissuadere i residenti di questo Stato membro dal farne in altri Stati (sentenza del 10 febbraio 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).
- 46 Per quanto concerne la questione se una normativa nazionale come quella di cui al procedimento principale configuri una restrizione ai movimenti di capitali, occorre rilevare, come precisato ai punti da 36 a 38 della presente sentenza, che qualora una società con sede o direzione effettiva nel territorio portoghese percepisca dividendi distribuiti da una società con sede o direzione effettiva nello stesso territorio, e la società distributrice sia inoltre soggetta all'imposta sulle società e non esente da essa, la società beneficiaria di tali dividendi può dedurli dalla sua base imponibile. Una tale deduzione è integrale o parziale, a seconda che le condizioni previste dall'articolo 46, paragrafo 1, lettere b) e c), del CIRC siano o meno soddisfatte. Inoltre, ai sensi dell'articolo 46, paragrafo 11, del CIRC, la deduzione di cui al paragrafo 1 del medesimo articolo è ridotta del 50% ove i redditi provengano da utili che non sono stati effettivamente tassati.
- 47 Le società con sede o direzione effettiva nel territorio portoghese e che percepiscono dividendi da società con sede o direzione effettiva in Stati terzi, quali la Repubblica tunisina o la Repubblica libanese, sono invece soggette, per quanto riguarda i dividendi percepiti, all'IRC al tasso legale.
- 48 La doppia imposizione economica dei dividendi percepiti da una società residente è in tal modo evitata o attenuata ove la società distributrice dei dividendi sia stabilita in Portogallo, mentre non lo è ove tale società sia stabilita in uno Stato terzo, quale la Repubblica tunisina o la Repubblica libanese.
- 49 A tale riguardo, è pacifico che la convenzione Portogallo-Tunisia non consenta di prevenire un simile trattamento sfavorevole. Tale convenzione, infatti, mira unicamente ad attenuare gli effetti della doppia imposizione in capo alla società residente beneficiaria dei dividendi, a titolo di imposta sui dividendi riscossa nello Stato di residenza della società distributrice. Detta convenzione non istituisce alcun sistema di prevenzione della doppia imposizione economica dei dividendi derivante, per la società beneficiaria, dalla tassazione della società distributrice per gli utili che servono al pagamento dei dividendi. Tra la Repubblica portoghese e la Repubblica libanese non è, invece, stata conclusa alcuna convenzione diretta a evitare la doppia imposizione.
- 50 Detta differenza di trattamento è tale da dissuadere le società residenti del Portogallo dall'investire i loro capitali in società stabilite in Stati terzi, quali la Repubblica tunisina e la Repubblica libanese. Infatti, dal momento che i redditi di capitali che hanno origine in Stati terzi sono trattati, sul piano fiscale, in maniera meno favorevole rispetto ai dividendi distribuiti da società stabilite in Portogallo, le azioni delle società stabilite in Stati terzi risultano meno attraenti per gli investitori residenti in Portogallo rispetto a quelle di società che hanno la loro sede in questo Stato membro (v., in tal senso, sentenze del 12 dicembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punto 64, e del 10 febbraio 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, punto 80).
- 51 Una normativa come quella in esame nel procedimento principale, secondo la quale una società residente di uno Stato membro può effettuare una deduzione integrale o parziale dei dividendi dalla propria base imponibile qualora essi siano distribuiti da una società residente dello stesso Stato membro, ma non può procedere a una tale deduzione qualora la società distributrice sia residente di uno Stato terzo, configura una restrizione ai movimenti di capitali tra gli Stati membri e gli Stati terzi che, in linea di principio, è vietata dall'articolo 63 TFUE.

Sull'esistenza di una giustificazione

- 52 A norma dell'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE, l'articolo 63 TFUE non pregiudica tuttavia il diritto degli Stati membri di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale.
- 53 Tale disposizione, costituendo una deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, deve essere oggetto di interpretazione restrittiva. Pertanto, essa non può essere interpretata nel senso che qualsiasi legislazione tributaria che operi una distinzione tra i contribuenti in base al luogo in cui essi risiedono o allo Stato in cui investono i loro capitali sia automaticamente compatibile con il Trattato. Infatti, la deroga prevista dall'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE subisce essa stessa una limitazione per effetto dell'articolo 65, paragrafo 3, TFUE, il quale stabilisce che le disposizioni nazionali di cui all'articolo 65, paragrafo 1, TFUE «non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 63 [TFUE]» (sentenza del 10 aprile 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punti 55 e 56 e giurisprudenza *ivi* citata).
- 54 Le differenze di trattamento autorizzate dall'articolo 65, paragrafo 1, lettera a), TFUE devono pertanto essere mantenute distinte dalle discriminazioni vietate dal paragrafo 65, paragrafo 3, TFUE. Orbene, dalla giurisprudenza della Corte risulta che, perché una normativa tributaria nazionale quale quella controversa nel procedimento principale possa essere considerata compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, è necessario che la differenza di trattamento da essa prevista riguardi situazioni che non sono oggettivamente paragonabili o sia giustificata da ragioni imperative di interesse generale (sentenza del 10 maggio 2012, *Santander Asset Management SGIIC e a.*, da C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, punto 23 e giurisprudenza *ivi* citata).
- 55 Da una giurisprudenza costante risulta che, rispetto ad una disciplina tributaria come quella di cui al procedimento principale, volta a prevenire o attenuare la doppia imposizione economica degli utili distribuiti, la situazione di una società azionista che percepisce dividendi che hanno origine in uno Stato terzo è paragonabile a quella di una società azionista che percepisce dividendi di origine nazionale, dal momento che, in entrambi i casi, gli utili realizzati possono, in linea di principio, essere oggetto di un'imposizione a catena (*v.*, in tal senso, sentenza del 10 febbraio 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen*, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, punto 84 e giurisprudenza *ivi* citata).
- 56 La giustificazione della restrizione può pertanto risultare soltanto da motivi imperativi di interesse generale. Anche in tale ipotesi, peraltro, la restrizione deve essere idonea a garantire il conseguimento dell'obiettivo da essa perseguito e non eccedere quanto è necessario per raggiungerlo (sentenza del 17 dicembre 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, punto 29 e giurisprudenza *ivi* citata).
- 57 A tale proposito, i governi portoghese e svedese sostengono che una simile restrizione sarebbe giustificata dalla necessità di garantire l'efficacia del controllo fiscale nonché di prevenire la frode fiscale. Le possibilità di cui disporrebbero le autorità fiscali portoghesi di ottenere le informazioni necessarie per garantire che le condizioni richieste per beneficiare del vantaggio fiscale in questione siano soddisfatte sarebbero infatti limitate, stante l'assenza, tra la Repubblica portoghese, da un lato, e la Repubblica tunisina o la Repubblica libanese, dall'altro, di un quadro di cooperazione amministrativa equivalente a quello istituito tra gli Stati membri dalla direttiva 77/799, vigente alla data dei fatti del procedimento principale. La clausola relativa allo scambio di informazioni figurante nella convenzione Portogallo-Tunisia non sarebbe vincolante e tra la Repubblica portoghese e la Repubblica libanese non sarebbe stata conclusa alcuna convenzione del genere.

- 58 Dalla giurisprudenza emerge che costituiscono motivi imperativi di interesse generale che possono giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal Trattato tanto la lotta contro la frode fiscale (v., in particolare, sentenza dell'11 ottobre 2007, ELISA, C-451/05, EU:C:2007:594, punto 81) quanto la necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali (v., in particolare, sentenze del 18 dicembre 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punto 55, e del 5 luglio 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).
- 59 Per quanto riguarda, in primo luogo, gli argomenti relativi alla necessità di prevenire la frode fiscale, dalla giurisprudenza si evince che una misura nazionale che limiti la libera circolazione dei capitali può essere giustificata da un siffatto motivo imperativo di interesse generale laddove riguardi specificamente le costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica, il cui unico fine sia di eludere l'imposta normalmente dovuta o di ottenere un vantaggio fiscale sugli utili generati dalle attività realizzate nel territorio nazionale (v., in tal senso, sentenze del 17 settembre 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punto 89, e del 3 ottobre 2013, C-282/12, Itelcar, EU:C:2013:629, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).
- 60 Ciò considerato, la mera circostanza che la società distributrice dei dividendi sia situata in uno Stato terzo non può fondare una presunzione generale di frode fiscale e giustificare una misura che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato (v., per analogia, sentenza del 19 luglio 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).
- 61 Nel caso di specie, la legislazione tributaria di cui trattasi nel procedimento principale esclude in generale la possibilità di evitare o di attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi, qualora tali dividendi siano distribuiti da società stabilite in Stati terzi, e non è diretta nello specifico a prevenire comportamenti consistenti nel creare costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica e finalizzate a eludere l'imposta normalmente dovuta o a ottenere un vantaggio fiscale.
- 62 Ciò premesso, la restrizione alla libera circolazione dei capitali non può essere giustificata da motivi attinenti alla necessità di prevenire la frode fiscale e l'evasione fiscale.
- 63 Per quanto riguarda, in secondo luogo, la necessità di assicurare l'efficacia dei controlli fiscali, occorre rilevare che i movimenti tra gli Stati membri e gli Stati terzi si iscrivono in un contesto giuridico diverso da quello vigente in seno all'Unione e che il quadro di cooperazione tra le autorità competenti degli Stati membri istituito dalla direttiva 77/799, come modificata dalla direttiva 2006/98/CE del Consiglio, del 20 novembre 2006 (GU 2006, L 363, pag. 129), in vigore alla data dei fatti del procedimento principale, nonché dalla direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799 (GU 2011, L 64, pag. 1), non sussiste tra esse e le autorità competenti di uno Stato terzo qualora quest'ultimo non abbia assunto alcun impegno di mutua assistenza (sentenza del 10 febbraio 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, punti 65 e 66).
- 64 Da una giurisprudenza costante della Corte emerge che, di conseguenza, quando la normativa di uno Stato membro subordina il beneficio di un regime fiscale più vantaggioso al soddisfacimento di condizioni il cui rispetto può essere verificato solo ottenendo informazioni dalle autorità competenti di uno Stato terzo, tale Stato membro può, in linea di principio, legittimamente negare la concessione del vantaggio di cui trattasi nell'ipotesi in cui, segnatamente a causa dell'assenza di un obbligo pattizio di fornire informazioni gravante sullo Stato terzo interessato, risulti impossibile conseguire da quest'ultimo le informazioni stesse (sentenza del 17 ottobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punto 63 e giurisprudenza ivi citata).
- 65 Nel caso di specie, dall'articolo 46, paragrafo 1, lettera a), del CIRC emerge che, laddove la società distributrice e la società beneficiaria siano entrambe residenti del Portogallo, la deduzione integrale dei dividendi dalla base imponibile è concessa se la società distributrice è soggetta all'imposta sulle società o all'imposta di cui all'articolo 7 del CIRC. A norma dell'articolo 46, paragrafo 8, del CIRC, la

condizione relativa all'assoggettamento all'imposta della società distributrice deve parimenti essere soddisfatta affinché possa essere concesso il beneficio della deduzione parziale, nel caso in cui le condizioni cui è sottoposta la società beneficiaria, previste dall'articolo 46, paragrafo 1, lettere b) e c), del CIRC, non siano soddisfatte.

- 66 Si può pertanto ritenere che il beneficio delle deduzioni integrale o parziale, previste, rispettivamente, al paragrafo 1 e al paragrafo 8 dell'articolo 46 del CIRC, dipenda dalla condizione relativa all'assoggettamento all'imposta della società distributrice, condizione che le autorità fiscali devono essere in grado di poter verificare essere stata soddisfatta.
- 67 A tale riguardo, la convenzione Portogallo-Tunisia, all'articolo 25, rubricato «Scambio di informazioni», prevede, in particolare, che le autorità competenti degli Stati contraenti si scambino le informazioni necessarie per applicare le disposizioni di tale convenzione o quelle della legislazione interna degli Stati contraenti relativa alle imposte oggetto della suddetta convenzione, tra le quali figura l'IRC.
- 68 È compito del giudice del rinvio verificare se gli obblighi derivanti dalla convenzione Portogallo-Tunisia possano consentire alle autorità fiscali portoghesi di ottenere dalla Repubblica tunisina le informazioni loro necessarie per accertare che la condizione relativa all'assoggettamento all'imposta della società distributrice dei dividendi sia soddisfatta. In caso affermativo, la restrizione derivante dal rifiuto di accordare le deduzioni integrale e parziale, previste, rispettivamente, al paragrafo 1 e al paragrafo 8 dell'articolo 46 del CIRC, non può essere giustificata dalla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali.
- 69 Giacché, come ha precisato il giudice del rinvio, non è stata conclusa alcuna convenzione di reciproca assistenza tra la Repubblica portoghese e la Repubblica libanese, il rifiuto di concedere le deduzioni integrale e parziale, previste, rispettivamente, al paragrafo 1 e al paragrafo 8 dell'articolo 46 del CIRC, può essere giustificato dalla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, se risulta impossibile ottenere dalla Repubblica libanese informazioni che consentano di accertare che la condizione relativa all'assoggettamento all'imposta della società distributrice dei dividendi è soddisfatta.
- 70 Tuttavia, occorre anche rilevare che, in forza dell'articolo 46, paragrafo 11, del CIRC, la deduzione di cui all'articolo 46, paragrafo 1, di tale codice è ridotta del 50% allorché i redditi derivano da utili che non sono stati effettivamente tassati, tranne quando il beneficiario è una società di gestione di partecipazioni sociali.
- 71 È compito del giudice del rinvio, il solo competente a interpretare il diritto nazionale, stabilire se tale disposizione possa essere applicata in situazioni in cui l'assoggettamento all'imposta nello Stato di residenza della società distributrice non può essere verificato. Ove così fosse, il motivo imperativo di interesse generale relativo alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali non può essere invocato per giustificare la restrizione derivante dal rifiuto di concedere la deduzione parziale, prevista dall'articolo 46, paragrafo 11, del CIRC, per quanto riguarda i dividendi aventi origine in Tunisia e in Libano.
- 72 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni undicesima e dodicesima dichiarando che gli articoli 63 e 65 TFUE devono essere interpretati nel senso che:
- una società con sede in Portogallo, che percepisce dividendi da società aventi sede, rispettivamente, in Tunisia e in Libano, può avvalersi dell'articolo 63 TFUE al fine di contestare il trattamento fiscale riservato a tali dividendi in tale Stato membro, basato su una normativa che non è applicabile esclusivamente alle situazioni nelle quali la società beneficiaria esercita un'influenza determinante sulla società distributrice;

- una normativa, come quella di cui al procedimento principale, secondo la quale una società residente di uno Stato membro può effettuare una deduzione integrale o parziale dei dividendi dalla propria base imponibile qualora essi siano distribuiti da una società residente dello stesso Stato membro, ma non può procedere a una tale deduzione qualora la società distributrice sia residente di uno Stato terzo, configura una restrizione ai movimenti di capitali tra gli Stati membri e gli Stati terzi che, in linea di principio, è vietata dall'articolo 63 TFUE;
- il rifiuto di concedere una deduzione integrale o parziale dalla base imponibile dei dividendi percepiti, in applicazione dell'articolo 46, paragrafi 1 e 8, del CIRC, può essere giustificato da motivi imperativi di interesse generale relativi alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, se risulta impossibile, per le autorità fiscali dello Stato membro di cui è residente la società beneficiaria, ottenere dallo Stato terzo di cui è residente la società distributrice di tali dividendi, informazioni che consentano di appurare che la condizione relativa all'assoggettamento all'imposta di quest'ultima società è soddisfatta;
- il rifiuto di concedere una deduzione parziale in applicazione dell'articolo 46, paragrafo 11, del CIRC non può essere giustificato da motivi imperativi di interesse generale relativi alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, laddove tale disposizione possa essere applicata in ipotesi in cui l'assoggettamento all'imposta della società distributrice, nello Stato di cui essa è residente, non può essere verificato, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare.

Sull'interpretazione dell'articolo 64 TFUE

- 73 Con le sue questioni tredicesima e quattordicesima, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 64, paragrafo 1, TFUE debba essere interpretato nel senso che la normativa di cui al procedimento principale, benché configuri una restrizione ai movimenti di capitali vietata, in linea di principio, dall'articolo 63 TFUE, sia autorizzata in quanto restrizione in vigore al 31 dicembre 1993, ai sensi dell'articolo 64, paragrafo 1, TFUE.
- 74 Conformemente all'articolo 64, paragrafo 1, TFUE, l'articolo 63 TFUE lascia impregiudicata l'applicazione, agli Stati terzi, di qualunque restrizione in vigore alla data del 31 dicembre 1993 in virtù delle legislazioni nazionali o della legislazione dell'Unione per quanto concerne i movimenti di capitali provenienti da paesi terzi o ad essi diretti, che implicino investimenti diretti, inclusi gli investimenti in proprietà immobiliari, lo stabilimento, la prestazione di servizi finanziari o l'ammissione di valori mobiliari nei mercati finanziari.
- 75 Sebbene la nozione di «investimenti diretti» non sia definita dal Trattato, essa tuttavia è stata oggetto di definizione nella nomenclatura dei movimenti di capitali figurante nell'allegato I della direttiva 88/361/CEE del Consiglio, del 24 giugno 1988, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato [articolo abrogato dal Trattato di Amsterdam] (GU 1988, L 178, pag. 5). Dall'elenco degli «investimenti diretti» figurante nella prima rubrica della nomenclatura di cui trattasi e dalle note esplicative che vi si riferiscono risulta che tale nozione riguarda gli investimenti di qualsiasi tipo effettuati da persone fisiche o giuridiche aventi lo scopo di stabilire o mantenere legami durevoli e diretti fra il finanziatore e l'impresa cui tali fondi sono destinati per l'esercizio di un'attività economica (sentenza del 24 maggio 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, punti 33 e 34 e giurisprudenza ivi citata).
- 76 Con riferimento a partecipazioni in imprese nuove o esistenti costituite sotto forma di società per azioni, come confermano le note esplicative menzionate al punto precedente della presente sentenza, l'obiettivo di creare o mantenere legami economici durevoli presuppone che le azioni detenute dall'azionista conferiscano a quest'ultimo, sia a norma delle disposizioni di legge nazionali sulle società per azioni sia altrimenti, la possibilità di partecipare effettivamente alla gestione di tale società o al suo controllo (sentenza del 24 maggio 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

- 77 Secondo la giurisprudenza, le restrizioni ai movimenti di capitali implicanti uno stabilimento o investimenti diretti ai sensi dell'articolo 64, paragrafo 1, TFUE comprendono non soltanto le misure nazionali che, nella loro applicazione a movimenti di capitali diretti verso o provenienti da Stati terzi, limitano lo stabilimento o gli investimenti, ma anche quelle che limitano i pagamenti di dividendi che ne derivano (sentenza del 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punto 103 e giurisprudenza ivi citata).
- 78 Ne consegue che una restrizione ai movimenti di capitali, quale il trattamento fiscale meno vantaggioso dei dividendi di origine estera, rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 64, paragrafo 1, TFUE, dal momento che essa si riferisce a partecipazioni acquistate al fine di creare o mantenere legami economici durevoli e diretti tra l'azionista e la società interessata e che permettono all'azionista di partecipare effettivamente alla gestione o al controllo di tale società (sentenze del 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punto 185, e del 24 maggio 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, punto 37).
- 79 Nel caso di specie, il procedimento principale riguarda, da un lato, il trattamento fiscale dei dividendi distribuiti dalla *Ciments de Gabès*, che si riferiscono alle partecipazioni rappresentanti il 98,72% del capitale sociale della società distributrice. Una partecipazione del genere è idonea a conferire all'azionista la possibilità di partecipare effettivamente alla gestione o al controllo della società distributrice e può, pertanto, essere considerata un investimento diretto.
- 80 Dall'altro lato, il procedimento principale riguarda il trattamento fiscale dei dividendi distribuiti dalla *Ciments de Sibline*, nella quale la società beneficiaria detiene direttamente il 28,64% del capitale sociale. Anche tale partecipazione potrebbe essere idonea, previa verifica da parte del giudice del rinvio, a conferire all'azionista la possibilità di partecipare effettivamente alla gestione o al controllo della società distributrice e potrebbe, pertanto, essere considerata un investimento diretto.
- 81 Dalla giurisprudenza discende che la nozione di «restrizione in vigore alla data del 31 dicembre 1993» presuppone che l'ambito giuridico in cui s'inserisce la restrizione di cui trattasi abbia fatto ininterrottamente parte dell'ordinamento giuridico dello Stato membro interessato a partire da tale data. Infatti, se così non fosse, uno Stato membro potrebbe in qualsiasi momento reintrodurre restrizioni ai movimenti di capitali provenienti da Stati terzi o ad essi diretti che erano in vigore nell'ordinamento giuridico nazionale alla data del 31 dicembre 1993, ma che non sono state mantenute (sentenza del 18 dicembre 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, punto 48).
- 82 Risulta inoltre dalla giurisprudenza che, se è pur vero che, in linea di principio, rientra nelle competenze del giudice nazionale determinare il contenuto della legislazione vigente ad una data stabilita da un atto dell'Unione, spetta alla Corte fornire gli elementi interpretativi della nozione di diritto dell'Unione che costituisce il riferimento per l'applicazione di un regime derogatorio, previsto da tale diritto, ad una legislazione nazionale «vigente» ad una certa data (v., in tal senso, sentenze del 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punto 191, e del 10 aprile 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punto 47).
- 83 In tale contesto, il giudice del rinvio si interroga, in particolare con la sua quattordicesima questione, sull'impatto dell'introduzione, successiva al 31 dicembre 1993, del regime di vantaggi fiscali per l'investimento di natura contrattuale, previsto dall'articolo 41, paragrafo 5, lettera b), dell'EBF, e del regime relativo ai dividendi provenienti dai paesi africani di lingua ufficiale portoghese e da Timor-Est, previsto dall'articolo 42 dell'EBF.

- 84 Orbene, non avendo l'adozione di questi due regimi modificato il quadro giuridico relativo al trattamento fiscale dei dividendi provenienti dalla Tunisia e dal Libano, la loro adozione non ha inciso sulla qualificazione di restrizione in vigore dell'esclusione dei dividendi pagati dalle società stabilite in tali Stati terzi dalla possibilità di beneficiare di una deduzione integrale o parziale dell'imposta (v., in tal senso, sentenza del 18 dicembre 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punto 51).
- 85 Occorre nondimeno esaminare l'impatto della conclusione degli accordi CE-Tunisia e CE-Libano sulla facoltà conferita alla Repubblica portoghese dall'articolo 64, paragrafo 1, TFUE.
- 86 A tale proposito, occorre rilevare che l'articolo 64, paragrafo 1, TFUE sancisce una facoltà per uno Stato membro di continuare ad applicare nelle relazioni con gli Stati terzi le restrizioni ai movimenti di capitali che rientrano nel campo di applicazione materiale di tale disposizione, anche se esse sono contrarie al principio della libera circolazione dei capitali sancito dall'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, a condizione che esse esistessero già prima del 31 dicembre 1993 (sentenze del 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punto 187, e del 24 maggio 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, punto 39).
- 87 Uno Stato membro rinuncia a tale facoltà ove abroga le disposizioni all'origine della restrizione in questione. L'articolo 64, paragrafo 1, TFUE, infatti, non riguarda le disposizioni che, pur essendo sostanzialmente identiche ad una legislazione in vigore alla data del 31 dicembre 1993, hanno reintrodotto un ostacolo alla libera circolazione dei capitali che, in seguito all'abrogazione della legislazione precedente, non esisteva più (v., in tal senso, sentenza del 18 dicembre 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punto 49).
- 88 Uno Stato membro rinuncia a tale facoltà anche quando adotta disposizioni che modificano la logica sulla quale riposava la legislazione anteriore. A tale riguardo, dalla giurisprudenza emerge che, nella valutazione della facoltà che ha uno Stato membro di invocare l'articolo 64, paragrafo 1, TFUE, gli aspetti relativi alla forma dell'atto che costituisce una restrizione sono secondari rispetto a quelli relativi alla sostanza di tale restrizione. Una misura nazionale adottata posteriormente al 31 dicembre 1993 non è, infatti, per questa sola ragione, automaticamente esclusa dal regime derogatorio istituito dall'articolo 64, paragrafo 1, TFUE. Rientrano difatti in tale regime le disposizioni sostanzialmente identiche ad una legislazione anteriore o che si limitano a ridurre o ad eliminare ostacoli all'esercizio dei diritti e delle libertà comunitarie che esistevano nella legislazione precedente, ma ne restano escluse le disposizioni che si basano su una logica diversa da quella del diritto precedente e che istituiscono nuove procedure (v., in tal senso, sentenze del 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punto 192, e del 24 maggio 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, punto 41).
- 89 Orbene, ciò considerato, occorre ritenere che uno Stato membro rinunci alla facoltà prevista dall'articolo 64, paragrafo 1, TFUE anche laddove, senza abrogare o modificare formalmente la normativa esistente, concluda un accordo internazionale, come un accordo di associazione, il quale preveda, in una disposizione dotata di effetto diretto, una liberalizzazione di una categoria dei capitali di cui all'articolo 64, paragrafo 1. Tale modifica del contesto normativo deve di conseguenza essere assimilata, nei suoi effetti sulla possibilità d'invocare l'articolo 64, paragrafo 1, TFUE, all'introduzione di una nuova normativa, basata su una logica diversa da quella della normativa vigente.
- 90 Una liberalizzazione della circolazione dei capitali prevista da un accordo internazionale non avrebbe infatti alcun effetto utile se, nelle ipotesi in cui tale accordo osti a una normativa di uno Stato membro, quest'ultimo potesse continuare ad applicare tale normativa in forza dell'articolo 64, paragrafo 1, TFUE.
- 91 Occorre, pertanto, interpretare gli accordi CE-Tunisia e CE-Libano al fine di verificare se tali accordi prevedano, in disposizioni dotate di effetto diretto, una liberalizzazione degli investimenti diretti oggetto del procedimento principale.

- 92 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alle questioni tredicesima e quattordicesima dichiarando che l'articolo 64, paragrafo 1, TFUE dev'essere interpretato nel senso che:
- giacché l'adozione del regime di vantaggi fiscali per l'investimento di natura contrattuale, previsto dall'articolo 41, paragrafo 5, lettera b), dell'EBF, e del regime relativo ai dividendi provenienti dai paesi africani di lingua ufficiale portoghese e da Timor Est, previsto dall'articolo 42 dell'EBF, non ha modificato il quadro giuridico relativo al trattamento dei dividendi provenienti dalla Tunisia e dal Libano, l'adozione di tali regimi non ha inciso sulla qualificazione come restrizione in vigore dell'esclusione dei dividendi pagati dalle società stabilite in tali Stati terzi dalla possibilità di beneficiare di una deduzione integrale o parziale;
 - uno Stato membro rinuncia alla facoltà prevista dall'articolo 64, paragrafo 1, TFUE laddove, senza abrogare o modificare formalmente la normativa vigente, proceda alla conclusione di un accordo internazionale, come un accordo di associazione, il quale preveda, in una disposizione dotata di effetto diretto, una liberalizzazione di una categoria di capitali di cui all'articolo 64, paragrafo 1; una tale modifica del contesto normativo deve, di conseguenza, essere assimilata, nei suoi effetti sulla possibilità d'invocare l'articolo 64, paragrafo 1, TFUE, all'introduzione di una nuova normativa, basata su una logica diversa da quella della normativa vigente.

Sull'interpretazione degli accordi CE-Tunisia e CE-Libano

- 93 Con le sue questioni dalla prima alla decima, il giudice del rinvio intende sapere, in sostanza, se le previsioni degli accordi CE-Tunisia e CE-Libano debbano essere interpretate nel senso che ostano a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, secondo la quale una società residente in Portogallo può dedurre dalla propria base imponibile i dividendi percepiti da una società residente di tale Stato membro, ma non può dedurre i dividendi distribuiti da una società residente in Tunisia o in Libano.
- 94 In via preliminare, occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, un trattato internazionale deve essere interpretato non soltanto alla stregua dei termini in cui è redatto, ma anche alla luce dei suoi obiettivi. L'articolo 31 della convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, del 23 maggio 1969 (*Recueil des traités des Nations Unies*, vol. 1155, pag. 331), precisa, al riguardo, che un trattato dev'essere interpretato in buona fede seguendo il senso ordinario da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo (v. in tal senso, in particolare, sentenza del 25 febbraio 2010, Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, punti 42 e 43 e giurisprudenza ivi citata).
- 95 Per quanto riguarda la questione dell'effetto diretto delle disposizioni di un accordo nell'ordinamento giuridico delle parti contraenti, la Corte ha dichiarato che qualora tale questione non sia stata disciplinata dall'accordo in parola, spetta alla Corte risolverla, al pari di qualunque altra questione d'interpretazione relativa all'applicazione di accordi nell'Unione (sentenza del 14 dicembre 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, punto 24 e giurisprudenza ivi citata). È il caso sia dell'accordo CE-Tunisia sia dell'accordo CE-Libano.
- 96 Secondo una costante giurisprudenza, una disposizione di un accordo concluso dall'Unione con Stati terzi dev'essere considerata dotata di effetto diretto quando, avuto riguardo al suo tenore nonché all'oggetto e alla natura di tale accordo, stabilisce un obbligo chiaro e preciso che non è subordinato, per quanto riguarda la sua attuazione o i suoi effetti, all'intervento di alcun atto ulteriore (v. in tal senso, in particolare, sentenze del 27 settembre 2001, Gloszczuk, C-63/99, EU:C:2001:488, punto 30; dell'8 maggio 2003, Wählergruppe Gemeinsam, C-171/01, EU:C:2003:260, punto 54; del 12 aprile 2005, Simutenkov, C-265/03, EU:C:2005:213, punto 21, e del 14 dicembre 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, punto 25).

Sull'accordo CE-Tunisia

– Sulle disposizioni pertinenti (questioni prima e terza)

- 97 Con le sue questioni prima e terza, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 31 e 34 dell'accordo CE-Tunisia siano dotati di effetto diretto e se, in caso affermativo, la situazione in esame nel procedimento principale rientri nell'ambito di tali disposizioni.
- 98 Poiché, come illustrato al punto 91 della presente sentenza, l'interpretazione dell'accordo CE-Tunisia dovrebbe consentire di verificare se tale accordo preveda, alle sue disposizioni dotate di effetto diretto, una liberalizzazione degli investimenti diretti oggetto del procedimento principale, non occorre rispondere alla prima questione del giudice del rinvio relativa all'articolo 31 di detto accordo che riguarda il diritto di stabilimento e i servizi.
- 99 Per quanto riguarda l'articolo 34 dell'accordo CE-Tunisia, occorre constatare che tale articolo sancisce, al suo paragrafo 1, in termini chiari, precisi e incondizionati, un obbligo della Comunità e della Repubblica tunisina di garantire, quanto alle operazioni in conto capitale e a decorrere dall'entrata in vigore di detto accordo, la libera circolazione dei capitali riguardanti gli investimenti diretti in Tunisia effettuati da società costituite secondo la normativa in vigore, nonché la liquidazione e il rimpatrio dei profitti di detti investimenti e di qualsiasi beneficio che ne derivi.
- 100 Tale disposizione detta un obbligo di risultato preciso, che può essere fatto valere da un soggetto dell'ordinamento dinanzi a un giudice nazionale affinché quest'ultimo disapplichì le disposizioni all'origine di un ostacolo alla libera circolazione dei capitali o applichi nei suoi confronti la normativa, la cui mancata applicazione è all'origine di tale ostacolo alla libera circolazione dei capitali, senza che risulti necessaria a tal fine l'adozione di misure di applicazione integrative (v., per analogia, sentenze del 27 settembre 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, punto 34, e del 27 settembre 2001, Barkoci e Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, punto 34).
- 101 L'affermazione secondo la quale il principio della libera circolazione dei capitali riguardanti gli investimenti diretti in Tunisia, sancito dall'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia, è idoneo a disciplinare direttamente la situazione dei privati non è contraddetta dall'articolo 34, paragrafo 2, di tale accordo.
- 102 L'articolo 34, paragrafo 2, di detto accordo, infatti, secondo il quale le parti si consultano reciprocamente per facilitare il movimento dei capitali tra la Comunità e la Repubblica tunisina e per liberalizzarlo integralmente quando ricorreranno le necessarie condizioni, dev'essere interpretato nel senso che si riferisce a una liberalizzazione successiva dei movimenti di capitali non previsti dall'articolo 34, paragrafo 1, dello stesso accordo.
- 103 Inoltre, una simile constatazione dell'effetto diretto dell'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia non è contraddetta dall'oggetto e dallo scopo di tale accordo. Occorre evidenziare, infatti, che detto accordo istituisce, a termini del suo articolo 1, paragrafo 1, un'associazione tra la Comunità e i suoi Stati membri, da una parte, e la Repubblica tunisina, dall'altra. L'obiettivo dell'accordo CE-Tunisia, volto, in particolare, come risulta dal suo articolo 1, paragrafo 2, a stabilire le condizioni della liberalizzazione progressiva dei capitali, suffraga l'interpretazione secondo la quale, da un lato, i movimenti di capitali di cui all'articolo 34, paragrafo 1, di tale accordo beneficiano di una liberalizzazione a partire dalla data di entrata in vigore di detto accordo, e, dall'altro, gli altri movimenti di capitali saranno progressivamente liberalizzati, conformemente all'articolo 34, paragrafo 2, del suddetto accordo.
- 104 Alla luce di quanto precede, occorre ritenere che l'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia sia dotato di effetto diretto e possa essere fatto valere da un privato dinanzi a un giudice.

- 105 Occorre, di conseguenza, verificare se una situazione come quella di cui al procedimento principale rientri nell'ambito dell'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia.
- 106 A tale riguardo, occorre constatare che, stando al suo tenore, l'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia si riferisce alle operazioni in conto capitale e riguarda gli investimenti diretti in Tunisia effettuati da società costituite secondo la normativa in vigore, nonché la liquidazione e il rimpatrio dei profitti di detti investimenti e di qualsiasi beneficio che ne derivi.
- 107 Orbene, la percezione da parte di una società residente in Portogallo di dividendi da una società residente in Tunisia, dovuta al fatto che la prima detiene una partecipazione del 98,72% del capitale sociale della società distributrice, rientra nell'ambito di applicazione della suddetta disposizione. Com'è stato constatato al punto 79 della presente sentenza, infatti, tale partecipazione può essere considerata un investimento diretto e la percezione di dividendi riferibili a tale partecipazione rientra nella nozione di «rimpatrio degli utili» che ne derivano.
- 108 Di conseguenza, occorre ritenere che una situazione come quella di cui al procedimento principale rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia.
- 109 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla terza questione sollevata dichiarando che l'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia dev'essere interpretato nel senso che è dotato di effetto diretto e può essere invocato in una situazione come quella di cui al procedimento principale, nella quale una società residente in Portogallo percepisce dividendi da una società residente in Tunisia per via dell'investimento diretto che essa ha realizzato nella società distributrice, al fine di opporsi al trattamento fiscale riservato a detti dividendi in Portogallo.
- 110 In considerazione di quanto esposto al punto 98 della presente sentenza, non occorre rispondere alla seconda questione.
- Sulla portata dell'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia (questioni dalla quarta alla sesta)
- 111 Con le sue questioni dalla quarta alla sesta, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia, in combinato disposto con l'articolo 89 del medesimo accordo, debba essere interpretato nel senso che osta a una normativa, come quella di cui al procedimento principale, secondo la quale una società residente di uno Stato membro può effettuare una deduzione integrale o parziale dalla propria base imponibile dei dividendi percepiti qualora essi siano distribuiti da una società residente dello stesso Stato membro, ma non può procedere a una simile deduzione qualora la società distributrice sia residente in Tunisia.
- 112 Come constatato al punto 48 della presente sentenza, in forza della normativa di cui trattasi nel procedimento principale la doppia imposizione economica dei dividendi percepiti da una società residente è evitata o attenuata qualora la società distributrice di tali dividendi sia stabilita in Portogallo, mentre non lo è qualora la società distributrice dei dividendi sia stabilita in Tunisia.
- 113 Tale differenza di trattamento è tale da dissuadere le società residenti del Portogallo dal procedere a investimenti diretti in società stabilite in Tunisia. Infatti, dal momento che i redditi di capitali derivanti dallo Stato terzo in parola sono trattati, sul piano fiscale, in maniera meno favorevole rispetto ai dividendi distribuiti da società stabilite in Portogallo, le azioni delle società stabilite in Tunisia risultano meno attraenti per gli investitori residenti in Portogallo rispetto a quelle di società che hanno la loro sede in questo Stato membro (v., per analogia, sentenze del 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punto 64, nonché del 10 febbraio 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen*, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, punto 80).

- 114 Un simile trattamento sfavorevole configura quindi una restrizione alla libera circolazione dei capitali, vietata, in linea di principio, per quanto riguarda gli investimenti diretti e, in particolare, il rimpatrio dei profitti di tali investimenti, dall'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia.
- 115 Occorre altresì verificare se, come chiede, in sostanza, il giudice del rinvio con la sua quinta questione, l'effetto dell'articolo 34, paragrafo 1, di tale accordo sia limitato, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, dall'articolo 89 dello stesso.
- 116 Anzitutto, per quanto riguarda l'articolo 89, primo trattino, dell'accordo CE-Tunisia, secondo il quale nessuna disposizione di tale accordo avrà come effetto di ampliare i benefici in campo fiscale concessi da una delle parti in qualsiasi accordo o intesa internazionale al cui rispetto detta parte sia tenuta, è sufficiente rilevare che il divieto della restrizione constatata ai punti precedenti della presente sentenza discende dal medesimo accordo CE-Tunisia e non deriva dall'estensione dei benefici previsti da un altro accordo o intesa internazionale. Inoltre, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 87 delle sue conclusioni, la SECIL non mira a ottenere un beneficio concesso dalla Repubblica portoghese in un altro accordo o intesa internazionale.
- 117 Per quanto concerne poi l'articolo 89, secondo trattino, dell'accordo CE-Tunisia, secondo il quale l'accordo non avrà l'effetto di impedire l'adozione o l'applicazione, ad opera di una delle parti, di qualsiasi misura destinata a evitare la frode o l'evasione fiscale, occorre ritenere che, affinché l'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia possa mantenere il suo effetto utile, l'articolo 89, secondo trattino, di tale accordo debba essere interpretato nel senso che le misure rientranti nell'ambito di applicazione di tale disposizione sono quelle specificamente destinate a evitare la frode o l'evasione fiscale.
- 118 Orbene, come precisato al punto 61 della presente sentenza, la legislazione tributaria di cui trattasi nel procedimento principale esclude in generale la possibilità di ottenere un vantaggio fiscale consistente nell'evitare o attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi, qualora tali dividendi siano distribuiti da società stabilite segnatamente in Tunisia, senza tendere nello specifico a prevenire comportamenti consistenti nel creare costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica e finalizzate a eludere l'imposta normalmente dovuta o a ottenere un vantaggio fiscale.
- 119 Giacché la normativa di cui al procedimento principale, ferma restando la verifica da parte del giudice del rinvio, non è annoverabile tra le misure destinate a evitare la frode o l'evasione fiscale, la situazione di cui al procedimento principale non rientra nell'ipotesi di cui all'articolo 89, secondo trattino, dell'accordo CE-Tunisia.
- 120 Infine, l'articolo 89, terzo trattino, dell'accordo CE-Tunisia prevede che tale accordo non avrà come effetto di ostacolare il diritto di una parte di applicare le disposizioni pertinenti della sua legislazione fiscale ai contribuenti che non si trovano in una situazione identica per quanto riguarda la loro residenza. Orbene, a tale proposito è sufficiente rilevare che la normativa di cui al procedimento principale opera una distinzione non in funzione della residenza del contribuente, ossia la società beneficiaria dei dividendi, bensì del luogo di residenza della società distributrice dei dividendi, e quindi, del luogo in cui i capitali del contribuente sono investiti. Di conseguenza, la situazione di cui trattasi nel procedimento principale non rientra neanche nell'ipotesi di cui all'articolo 89, terzo trattino, dell'accordo CE-Tunisia.
- 121 Occorre, pertanto, rispondere alla quinta questione dichiarando che l'effetto dell'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia non è limitato, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, dall'articolo 89 dello stesso.

- 122 Con la sua sesta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il trattamento restrittivo riservato ai dividendi in questione possa nondimeno essere giustificato dalla necessità di preservare l'efficacia dei controlli fiscali, stante in particolare l'assenza, tra la Repubblica portoghese e la Repubblica tunisina, di un quadro di cooperazione amministrativa equivalente a quello istituito tra gli Stati membri dalla direttiva 77/799, vigente alla data dei fatti del procedimento principale.
- 123 Per stabilire se un motivo imperativo di interesse generale relativo alla necessità di preservare l'efficacia dei controlli fiscali possa giustificare una restrizione alla libera circolazione dei capitali, garantita dall'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia, occorre analizzare tale accordo alla luce del suo scopo e del suo contesto, conformemente alla giurisprudenza ricordata al punto 94 della presente sentenza.
- 124 In forza del suo articolo 1, l'accordo CE-Tunisia che istituisce un'associazione tra la Comunità e i suoi Stati membri, da una parte, e la Repubblica tunisina, dall'altra, mira in particolare a consolidare le relazioni tra le parti, a stabilire le condizioni per la liberalizzazione degli scambi di beni, di servizi e di capitali, nonché a favorire gli scambi e a stimolare l'espansione di relazioni economiche e sociali equilibrate tra le parti.
- 125 Tale accordo non è diretto alla creazione di un mercato interno, paragonabile a quello istituito dal Trattato FUE, né alla realizzazione, al pari dell'accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3; in prosieguo: l'«accordo SEE»), nella massima misura possibile, della libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali, in modo da estendere il mercato interno realizzato nel territorio dell'Unione agli Stati parti a tale accordo (v., in tal senso, sentenza del 23 settembre 2003, *Ospelt e Schlössle Weissenberg*, C-452/01, EU:C:2003:493, punto 29).
- 126 Orbene, posto che la necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali è ammessa in quanto motivo imperativo di interesse generale tale da giustificare una restrizione alle libertà garantite dal Trattato FUE e dall'accordo SEE, una tale giustificazione deve, a fortiori, essere ammessa nell'ambito dell'accordo CE-Tunisia.
- 127 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 125 delle sue conclusioni, infatti, sembra escluso, tenuto conto della finalità e del contesto dell'accordo CE-Tunisia, che le parti di detto accordo intendessero accordare una totale libertà ai movimenti di capitali tra l'Unione e la Tunisia, laddove possono invece essere imposte restrizioni sia nelle relazioni tra gli Stati membri sia nelle relazioni tra gli Stati membri dell'Unione e gli altri Stati parti all'accordo SEE.
- 128 Ciò premesso, l'analisi svolta ai punti da 63 a 68 nonché 70 e 71 della presente sentenza è trasponibile all'analisi effettuata nell'ambito della valutazione della giustificazione della restrizione all'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia, atteso che tale accordo non ha previsto obblighi per la Repubblica tunisina di fornire informazioni alle autorità portoghesi.
- 129 Occorre, pertanto, interpretare l'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia nel senso che:
- una normativa, come quella di cui al procedimento principale, secondo la quale una società residente di uno Stato membro può effettuare una deduzione integrale o parziale dalla propria base imponibile dei dividendi percepiti qualora essi siano distribuiti da una società residente dello stesso Stato membro, ma non può procedere a una tale deduzione qualora la società distributrice sia residente in Tunisia, configura una restrizione alla libera circolazione dei capitali, vietata, in linea di principio, per quanto riguarda gli investimenti diretti e, in particolare, il rimpatrio dei profitti di tale investimenti, dall'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia;
 - l'effetto di tale disposizione non è limitato, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, dall'articolo 89 dell'accordo CE-Tunisia;

- il rifiuto di concedere, in applicazione dell'articolo 46, paragrafi 1 e 8, del CIRC, una deduzione integrale o parziale dei dividendi percepiti dalla base imponibile della società beneficiaria può essere giustificato da motivi imperativi di interesse generale relativi alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, se risulta impossibile, per le autorità fiscali dello Stato membro di cui è residente la società beneficiaria, ottenere dalla Repubblica tunisina, Stato di cui è residente la società distributrice di tali dividendi, informazioni che consentano di verificare che la condizione relativa all'assoggettamento all'imposta di quest'ultima società è soddisfatta;
- il rifiuto di concedere una tale deduzione parziale, in applicazione dell'articolo 46, paragrafo 11, del CIRC, non può essere giustificato da motivi imperativi di interesse generale relativi alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, laddove tale disposizione possa essere applicata nelle ipotesi in cui l'assoggettamento all'imposta della società distributrice in Tunisia, Stato di cui è residente tale società, non può essere verificata, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare.

Sull'accordo CE-Libano

- Sull'effetto diretto dell'articolo 31 dell'accordo CE-Libano (settima questione)

- 130 Con la sua settima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 31 dell'accordo CE-Libano sia dotato di effetto diretto e possa, tenuto conto dell'articolo 33 di detto accordo, essere invocato nel procedimento principale.
- 131 A tale riguardo, occorre constatare che, prevedendo che, nell'ambito delle disposizioni dell'accordo CE-Libano, e fermi restando gli articoli 33 e 34 di quest'ultimo, non vi sarà, tra la Comunità, da un lato, e la Repubblica libanese, dall'altro, alcuna restrizione alla circolazione dei capitali né alcuna discriminazione fondata sulla nazionalità o sul luogo di residenza dei loro cittadini o sul luogo in cui tali capitali sono investiti, l'articolo 31 di tale accordo prescrive, in termini chiari e incondizionati, un obbligo di risultato preciso, che può essere fatto valere da un soggetto dell'ordinamento dinanzi alle autorità giudiziarie, affinché queste disapplicino le disposizioni all'origine della restrizione o della discriminazione o che sia applicata nei suoi confronti la normativa la cui non applicazione è all'origine della restrizione o della discriminazione, senza che risulti necessaria a tal fine l'adozione di misure di applicazione integrative (v., per analogia, sentenze del 27 settembre 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, punto 34, nonché del 27 settembre 2001, Barkoci e Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, punto 34).
- 132 La portata dell'obbligo derivante dall'articolo 31 dell'accordo CE-Libano è, certamente, limitata dalla clausola di salvaguardia prevista dall'articolo 33, paragrafo 1, di tale accordo. Tuttavia, tale eccezione non osta a che detto articolo 31 attribuisca ai singoli diritti che essi possono far valere in giudizio (v., per analogia, sentenza del 18 dicembre 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punto 26).
- 133 L'affermazione secondo la quale l'articolo 31 dell'accordo CE-Libano è dotato di effetto diretto non è confutata dall'oggetto e dalla finalità di tale accordo. Occorre evidenziare, infatti, che l'accordo CE-Libano istituisce, ai sensi del suo articolo 1, paragrafo 1, un'associazione tra la Comunità e i suoi Stati membri, da una parte, e la Repubblica libanese, dall'altra. L'obiettivo di tale accordo, volto, in particolare, come risulta dal suo articolo 1, paragrafo 2, a creare le condizioni per la progressiva liberalizzazione degli scambi di capitali, suffraga l'interpretazione secondo la quale i movimenti di capitali che non rientrano nell'ambito di applicazione della clausola di salvaguardia di cui all'articolo 33, paragrafo 1, del suddetto accordo beneficiano di una liberalizzazione a partire dalla data di entrata in vigore del medesimo accordo.
- 134 Per quanto riguarda la possibilità di invocare l'articolo 31 dell'accordo CE-Libano in una situazione come quella di cui al procedimento principale, occorre, certamente, rilevare che, conformemente all'articolo 33, paragrafo 1, di tale accordo, l'articolo 31 dello stesso lascia impregiudicata

l'applicazione delle restrizioni esistenti tra la Comunità e la Repubblica libanese alla data di entrata in vigore del suddetto accordo, per quanto riguarda i movimenti di capitali tra di esse che implicano investimenti diretti, anche in campo immobiliare, allo stabilimento, alla prestazione di servizi finanziari o all'ammissione dei titoli nei mercati finanziari.

135 Tuttavia, la portata della clausola di salvaguardia prevista dall'articolo 33, paragrafo 1, dell'accordo CE-Libano è limitata dall'articolo 33, paragrafo 2, del medesimo, il quale prevede che tali restrizioni non riguardano il trasferimento all'estero di investimenti effettuati in Libano da persone residenti nella Comunità o effettuati nella Comunità da persone residenti in Libano e degli utili derivanti da tali investimenti.

136 Poiché la situazione di cui al procedimento principale concerne il trattamento fiscale dei dividendi derivanti da investimenti diretti effettuati in Libano da una persona residente in Portogallo, tale situazione rientra nell'ipotesi di cui all'articolo 33, paragrafo 2, dell'accordo CE-Libano. Di conseguenza, l'articolo 33, paragrafo 1, di tale accordo non osta a che l'articolo 31 di quest'ultimo sia invocato nel caso di specie.

137 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla settima questione dichiarando che l'articolo 31 dell'accordo CE-Libano dev'essere interpretato nel senso che:

- è dotato di effetto diretto;
- una situazione, come quella di cui al procedimento principale, che concerne il trattamento fiscale dei dividendi derivanti dagli investimenti diretti effettuati in Libano da una persona residente in Portogallo, rientra nell'ipotesi di cui all'articolo 33, paragrafo 2, di tale accordo; di conseguenza, l'articolo 33, paragrafo 1, di detto accordo non osta a che l'articolo 31 di quest'ultimo sia invocato nel caso di specie.
- Sulla portata dell'articolo 31 dell'accordo CE-Libano (questioni dall'ottava alla decima)

138 Con le sue questioni dall'ottava alla decima, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 31 dell'accordo CE-Libano, in combinato disposto con l'articolo 85 del medesimo accordo, debba essere interpretato nel senso che osta a una normativa, come quella di cui al procedimento principale, secondo la quale una società residente di uno Stato membro può effettuare una deduzione integrale o parziale dalla propria base imponibile dei dividendi percepiti qualora essi siano distribuiti da una società residente dello stesso Stato membro, ma non può procedere a una simile deduzione qualora la società distributrice sia residente in Libano.

139 Come constatato al punto 48 della presente sentenza, in applicazione della normativa di cui trattasi nel procedimento principale, la doppia imposizione economica dei dividendi percepiti da una società residente è evitata o attenuata ove la società distributrice di tali dividendi sia stabilita in Portogallo, mentre non lo è ove la società distributrice di detti dividendi sia stabilita in Libano.

140 Tale differenza di trattamento in base al luogo in cui i capitali sono investiti è tale da dissuadere le società residenti del Portogallo dal procedere a investimenti in società stabilite in Libano. Infatti, dal momento che i redditi di capitali derivanti dallo Stato terzo in parola sono trattati, sul piano fiscale, in maniera meno favorevole rispetto ai dividendi distribuiti da società stabilite in Portogallo, le azioni delle società stabilite in Libano risultano meno attraenti per gli investitori residenti in Portogallo rispetto a quelle di società che hanno la loro sede in questo Stato membro (v., per analogia, sentenze del 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punto 64, nonché del 10 febbraio 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen*, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, punto 80).

- ¹⁴¹ Occorre ricordare che da una giurisprudenza costante risulta che, rispetto ad una disciplina tributaria come quella di cui al procedimento principale, volta a prevenire o ad attenuare la doppia imposizione economica degli utili distribuiti, la situazione di una società azionista che percepisce dividendi derivanti da uno Stato terzo è paragonabile a quella di una società azionista che percepisce dividendi di origine nazionale, dal momento che, in entrambi i casi, gli utili realizzati possono, in linea di principio, essere oggetto di un'imposizione a catena (v., in tal senso, sentenze del 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punto 62, nonché del 10 febbraio 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen*, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, punto 84).
- ¹⁴² Di conseguenza, un tale trattamento sfavorevole è vietato, in linea di principio, dall'articolo 31 dell'accordo CE-Libano.
- ¹⁴³ Occorre altresì verificare se, come chiede, in sostanza, il giudice del rinvio con la sua nona questione, l'effetto dell'articolo 31 di tale accordo sia limitato, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, dall'articolo 85 dello stesso.
- ¹⁴⁴ Anzitutto, per quanto riguarda l'articolo 85, lettera a), dell'accordo CE-Libano, secondo il quale, per quanto riguarda le imposte dirette, nessuna disposizione del presente accordo avrà l'effetto di ampliare i benefici in campo fiscale concessi da una delle parti in qualsiasi accordo o intesa internazionale al cui rispetto detta parte sia tenuta, è sufficiente rilevare che il divieto della restrizione constatato ai punti precedenti della presente sentenza discende dall'accordo CE-Libano stesso e non deriva dall'estensione dei vantaggi previsti da un altro accordo o intesa internazionale. Inoltre, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 87 delle sue conclusioni, la SECIL non mira a ottenere un beneficio concesso dalla Repubblica portoghese in un altro accordo o intesa internazionale.
- ¹⁴⁵ Per quanto concerne poi l'articolo 85, lettera b), dell'accordo CE-Libano, secondo il quale tale accordo non avrà l'effetto di impedire l'adozione o l'applicazione, ad opera di una delle parti, di qualsiasi misura destinata a evitare la frode o l'evasione fiscale, occorre ritenere che, affinché l'articolo 31 di detto accordo possa mantenere il suo effetto utile, l'articolo 85, lettera b), del medesimo accordo debba essere interpretato nel senso che le misure rientranti nell'ambito di applicazione di tale disposizione sono quelle specificamente destinate a evitare la frode o l'evasione fiscale.
- ¹⁴⁶ Orbene, come precisato al punto 61 della presente sentenza, la legislazione tributaria di cui trattasi nel procedimento principale esclude, in generale, la possibilità di ottenere un vantaggio fiscale consistente nell'evitare o attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi, qualora tali dividendi siano distribuiti da società stabilite in particolare in Libano, senza tendere nello specifico a prevenire comportamenti consistenti nel creare costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica e finalizzate a eludere l'imposta normalmente dovuta o a ottenere un vantaggio fiscale.
- ¹⁴⁷ Giacché la normativa di cui al procedimento principale, ferma restando la verifica da parte del giudice del rinvio, non è annoverabile tra le misure destinate a evitare la frode o l'evasione fiscale, la situazione di cui al procedimento principale non rientra nell'ipotesi di cui all'articolo 85, lettera b), dell'accordo CE-Libano.
- ¹⁴⁸ Infine, l'articolo 85, lettera c), dell'accordo CE-Libano prevede che tale accordo non avrà l'effetto di ostacolare il diritto di una parte di applicare le disposizioni pertinenti della sua legislazione fiscale ai contribuenti che non si trovano in una situazione identica, in particolare per quanto riguarda la loro residenza. Orbene, da un lato, come rilevato al punto 120 della presente sentenza, la normativa di cui al procedimento principale non opera alcuna distinzione in base alla residenza del contribuente, ossia la società beneficiaria dei dividendi.

- 149 Dall'altro lato, si deve certamente riconoscere che, considerato l'uso dell'espressione «in particolare» all'articolo 85, lettera c), dell'accordo CE-Libano, possono rientrare nell'ambito di tale disposizione le distinzioni fondate su altri fattori, quali il luogo in cui i capitali del contribuente sono investiti. Tuttavia, tale disposizione dev'essere letta in combinato disposto con l'articolo 31 dell'accordo CE-Libano, il quale vieta qualsiasi discriminazione fondata, segnatamente, sul luogo in cui i capitali sono investiti. Pertanto, occorre distinguere le differenze di trattamento consentite in forza dell'articolo 85, lettera c), dell'accordo CE-Libano dalle discriminazioni che non rientrano nell'ambito di detto articolo 85, lettera c), e che sono vietate in forza dell'articolo 31 di detto accordo.
- 150 Orbene, al punto 55 della presente sentenza è stato precisato che, rispetto ad una disciplina tributaria come quella in questione nel procedimento principale, volta a prevenire o attenuare la doppia imposizione economica degli utili distribuiti, la situazione di una società azionista che percepisce dividendi provenienti da uno Stato terzo è paragonabile a quella di una società azionista che percepisce dividendi di origine nazionale, dal momento che, in entrambi i casi, gli utili realizzati possono, in linea di principio, essere oggetto di un'imposizione a catena.
- 151 Di conseguenza, la situazione di cui trattasi nel procedimento principale non rientra neanche nell'ipotesi di cui all'articolo 85, lettera c), dell'accordo CE-Libano.
- 152 Occorre, pertanto, rispondere alla nona questione dichiarando che l'effetto dell'articolo 31 dell'accordo CE-Libano non è limitato, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, dall'articolo 85 dello stesso.
- 153 Con la sua decima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il trattamento restrittivo riservato ai dividendi in questione possa nondimeno essere giustificato dalla necessità di preservare l'efficacia dei controlli fiscali, stante in particolare l'assenza, tra la Repubblica portoghese e la Repubblica libanese, di un quadro di cooperazione amministrativa equivalente a quello istituito tra gli Stati membri dalla direttiva 77/799, vigente alla data dei fatti del procedimento principale.
- 154 A tale proposito, occorre rilevare che le considerazioni di cui ai punti da 123 a 127 della presente sentenza sono trasponibili all'analisi dell'accordo CE-Libano, atteso che quest'ultimo persegue, come risulta dal suo articolo 1, obiettivi analoghi a quelli perseguiti dall'accordo CE-Tunisia.
- 155 Poiché l'accordo CE-Libano non ha, inoltre, previsto obblighi per la Repubblica libanese di fornire informazioni alle autorità portoghesi, le considerazioni di cui ai punti da 69 a 71 della presente sentenza sono trasponibili alla valutazione della giustificazione della restrizione all'articolo 31 dell'accordo CE-Libano.
- 156 Occorre, pertanto, concludere che l'articolo 31 dell'accordo CE-Libano dev'essere interpretato nel senso che:
- una normativa, come quella di cui al procedimento principale, secondo la quale una società residente di uno Stato membro può effettuare una deduzione integrale o parziale dalla propria base imponibile dei dividendi percepiti qualora essi siano distribuiti da una società residente dello stesso Stato membro, ma non può procedere a una tale deduzione qualora la società distributrice sia residente in Libano, configura una restrizione alla libera circolazione dei capitali, vietata, in linea di principio, dall'articolo 31 di tale accordo;
 - l'effetto di tale disposizione non è limitato, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, dall'articolo 85 di detto accordo;
 - il rifiuto di concedere, in applicazione dell'articolo 46, paragrafi 1 e 8, del CIRC, una deduzione integrale o parziale dei dividendi percepiti dalla base imponibile della società beneficiaria può essere giustificato da motivi imperativi di interesse generale relativi alla necessità di garantire

l'efficacia dei controlli fiscali, se risulta impossibile, per le autorità fiscali dello Stato membro di cui è residente la società beneficiaria, ottenere dalla Repubblica libanese, Stato di cui è residente la società distributrice di tali dividendi, informazioni che consentano di verificare che la condizione relativa all'assoggettamento all'imposta di quest'ultima società è soddisfatta;

- il rifiuto di concedere una tale deduzione parziale, in applicazione dell'articolo 46, paragrafo 11, del CIRC, non può essere giustificato da motivi imperativi di interesse generale relativi alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, laddove tale disposizione possa essere applicata nelle ipotesi in cui l'assoggettamento all'imposta della società distributrice in Libano, Stato di cui tale società è residente, non può essere verificato, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare.

Sulle conseguenze dell'interpretazione degli articoli da 63 a 65 TFUE nonché degli accordi CE-Tunisia e CE-Libano sul procedimento principale

- 157 Dalla risposta fornita alle questioni undicesima e dodicesima deriva che il rifiuto di concedere, in applicazione dell'articolo 46, paragrafi 1 e 8, del CIRC, una deduzione integrale o parziale dei dividendi percepiti dalla base imponibile della società beneficiaria può essere giustificato da motivi imperativi di interesse generale relativi alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, se risulta impossibile, per le autorità fiscali dello Stato membro di cui è residente la società beneficiaria, ottenere dallo Stato terzo di cui è residente la società distributrice di tali dividendi, informazioni che consentano di verificare che la condizione relativa all'assoggettamento all'imposta di quest'ultima società è soddisfatta.
- 158 Di conseguenza, se è vero, segnatamente in virtù della convenzione Portogallo-Tunisia, che le autorità dello Stato membro di cui è residente la società beneficiaria possono ottenere dalla Repubblica tunisina, Stato di cui è residente la società distributrice dei dividendi, informazioni che consentano di verificare che la condizione secondo la quale la società distributrice di tali dividendi deve essere assoggettata all'imposta è soddisfatta, tali motivi imperativi di interesse generale non possono tuttavia giustificare una restrizione, vietata, in linea di principio, dall'articolo 63 TFUE.
- 159 In tale situazione, la Repubblica portoghese non può neanche invocare l'articolo 64, paragrafo 1, TFUE, giacché l'accordo CE-Tunisia, il cui l'articolo 34, paragrafo 1, è dotato di effetto diretto, osta anche a una normativa, come quella di cui al procedimento principale, secondo la quale una società residente di uno Stato membro può effettuare una deduzione integrale o parziale dalla propria base imponibile dei dividendi percepiti qualora essi siano distribuiti da una società residente in questo stesso Stato membro, ma non può procedere a una simile deduzione qualora la società distributrice sia residente in Tunisia. Tale normativa configura, infatti, una restrizione alla libera circolazione dei capitali, vietata, in linea di principio, per quanto riguarda gli investimenti diretti e, in particolare, il rimpatrio dei profitti di tali investimenti, dall'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia. Una simile restrizione non è giustificata se le autorità fiscali portoghesi possono ottenere dalla Repubblica tunisina, Stato di cui è residente la società distributrice dei dividendi, informazioni che consentano di verificare che la condizione relativa alla tassazione di quest'ultima società è soddisfatta.
- 160 Il cambiamento del contesto normativo risultante dall'introduzione di una previsione del genere nell'accordo CE-Tunisia, infatti, deve essere assimilato, quanto ai suoi effetti sulla possibilità d'invocare l'articolo 64, paragrafo 1, TFUE, all'introduzione di una nuova normativa, basata su una logica diversa da quella della normativa vigente.
- 161 Dalla risposta fornita alle questioni dalla prima alla decima nonché undicesima e dodicesima deriva altresì che gli articoli 63 e 65 TFUE nonché l'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia e l'articolo 31 dell'accordo CE-Libano ostano a un rifiuto di concedere, in forza dell'articolo 46, paragrafo 11, del CIRC, una deduzione parziale dalla base imponibile della società beneficiaria dei dividendi percepiti, qualora tale disposizione possa essere applicata in situazioni in cui

l'assoggettamento all'imposta delle società distributrici di tali dividendi, in Tunisia e in Libano, Stati di cui sono residenti tali società, non può essere verificato, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare.

- 162 Ciò considerato, per le ragioni di cui ai punti da 87 a 90 e, *mutatis mutandis*, al punto 160 della presente sentenza, la Repubblica portoghese non può invocare neanche l'articolo 64, paragrafo 1, TFUE, per poter continuare ad applicare la normativa da cui deriva la restrizione summenzionata.
- 163 A tale riguardo, dalla giurisprudenza si evince che l'articolo 63 TFUE impone ad uno Stato membro, che applichi un sistema per prevenire la doppia imposizione economica nel caso di dividendi versati a residenti da società residenti, l'obbligo di concedere un trattamento equivalente ai dividendi versati a residenti da società non residenti (v. sentenze del 10 febbraio 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen*, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, punto 60, e del 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punto 38).
- 164 Dalla giurisprudenza emerge inoltre che il diritto di ottenere il rimborso delle somme riscosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti ai soggetti dell'ordinamento dalle disposizioni del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte, sicché lo Stato membro è tenuto, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione (v. sentenza del 15 settembre 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punto 71 e giurisprudenza *ivi citata*).
- 165 L'unica eccezione al diritto al rimborso delle somme riscosse in violazione del diritto dell'Unione riguarda l'ipotesi in cui un tributo indebito sia stato direttamente traslato dal soggetto passivo su un altro soggetto (v. sentenze del 6 settembre 2011, *Lady & Kid e a.*, C-398/09, EU:C:2011:540, punto 18, nonché del 15 settembre 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punti 72 e 74).
- 166 Peraltro, la Corte ha statuito che, qualora uno Stato membro abbia prelevato tributi in violazione delle disposizioni del diritto dell'Unione, i soggetti dell'ordinamento hanno diritto al rimborso non solo del tributo indebitamente riscosso, ma altresì degli importi pagati allo Stato o da esso trattenuti in rapporto diretto con tale tributo (v. sentenza del 15 ottobre 2014, *Nicula*, C-331/13, EU:C:2014:2285, punto 28 e giurisprudenza *ivi citata*).
- 167 Ne consegue che le autorità portoghesi sono tenute a rimborsare, con gli interessi, gli importi percepiti in violazione degli articoli 63 e 65 TFUE nonché degli articoli 34 dell'accordo CE-Tunisia e 31 dell'accordo CE-Libano.
- 168 Tali importi corrispondono alla differenza tra l'importo pagato dalla SECIL e quello che essa avrebbe dovuto versare, in forza dell'articolo 46, paragrafo 1, dell'articolo 46, paragrafo 8, o dell'articolo 46, paragrafo 11, del CIRC, se, in condizioni come quelle oggetto del procedimento principale, i dividendi distribuiti dalla *Ciments de Gabès* e dalla *Ciments de Sibline* fossero stati considerati versati da una società stabilita in Portogallo.
- 169 Occorre, pertanto, rispondere al giudice del rinvio, quanto alle conseguenze dell'interpretazione degli articoli da 63 a 65 TFUE nonché degli accordi CE-Tunisia e CE-Libano sul procedimento principale, dichiarando che:
- qualora le autorità dello Stato membro di cui è residente la società beneficiaria possano ottenere dalla Repubblica tunisina, Stato di cui è residente la società distributtrice dei dividendi, informazioni che consentano di verificare che la condizione relativa all'assoggettamento all'imposta della società distributtrice di tali dividendi è soddisfatta, gli articoli 63 e 65 TFUE nonché l'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia ostano al rifiuto di concedere, in applicazione

dell'articolo 46, paragrafo 1, o dell'articolo 46, paragrafo 8, del CIRC, una deduzione integrale o parziale dalla base imponibile della società beneficiaria dei dividendi distribuiti, senza che la Repubblica portoghese possa invocare, a tale riguardo, l'articolo 64, paragrafo 1, TFUE;

- gli articoli 63 e 65 TFUE nonché l'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo CE-Tunisia e l'articolo 31 dell'accordo CE-Libano ostano al rifiuto di concedere, in applicazione dell'articolo 46, paragrafo 11, del CIRC, una deduzione parziale dalla base imponibile della società beneficiaria dei dividendi distribuiti, qualora tale disposizione possa essere applicata nelle ipotesi in cui l'assoggettamento all'imposta delle società distributrici in Tunisia e in Libano, Stati di cui sono residenti tali società, non può essere verificato, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare, senza che la Repubblica portoghese possa invocare, a tale riguardo, l'articolo 64, paragrafo 1, TFUE;
- gli importi riscossi in violazione del diritto dell'Unione devono essere rimborsati, con gli interessi, al contribuente.

Sulle spese

170 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara:

1) **Gli articoli 63 e 65 TFUE devono essere interpretati nel senso che:**

- **una società con sede in Portogallo, che percepisce dividendi da società aventi sede, rispettivamente, in Tunisia e in Libano, può avvalersi dell'articolo 63 TFUE al fine di contestare il trattamento fiscale riservato a tali dividendi in detto Stato membro, basato su una normativa che non è applicabile esclusivamente alle situazioni nelle quali la società beneficiaria esercita un'influenza determinante sulla società distributrice;**
- **una normativa, come quella di cui al procedimento principale, secondo la quale una società residente di uno Stato membro può effettuare una deduzione integrale o parziale dei dividendi dalla propria base imponibile, qualora essi siano distribuiti da una società residente dello stesso Stato membro, ma non può procedere a una tale deduzione qualora la società distributrice sia residente di uno Stato terzo, configura una restrizione ai movimenti di capitali tra gli Stati membri e gli Stati terzi che, in linea di principio, è vietata dall'articolo 63 TFUE;**
- **il rifiuto di concedere una deduzione integrale o parziale dalla base imponibile dei dividendi percepiti, in applicazione dell'articolo 46, paragrafi 1 e 8, del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (codice dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche), nella versione in vigore nel 2009, può essere giustificato da motivi imperativi di interesse generale relativi alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, se risulta impossibile, per le autorità fiscali dello Stato membro di cui è residente la società beneficiaria, ottenere dallo Stato terzo di cui è residente la società distributrice di tali dividendi informazioni che consentano di accertare che la condizione relativa all'assoggettamento all'imposta di quest'ultima società è soddisfatta;**
- **il rifiuto di concedere una deduzione parziale in applicazione dell'articolo 46, paragrafo 11, del codice dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nella suddetta versione, non può essere giustificato da motivi imperativi di interesse generale relativi**

alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, laddove tale disposizione possa essere applicata in ipotesi in cui l'assoggettamento all'imposta della società distributrice, nello Stato di cui essa è residente, non può essere verificato, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare.

2) L'articolo 64, paragrafo 1, TFUE dev'essere interpretato nel senso che:

- giacché l'adozione del regime di vantaggi fiscali per l'investimento di natura contrattuale, previsto dall'articolo 41, paragrafo 5, lettera b), dell'Estatuto dos Benefícios Fiscais (statuto dei vantaggi fiscali), nella versione in vigore nel 2009, e del regime relativo ai dividendi provenienti dai paesi africani di lingua ufficiale portoghese e da Timor Est, previsto dall'articolo 42 del suddetto statuto, non ha modificato il quadro giuridico relativo al trattamento dei dividendi provenienti dalla Tunisia e dal Libano, l'adozione di detti regimi non ha inciso sulla qualificazione come restrizione in vigore dell'esclusione dei dividendi pagati dalle società stabilite in tali Stati terzi dalla possibilità di beneficiare di una deduzione integrale o parziale;
- uno Stato membro rinuncia alla facoltà prevista dall'articolo 64, paragrafo 1, TFUE laddove, senza abrogare o modificare formalmente la normativa vigente, proceda alla conclusione di un accordo internazionale, come un accordo di associazione, il quale preveda, in una disposizione dotata di effetto diretto, una liberalizzazione di una categoria dei capitali di cui a detto articolo 64, paragrafo 1; una tale modifica del contesto normativo deve, di conseguenza, essere assimilata, nei suoi effetti sulla possibilità d'invocare l'articolo 64, paragrafo 1, TFUE, all'introduzione di una nuova normativa, basata su una logica diversa da quella della normativa vigente.

3) L'articolo 34, paragrafo 1, dell'Accordo euromediterraneo che istituisce un'associazione tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Repubblica tunisina, dall'altra, firmato a Bruxelles il 17 luglio 1995 e approvato, a nome della Comunità europea e della Comunità europea del carbone e dell'acciaio, con la decisione del Consiglio e della Commissione, del 26 gennaio 1998, 98/238/CE, CECA, dev'essere interpretato nel senso che:

- è dotato di effetto diretto e può essere invocato in una situazione come quella di cui al procedimento principale, nella quale una società residente in Portogallo percepisce dividendi da una società residente in Tunisia per via dell'investimento diretto che essa ha realizzato nella società distributrice, al fine di opporsi al trattamento fiscale riservato a tali dividendi in Portogallo;
- una normativa, come quella di cui al procedimento principale, secondo la quale una società residente di uno Stato membro può effettuare una deduzione integrale o parziale dalla propria base imponibile dei dividendi percepiti qualora essi siano distribuiti da una società residente dello stesso Stato membro, ma non può procedere a una tale deduzione qualora la società distributrice sia residente in Tunisia, configura una restrizione alla libera circolazione dei capitali, vietata, in linea di principio, per quanto riguarda gli investimenti diretti e, in particolare, il rimpatrio dei profitti di tale investimenti, dall'articolo 34, paragrafo 1, di tale accordo;
- l'effetto di tale disposizione non è limitato, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, dall'articolo 89 di detto accordo;
- il rifiuto di concedere, in applicazione dell'articolo 46, paragrafi 1 e 8, del codice dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nella versione in vigore nel 2009, una deduzione integrale o parziale dei dividendi percepiti dalla base imponibile della società beneficiaria può essere giustificato da motivi imperativi di interesse generale relativi alla

necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, se risulta impossibile, per le autorità fiscali dello Stato membro di cui è residente la società beneficiaria, ottenere dalla Repubblica tunisina, Stato di cui è residente la società distributrice di tali dividendi, informazioni che consentano di verificare che la condizione relativa all'assoggettamento all'imposta di quest'ultima società è soddisfatta;

— il rifiuto di concedere una tale deduzione parziale in applicazione dell'articolo 46, paragrafo 11, del codice dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nella suddetta versione, non può essere giustificato da motivi imperativi di interesse generale relativi alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, laddove tale disposizione possa essere applicata nelle ipotesi in cui l'assoggettamento all'imposta della società distributrice in Tunisia, Stato di cui è residente tale società, non può essere verificato, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare.

4) L'articolo 31 dell'Accordo euromediterraneo che istituisce un'associazione tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Repubblica libanese, dall'altra, firmato a Lussemburgo il 17 giugno 2002 e approvato, a nome della Comunità europea, con la decisione 2006/356/CE del Consiglio, del 14 febbraio 2006, dev'essere interpretato nel senso che:

— è dotato di effetto diretto;

— una situazione, come quella di cui al procedimento principale, che concerne il trattamento fiscale dei dividendi derivanti dagli investimenti diretti effettuati in Libano da una persona residente in Portogallo, rientra nell'ipotesi di cui all'articolo 33, paragrafo 2, di tale accordo; di conseguenza, l'articolo 33, paragrafo 1, di detto accordo non osta a che l'articolo 31 di quest'ultimo sia invocato nel caso di specie;

— una normativa, come quella di cui al procedimento principale, secondo la quale una società residente di uno Stato membro può effettuare una deduzione integrale o parziale dalla propria base imponibile dei dividendi percepiti qualora essi siano distribuiti da una società residente dello stesso Stato membro, ma non può procedere a una tale deduzione qualora la società distributrice sia residente in Libano, configura una restrizione alla libera circolazione dei capitali, vietata, in linea di principio, dall'articolo 31 dell'Accordo euromediterraneo che istituisce un'associazione tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Repubblica libanese, dall'altra;

— l'effetto di tale disposizione non è limitato, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, dall'articolo 85 di detto accordo;

— il rifiuto di concedere, in applicazione dell'articolo 46, paragrafi 1 e 8, del codice dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nella versione in vigore nel 2009, una deduzione integrale o parziale dei dividendi percepiti dalla base imponibile della società beneficiaria può essere giustificato da motivi imperativi di interesse generale relativi alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, se risulta impossibile, per le autorità fiscali dello Stato membro di cui è residente la società beneficiaria, ottenere dalla Repubblica libanese, Stato di cui è residente la società distributrice di tali dividendi, informazioni che consentano di verificare che la condizione relativa all'assoggettamento all'imposta di quest'ultima società è soddisfatta;

— il rifiuto di concedere una tale deduzione parziale in applicazione dell'articolo 46, paragrafo 11, del codice dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nella suddetta versione, non può essere giustificato da motivi imperativi di interesse generale relativi alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, laddove tale disposizione possa

essere applicata nelle ipotesi in cui l'assoggettamento all'imposta della società distributrice in Libano, Stato di cui è residente tale società, non può essere verificato, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare.

- 5) Per quanto riguarda le conseguenze sul procedimento principale dell'interpretazione degli articoli da 63 a 65 TFUE nonché degli accordi euromediterraneo che istituisce un'associazione tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Repubblica tunisina, dall'altra, ed euromediterraneo che istituisce un'associazione tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da un parte, e la Repubblica libanese, dall'altra:**
- qualora le autorità dello Stato membro di cui è residente la società beneficiaria possano ottenere dalla Repubblica tunisina, Stato di cui è residente la società distributrice dei dividendi, informazioni che consentano di accertare che la condizione relativa all'assoggettamento all'imposta della società distributrice di tali dividendi è soddisfatta, gli articoli 63 e 65 TFUE nonché l'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo euromediterraneo che istituisce un'associazione tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Repubblica tunisina, dall'altra, ostano al rifiuto di concedere, in applicazione dell'articolo 46, paragrafo 1, o dell'articolo 46, paragrafo 8, del codice sull'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nella versione in vigore nel 2009, una deduzione integrale o parziale dalla base imponibile della società beneficiaria dei dividendi distribuiti, senza che la Repubblica portoghese possa invocare, a tale riguardo, l'articolo 64, paragrafo 1, TFUE;**
 - gli articoli 63 e 65 TFUE nonché l'articolo 34, paragrafo 1, dell'accordo euromediterraneo che istituisce un'associazione tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Repubblica tunisina, dall'altra, e l'articolo 31 dell'accordo euromediterraneo che istituisce un'associazione tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da un parte, e la Repubblica libanese, dall'altra, ostano al rifiuto di concedere, in applicazione dell'articolo 46, paragrafo 11, del codice sull'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nella suddetta versione, una deduzione parziale dalla base imponibile della società beneficiaria dei dividendi distribuiti, laddove tale disposizione possa essere applicata nelle ipotesi in cui l'assoggettamento all'imposta delle società distributrici in Tunisia e in Libano, Stati di cui dette società sono residenti, non può essere verificato, circostanza che spetta al giudice del rinvio accertare, senza che la Repubblica portoghese possa invocare, a tale riguardo, l'articolo 64, paragrafo 1, TFUE;**
 - gli importi riscossi in violazione del diritto dell'Unione devono essere rimborsati, con gli interessi, al contribuente.**

Firme