



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

24 de novembro de 2016*

«Reenvio prejudicial — Livre circulação de capitais — Artigos 63.º a 65.º TFUE — Acordo de associação CE-Tunísia — Artigos 31.º, 34.º e 89.º — Acordo de associação CE-Líbano — Artigos 31.º, 33.º e 85.º — Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas — Dividendos recebidos de uma sociedade estabelecida no Estado-Membro da sociedade beneficiária — Dividendos recebidos de uma sociedade estabelecida num país terceiro parte no acordo de associação — Diferença de tratamento — Restrição — Justificação — Eficácia dos controlos fiscais — Possibilidade de invocar o artigo 64.º TFUE face à existência dos Acordos de associação CE-Tunísia e CE-Líbano»

No processo C-464/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Tributário de Lisboa (Portugal), por decisão de 25 de junho de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 8 de outubro de 2014, no processo

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento, SA

contra

Fazenda Pública,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: J. L. da Cruz Vilaça, presidente de secção, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (relator) e F. Biltgen, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 18 de novembro de 2015,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento, SA, por R. Reigada Pereira e R. Camacho Palma, advogados,
- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, M. Rebelo e J. Martins da Silva, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo grego, por K. Nasopoulou, na qualidade de agente,

* Língua do processo: português.

- em representação do Governo sueco, por A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, E. Karlsson e L. Swedenborg, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por G. Braga da Cruz e W. Roels, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 27 de janeiro de 2016,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 63.º e 64.º TFUE, dos artigos 31.º, 34.º e 89.º do Acordo euro-mediterrânico que estabelece uma associação entre as Comunidades Europeias e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República da Tunísia, por outro, assinado em Bruxelas, em 17 de julho de 1995, e aprovado, em nome da Comunidade Europeia e da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço, pela Decisão 98/238/CE, CECA do Conselho e da Comissão, de 26 de janeiro de 1998 (JO 1998, L 97, p. 1, a seguir «Acordo CE-Tunísia»), bem como dos artigos 31.º, 33.º e 85.º do Acordo euro-mediterrânico que cria uma associação entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República do Líbano, por outro, assinado no Luxemburgo, em 17 de junho de 2002, e aprovado, em nome da Comunidade Europeia, pela Decisão 2006/356/CE do Conselho, de 14 de fevereiro de 2006 (JO 2006, L 143, p. 1, a seguir «Acordo CE-Líbano»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento, SA (a seguir «SECIL»), à Fazenda Pública a propósito do tratamento fiscal reservado, a título do exercício fiscal de 2009, a dividendos distribuídos à SECIL por duas sociedades com sede, respetivamente, na Tunísia e no Líbano.

Quadro jurídico

Acordo CE-Tunísia

- 3 O artigo 31.º do Acordo CE-Tunísia, que figura no respetivo título III, com a epígrafe «Direito de estabelecimento e livre prestação de serviços», tem a seguinte redação:

«1. As partes acordam em alargar o âmbito de aplicação do acordo de forma a incluir o direito de estabelecimento das sociedades de uma parte no território da outra parte e a liberalização da prestação de serviços pelas sociedades de uma parte aos destinatários de serviços da outra parte.

2. O Conselho de Associação apresentará as recomendações necessárias para a execução do objetivo previsto no n.º 1.

Ao efetuar tais recomendações, o Conselho de Associação terá em conta a experiência adquirida com a aplicação da concessão recíproca do tratamento da nação mais favorecida, bem como as obrigações respetivas das partes, nos termos do Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços, anexo ao Acordo que institui a OMC, a seguir designado ‘GATS’, e nomeadamente as previstas no seu artigo V.

3. A realização deste objetivo será objeto de uma primeira análise pelo Conselho de Associação o mais tardar cinco anos após a entrada em vigor do presente acordo.»

- 4 Nos termos do artigo 34.º desse acordo, que figura no capítulo I, com a epígrafe «Pagamentos correntes e circulação de capitais», do respetivo título IV, intitulado «Pagamentos, capitais, concorrência e outras disposições em matéria económica:

«1. No que respeita às transações da balança de capitais, a Comunidade e a Tunísia assegurarão, a partir da entrada em vigor do presente acordo, a livre circulação de capitais respeitante aos investimentos diretos na Tunísia, efetuados em sociedades constituídas de acordo com a legislação em vigor, bem como a liquidação ou o repatriamento de tais investimentos e de quaisquer lucros deles resultantes.

2. As partes consultar-se-ão a fim de facilitar a circulação de capitais entre a Comunidade e a Tunísia e de a liberalizarem integralmente quando estiverem reunidas as condições necessárias.»

- 5 O artigo 89.º do referido acordo, que figura no seu título VIII, com a epígrafe «Disposições institucionais, gerais e finais», dispõe:

«Nenhuma disposição do presente acordo pode ter por efeito:

- aumentar as vantagens concedidas por uma parte no domínio fiscal em qualquer acordo ou convénio internacional que vincula essa mesma parte,
- impedir a adoção ou a aplicação por uma parte de qualquer medida destinada a evitar a fraude ou a evasão fiscal,
- impedir o direito de uma parte de aplicar as disposições relevantes da sua legislação fiscal aos contribuintes que não se encontram em situação idêntica no que respeita ao seu local de residência.»

Acordo CE-Líbano

- 6 Nos termos do artigo 31.º do Acordo CE-Líbano, que figura no capítulo 1, com a epígrafe «Pagamentos correntes e circulação de capitais», do respetivo título IV, intitulado «Pagamentos, capitais, concorrência e outras disposições em matéria económica»:

«No âmbito do presente acordo e sob reserva do disposto nos artigos 33.º e 34.º, não serão impostas restrições à circulação de capitais entre a Comunidade, por um lado, e o Líbano, por outro, nem efetuadas discriminações baseadas na nacionalidade ou no local de residência dos respetivos nacionais ou no local de investimento dos referidos capitais.»

- 7 O artigo 33.º do referido acordo, que figura no mesmo capítulo, tem a seguinte redação:

«1. Sob reserva de outras disposições do presente acordo e de outras obrigações internacionais da Comunidade e do Líbano, o disposto nos artigos 31.º e 32.º não prejudica a aplicação de qualquer restrição existente entre as partes à data de entrada em vigor do presente acordo, relativamente à circulação de capitais entre elas que envolva investimento direto, incluindo em bens imóveis, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários aos mercados de capitais.

2. Contudo, a transferência para o estrangeiro de investimentos feitos no Líbano por residentes comunitários ou na Comunidade por residentes libaneses ou de lucros deles decorrentes não será afetada.»

- 8 O artigo 85.º do referido acordo, que figura no seu título VIII, com a epígrafe «Disposições institucionais, gerais e finais», dispõe:

«Quanto à fiscalidade direta, nada no presente acordo pode ter por efeito:

- a) Aumentar as vantagens fiscais concedidas por uma das partes em qualquer acordo ou convénio internacional que a vincule;
- b) Impedir a adoção ou a aplicação por uma parte de qualquer medida destinada a evitar a fraude ou a evasão fiscais;
- c) Impedir qualquer das partes de aplicar as disposições pertinentes da sua legislação fiscal aos contribuintes que não se encontrem em situação idêntica, nomeadamente no que respeita ao seu local de residência.»

Direito português

- 9 O artigo 46.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro de 1988 (Diário da República, I série, n.º 277, de 30 de novembro de 1988), na sua versão em vigor em 2009 (a seguir «CIRC»), com a epígrafe «Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos», dispunha:

«1. Na determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direção efetiva em território português, são deduzidos os rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos, desde que sejam verificados os seguintes requisitos:

- a) A sociedade que distribui os lucros tenha a sede ou direção efetiva no mesmo território e esteja sujeita e não isenta de [imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas] ou esteja sujeita ao imposto referido no artigo 7.º;
- b) A entidade beneficiária não seja abrangida pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º;
- c) A entidade beneficiária detenha diretamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10% ou com um valor de aquisição não inferior a (euro) 20 000 000 e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.

[...]

5. O disposto no n.º 1 é também aplicável quando uma entidade residente em território português detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidade residente noutro Estado-Membro da União Europeia, desde que ambas as entidades preencham os requisitos estabelecidos no artigo 2.º da Diretiva 90/435/CEE [do Conselho], de 23 de julho [de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO 1990, L 225, p. 6)].

[...]

8. A dedução a que se refere o n.º 1 é apenas de 50% dos rendimentos incluídos no lucro tributável correspondentes a:

- a) Lucros distribuídos, quando não esteja preenchido qualquer dos requisitos previstos nas alíneas b) e c) do mesmo número e, bem assim, relativamente aos rendimentos que o associado aufera da associação à quota, desde que se verifique, em qualquer dos casos, a condição da alínea a) do n.º 1;
- b) Lucros distribuídos por entidade residente noutro Estado-Membro da União Europeia quando a entidade cumpre as condições estabelecidas no artigo 2.º da [Diretiva 90/435] e não esteja verificado qualquer dos requisitos previstos na alínea c) do n.º 1.

9. Se a detenção da participação mínima referida no n.º 1 deixar de se verificar antes de completado o período de um ano aí mencionado, deve corrigir-se a dedução em conformidade com o disposto no número anterior, ou anular-se a mesma, sem prejuízo da consideração do crédito imposto por dupla tributação internacional a que houver lugar, de acordo com o disposto no artigo 85.º, respetivamente.

[...]

11. A dedução a que se refere o n.º 1 é reduzida a 50% quando os rendimentos provenham de lucros que não tenham sido sujeitos a tributação efetiva, exceto quando a beneficiária seja uma sociedade gestora de participações sociais.

12. Para efeitos do disposto no n.º 5 e na alínea b) do n.º 8, o sujeito passivo deve provar que a entidade participada e, no caso do n.º 6, também a entidade beneficiária cumprem as condições estabelecidas no artigo 2.º da [Diretiva 90/435], mediante declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado-Membro da União Europeia de que é residente.»

- 10 No que se refere aos benefícios fiscais ao investimento, que resultam de um contrato celebrado entre o Estado português e a entidade interessada, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, na sua versão em vigor em 2009 (a seguir «EBF»), previa, no seu artigo 41.º, n.º 5, alínea b):

«5. Aos promotores dos projetos de investimento podem ser concedidos os seguintes benefícios fiscais:

[...]

- b) Eliminação da dupla tributação económica, nos termos e condições estabelecidos no artigo 46.º do [CIRC], durante o período contratual, quando o investimento seja efetuado sob a forma de constituição ou de aquisição de sociedades estrangeiras.»

- 11 O artigo 42.º do EBF dispunha:

«1. A dedução prevista no n.º 1 do artigo 46.º do [CIRC] é aplicável aos lucros distribuídos a entidades residentes por sociedades afiliadas residentes em países africanos de língua oficial portuguesa e em Timor-Leste, desde que verificadas as seguintes condições:

- a) A entidade beneficiária dos lucros esteja sujeita e não isenta de [imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas] e a sociedade afiliada esteja sujeita e não isenta de um imposto sobre o rendimento análogo ao [imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas];
- b) A entidade beneficiária detenha, de forma direta, uma participação que represente, pelo menos, 25% do capital da sociedade afiliada durante um período não inferior a dois anos;

c) Os lucros distribuídos provenham de lucros da sociedade afiliada que tenham sido tributados a uma taxa não inferior a 10% e não resultem de atividades geradoras de rendimentos passivos, designadamente royalties, mais-valias e outros rendimentos relativos a valores mobiliários, rendimentos de imóveis situados fora do país de residência da sociedade, rendimentos da atividade seguradora oriundos predominantemente de seguros relativos a bens situados fora do território de residência da sociedade ou de seguros respeitantes a pessoas que não residam nesse território e rendimentos de operações próprias da atividade bancária não dirigidas principalmente ao mercado desse território.

2. Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo de [imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas] titular da participação deve dispor de prova da verificação das condições de que depende a dedução.»

Convenção Portugal-Tunísia

12 A Convenção entre a República Portuguesa e a República da Tunísia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Lisboa, em 24 de fevereiro de 1999 (a seguir «Convenção Portugal-Tunísia»), dispõe, no seu artigo 10.º:

«1. Os dividendos distribuídos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente de outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que recebe os dividendos for o seu beneficiário efetivo, o imposto assim estabelecido não excederá 15% do montante bruto dos dividendos. As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites. Este número não afeta a tributação da sociedade pelos lucros que sirvam para o pagamento de dividendos.»

13 Nos termos do artigo 22.º, n.º 1, da Convenção Portugal-Tunísia:

«Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados no outro Estado Contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados nesse outro Estado.»

14 O artigo 25.º desta Convenção incide sobre a troca de informações e estipula, designadamente, que as autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar as disposições desta Convenção ou as da legislação interna dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos por esta Convenção, entre os quais figura o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (a seguir «IRC»).

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 A SECIL é uma sociedade anónima, com sede em Portugal, cuja atividade é a produção de cimento, e está sujeita, nesse Estado-Membro, ao regime de tributação dos grupos de sociedades.

16 Em janeiro de 2000, a SECIL adquiriu uma participação social na Société des Ciments de Gabès SA (a seguir «Ciments de Gabès»), com sede na Tunísia. Em 2009, a SECIL detinha 52 923 ações da referida sociedade, as quais representavam 98,72% do respetivo capital social.

- 17 Em maio de 2002, a SECIL adquiriu uma participação social na Ciments de Sibline SAL, sociedade com sede no Líbano. Em 2009, a SECIL detinha 51,05% do capital social desta sociedade, sendo 28,64% do referido capital detido diretamente e 22,41% indiretamente.
- 18 Em 2009, a SECIL recebeu dividendos num montante de 6 288 683,39 euros da Ciments de Gabès e de 2 022 478,12 euros da Ciments de Sibline. A SECIL declarou estes montantes para efeitos do IRC relativo ao exercício de 2009. Os dividendos assim recebidos foram tributados em Portugal, não tendo aqui sido objeto de qualquer mecanismo de eliminação ou de atenuação da dupla tributação económica.
- 19 Em 29 de maio de 2012, a SECIL interpôs perante o Diretor de Finanças de Setúbal (Portugal) uma reclamação graciosa tendo por objeto a autoliquidação de IRC referente ao exercício de 2009, invocando a ilegalidade da tributação que incidiu sobre os dividendos distribuídos pela Ciments de Gabès e pela Ciments de Sibline, dado que a legislação portuguesa excluía a aplicação das regras de eliminação da dupla tributação económica e violava, assim, o Acordo CE-Tunísia e o Acordo CE-Líbano, bem como o Tratado FUE.
- 20 Esta reclamação graciosa foi indeferida por decisão de 10 de outubro de 2012.
- 21 A SECIL recorreu dessa decisão de indeferimento para o Tribunal Tributário de Lisboa (Portugal), alegando, em substância, que a recusa em aplicar o regime de eliminação da dupla tributação económica em vigor em Portugal durante o exercício fiscal de 2009 aos dividendos distribuídos pela Ciments de Gabès e pela Ciments de Sibline violava o Acordo CE-Tunísia, o Acordo CE-Líbano e os artigos 49.º e 63.º TFUE.
- 22 Nestas condições, o Tribunal Tributário de Lisboa decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) O art. 31.º do Acordo [CE-Tunísia] consubstancia uma norma clara, precisa e incondicional e por isso imediatamente aplicável, dela se devendo retirar a aplicação ao caso do direito de estabelecimento?
 - 2) Em caso afirmativo, o direito de estabelecimento ali previsto tem a consequência pretendida pela impugnante, de implicar, sob pena da sua violação, a aplicação do mecanismo de dedução integral previsto no n.º 1 do art. 46.º do CIRC aos dividendos que recebeu da sua subsidiária na Tunísia?
 - 3) O art. 34.º do Acordo [CE-Tunísia] consubstancia uma norma clara, precisa e incondicional e por isso imediatamente aplicável, dela se devendo retirar a aplicação ao caso da livre circulação de capitais, devendo considerar-se o investimento efetuado pela impugnante abrangido pela mesma?
 - 4) Em caso afirmativo, a liberdade de circulação de capitais ali prevista tem as implicações pretendidas pela impugnante, impondo a aplicação aos dividendos que a impugnante recebeu da sua subsidiária na Tunísia do mecanismo de dedução integral previsto no n.º 1 do art. 46.º do CIRC?
 - 5) O disposto no art. 89.º do Acordo [CE-Tunísia] condiciona a resposta afirmativa às questões colocadas anteriormente?
 - 6) É justificável um tratamento restritivo dos dividendos distribuídos pela [Ciments de Gabès], atendendo a que com a Tunísia não existe o quadro de cooperação estabelecido na Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos [(JO 1977, L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94)]?

- 7) O disposto conjugadamente nos arts. 31.º e 33.º, n.º 2, do Acordo [CE-Líbano] consubstancia uma norma clara, precisa e incondicional e por isso imediatamente aplicável, dali se devendo retirar a aplicação ao caso da liberdade de circulação de capitais?
- 8) Em caso afirmativo, a liberdade de circulação de capitais ali prevista tem as implicações pretendidas pela impugnante, impondo aplicação aos dividendos que a impugnante recebeu da sua subsidiária no Líbano do mecanismo de dedução integral previsto no n.º 1 do art. 46.º do CIRC?
- 9) O disposto no artigo 85.º do Acordo [CE-Líbano] condiciona a resposta afirmativa às questões colocadas anteriormente?
- 10) É justificável um tratamento restritivo dos dividendos distribuídos pela [Ciments de Sibline], atendendo a que com o Líbano não existe o quadro de cooperação estabelecido na [Diretiva 77/799]?
- 11) É aplicável ao caso o disposto no art. 56.º [CE] (renumerado 63.º [TFUE]) e em caso afirmativo, da liberdade de circulação de capitais ali consagrada resulta a imposição de aplicação aos dividendos distribuídos no exercício de 2009 pela [Ciments de Gabès] e pela [Ciments de Sibline] à impugnante do mecanismo de dedução integral previsto no n.º 1 do art. 46.º do CIRC, ou, em alternativa, do mecanismo de dedução parcial constante no n.º 8 daquela disposição?
- 12) Ainda que se considere que a liberdade de circulação de capitais é aplicável ao caso, a não aplicação aos dividendos em questão dos mecanismos de eliminação/mitigação da dupla tributação económica consagrados à data na lei portuguesa é justificado pelo facto de não existir com a Tunísia e com o Líbano o quadro de cooperação estabelecido na [Diretiva 77/799]?
- 13) O disposto na cláusula de salvaguarda constante no art. 57.º, n.º 1, [CE] (art. 64.º TFUE) obsta à aplicação da liberdade de circulação de capitais, com as consequências pretendidas pela impugnante?
- 14) A cláusula de salvaguarda constante no art. 57.º, n.º 1, [CE] (art. 64.º TFUE) não deve ser aplicada por entretanto ter sido introduzido o regime dos benefícios fiscais ao investimento de natureza contratual constante no art. 41.º, n.º 5, alínea b) do EBF e o regime previsto no art. 42.º do EBF para dividendos com origem nos PALOP [Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa] e em Timor-Leste?»

Quanto às questões prejudiciais

Observações preliminares

- 23 Com as questões submetidas, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se as disposições do Tratado FUE relativas à livre circulação de capitais e o disposto nos Acordos CE-Tunísia e CE-Líbano devem ser interpretados no sentido de que se opõem ao tratamento fiscal concedido, em Portugal, aos dividendos distribuídos a uma sociedade estabelecida nesse Estado-Membro por sociedades estabelecidas em países terceiros, a saber, respetivamente, a República da Tunísia e a República do Líbano.
- 24 A este respeito, no que diz respeito aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros e os países terceiros, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 63.º, n.º 1, TFUE enuncia uma proibição clara e incondicional, que não exige nenhuma medida de execução e que confere aos particulares direitos que estes podem invocar em juízo (acórdãos de 14 de dezembro de 1995, Sanz de Lera e o., C-163/94,

C-165/94 e C-250/94, EU:C:1995:451, n.ºs 41 e 47, e de 18 de dezembro de 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, n.º 21). Esta disposição, em conjugação com os artigos 64.º e 65.º TFUE, pode, assim, ser invocada perante o juiz nacional e conduzir à inaplicabilidade das normas nacionais que lhe são contrárias, independentemente da categoria de movimentos de capitais em causa (acórdão de 18 de dezembro de 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, n.º 27, e despacho de 4 de junho de 2009, KBC Bank e Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 e C-499/07, EU:C:2009:339, n.º 66 e jurisprudência referida).

- 25 Por conseguinte, em primeiro lugar, há que proceder à interpretação dos artigos 63.º e 65.º TFUE, para determinar, antes de mais, se uma situação como a que está em causa no processo principal está abrangida pela livre circulação de capitais e se a sociedade beneficiária dos dividendos em questão pode invocar o artigo 63.º TFUE para impugnar o tratamento fiscal reservado aos dividendos que recebeu de sociedades estabelecidas na Tunísia e no Líbano. Em caso afirmativo, importa verificar, em seguida, se o tratamento reservado aos dividendos distribuídos à referida sociedade beneficiária constitui uma restrição no sentido do artigo 63.º TFUE, antes de apreciar, sendo caso disso, se esta restrição pode eventualmente ser justificada.
- 26 Em primeiro lugar, há pois que analisar a décima primeira e décima segunda questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.
- 27 Em segundo lugar, caso os artigos 63.º e 65.º TFUE devam ser interpretados no sentido de que se opõem a um tratamento fiscal como o que é reservado, em Portugal, aos dividendos provenientes da Tunísia e do Líbano, há que verificar se o referido Estado-Membro pode invocar a derrogação prevista no artigo 64.º, n.º 1, TFUE e que analisar, assim, a décima terceira e décima quarta questões, relativas à interpretação do artigo 64.º TFUE. A este respeito, importa em especial verificar se a celebração dos Acordos CE-Tunísia e CE-Líbano pela República Portuguesa teve consequências para a faculdade conferida a este Estado-Membro pelo artigo 64.º, n.º 1, TFUE.
- 28 Em terceiro lugar, se a interpretação do artigo 64.º TFUE levar à conclusão de que a celebração dos Acordos CE-Tunísia e CE-Líbano pela República Portuguesa teve consequências para a faculdade conferida a esse Estado-Membro pelo artigo 64.º, n.º 1, TFUE, haverá que analisar as questões primeira a décima, relativas à interpretação das disposições dos Acordos CE-Tunísia e CE-Líbano, para determinar se estas podem ser invocadas no processo principal.
- 29 Em quarto lugar, cabe responder às interrogações do órgão jurisdicional de reenvio, precisando as consequências da interpretação dos artigos 63.º a 65.º TFUE e dos Acordos CE-Tunísia e CE-Líbano para o processo principal.

Quanto à interpretação dos artigos 63.º e 65.º TFUE

- 30 Com a décima primeira e décima segunda questões, que há que analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se uma situação como a que está em causa no processo principal está abrangida pelo artigo 63.º TFUE e, em caso afirmativo, se os artigos 63.º e 65.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente no Estado-Membro em questão pode deduzir da sua base de tributação os dividendos que lhe são distribuídos por uma sociedade residente nesse mesmo Estado-Membro, mas não pode deduzir os dividendos distribuídos por uma sociedade residente num país terceiro.

Quanto à aplicabilidade do artigo 63.º TFUE

- 31 Como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o tratamento fiscal de dividendos é suscetível de estar abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE, relativo à liberdade de estabelecimento, e do artigo 63.º TFUE, relativo à livre circulação de capitais. Quanto à questão de saber se uma legislação nacional está abrangida por uma ou outra das liberdades de circulação, há que ter em conta o objeto da legislação em causa (v., neste sentido, acórdãos de 13 de novembro de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, n.ºs 89 e 90 e jurisprudência referida, e de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, n.º 25).
- 32 Uma legislação nacional que apenas é aplicável às participações que permitem exercer uma influência certa sobre as decisões de uma sociedade e determinar as respetivas atividades está abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE, relativo à liberdade de estabelecimento (acórdão de 13 de novembro de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, n.º 91 e jurisprudência referida).
- 33 Em contrapartida, as disposições nacionais aplicáveis a participações efetuadas com a única finalidade de realizar uma aplicação financeira sem intenção de influenciar a gestão e o controlo da empresa devem ser examinadas exclusivamente à luz da livre circulação de capitais (acórdão de 13 de novembro de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, n.º 92).
- 34 O Tribunal de Justiça declarou que, num contexto relativo ao tratamento fiscal de dividendos originários de um país terceiro, o exame do objeto de uma legislação nacional é suficiente para apreciar se o tratamento fiscal desses dividendos está abrangido pelas disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais (v., neste sentido, acórdão de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, n.º 29 e jurisprudência referida).
- 35 A este respeito, o Tribunal de Justiça precisou que uma legislação nacional relativa ao tratamento fiscal de dividendos que não se aplica exclusivamente às situações em que a sociedade-mãe exerce uma influência decisiva na sociedade que distribui os dividendos deve ser apreciada à luz do artigo 63.º TFUE. Uma sociedade estabelecida num Estado-Membro pode, conseqüentemente, independentemente da dimensão da participação que detém na sociedade que distribui os dividendos, estabelecida num país terceiro, invocar esta disposição para questionar a legalidade dessa legislação (v., neste sentido, acórdão de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, n.º 30 e jurisprudência referida).
- 36 No caso em apreço, ao abrigo do artigo 46.º do CIRC, as sociedades com sede ou direção efetiva no território português beneficiam de uma dedução dos dividendos da respetiva base tributável quando estes são distribuídos por sociedades com sede ou direção efetiva no referido território e que, além disso, estão sujeitas, e não isentas, ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.
- 37 Em conformidade com o artigo 46.º, n.º 1, do CIRC, esta dedução é integral quando a entidade beneficiária não é abrangida pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º desse código e detém diretamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10% ou com um valor de aquisição não inferior a 20 000 000 euros, devendo esta ter permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.
- 38 Quando os requisitos previstos no artigo 46.º, n.º 1, do CIRC, relativos à transparência fiscal e à participação detida no capital social da sociedade distribuidora não estão preenchidos, a sociedade beneficiária dos dividendos tem direito a uma dedução correspondente a 50% dos rendimentos incluídos no lucro tributável, nos termos do artigo 46.º, n.º 8, do CIRC.

- 39 Esta legislação, que não prevê nenhum limiar relativo às participações detidas na sociedade que distribui os dividendos, no que diz respeito à dedução parcial, e que estabelece um limiar, fixado em 10% do capital social da sociedade que distribui os dividendos ou num valor de aquisição da participação de 20 000 000 euros, para poder beneficiar de uma dedução integral, aplica-se tanto aos dividendos recebidos por uma sociedade residente, com base numa participação que confira uma influência certa nas decisões da sociedade que distribui os referidos dividendos e permita determinar as respetivas atividades, como aos dividendos recebidos com base numa participação que não confira tal influência.
- 40 Em especial, no que se refere aos requisitos relativos à obtenção da dedução integral, o Tribunal de Justiça declarou que um limiar de 10% permite, na verdade, excluir do âmbito de aplicação do benefício fiscal os investimentos efetuados com a única finalidade de realizar uma aplicação financeira sem intenção de influenciar a gestão e o controlo da empresa, mas não torna, por si só, a dedução aplicável apenas às participações que permitem exercer uma influência certa sobre as decisões duma sociedade e determinar as respetivas atividades (acórdão de 11 de setembro de 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, n.º 34 e 35). Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que uma participação desta importância não implica necessariamente que o titular dessa participação exerça uma influência efetiva nas decisões da sociedade de que é acionista (v., neste sentido, acórdãos de 3 de outubro de 2013, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, n.º 22, e de 11 de setembro de 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, n.º 35).
- 41 Uma vez que a legislação em causa no processo principal não tem por objeto aplicar-se exclusivamente às situações em que a sociedade beneficiária exerce uma influência decisiva na sociedade que distribui os dividendos, há que considerar que uma situação como a que está em causa no processo principal está abrangida pelo artigo 63.º TFUE, relativo à livre circulação de capitais.
- 42 Cumpre ainda salientar que, uma vez que o Tratado não alarga a liberdade de estabelecimento aos países terceiros, importa evitar que a interpretação do artigo 63.º, n.º 1, TFUE, no que diz respeito às relações com países terceiros, permita que os operadores económicos que não se enquadram no âmbito de aplicação territorial da liberdade de estabelecimento beneficiem dela (acórdãos de 11 de setembro de 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, n.º 53 e jurisprudência referida, e de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, n.º 31).
- 43 Ora, este risco é inexistente numa situação como a que está em causa no processo principal, na medida em que a legislação em questão não tem por objeto os requisitos de acesso ao mercado de um país terceiro por uma sociedade residente em Portugal ou ao mercado de um Estado-Membro por uma sociedade de um país terceiro, mas diz unicamente respeito ao tratamento fiscal dos dividendos que resultam de investimentos realizados pelo seu beneficiário na sociedade distribuidora.
- 44 Por conseguinte, numa situação como a que está em causa no processo principal, uma sociedade estabelecida em Portugal que recebe dividendos de sociedade estabelecidas, respetivamente, na Tunísia e no Líbano pode invocar o artigo 63.º TFUE para impugnar o tratamento fiscal reservado a esses dividendos no referido Estado-Membro com base numa legislação que não tem por objeto aplicar-se exclusivamente às situações em que a sociedade beneficiária exerce uma influência decisiva sobre a sociedade distribuidora.

Quanto à existência de uma restrição à livre circulação de capitais

- 45 Resulta de jurisprudência constante que as medidas proibidas pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE, enquanto restrições aos movimentos de capitais, incluem as que são suscetíveis de dissuadir os não residentes de investirem num Estado-Membro ou de dissuadir os residentes desse Estado-Membro de investirem noutros Estados (acórdão de 10 de fevereiro de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, n.º 50 e jurisprudência referida).
- 46 Quanto à questão de saber se uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição aos movimentos de capitais, há que salientar, como foi precisado nos n.ºs 36 a 38 do presente acórdão, que quando uma sociedade com sede ou direção efetiva no território português recebe dividendos distribuídos por uma sociedade com sede ou direção efetiva nesse mesmo território e a sociedade distribuidora está, além disso, sujeita, e não isenta, a imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, a sociedade beneficiária desses dividendos pode deduzi-los da sua base tributável. Esta dedução é integral ou parcial, consoante os requisitos previstos no artigo 46.º, n.º 1, alíneas b) e c), do CIRC estejam ou não preenchidos. Além disso, nos termos do artigo 46.º, n.º 11, do CIRC, a dedução prevista no mesmo artigo 46.º, n.º 1, é reduzida a 50% quando os rendimentos provenham de lucros que não tenham sido sujeitos a tributação efetiva.
- 47 Pelo contrário, as sociedades com sede ou direção efetiva no território português e que recebem dividendos de sociedades com sede ou direção efetiva em países terceiros, como a República da Tunísia ou a República do Líbano, estão sujeitas, no que respeita aos dividendos recebidos, a IRC à taxa legal.
- 48 A dupla tributação económica dos dividendos recebidos por uma sociedade residente é assim evitada ou atenuada quando a sociedade que distribui os dividendos está estabelecida em Portugal, mas isso não acontece quando essa sociedade está estabelecida num país terceiro, como a República da Tunísia ou a República do Líbano.
- 49 A este respeito, é facto assente que a Convenção Portugal-Tunísia não é suscetível de prevenir este tratamento desfavorável. Com efeito, esta Convenção apenas visa atenuar os efeitos da dupla tributação, para a sociedade residente beneficiária dos dividendos, a título do imposto sobre os dividendos cobrado no Estado de residência da sociedade distribuidora. Esta Convenção não prevê nenhum sistema de prevenção da dupla tributação económica dos dividendos decorrentes, para a sociedade beneficiária, da tributação da sociedade distribuidora a título dos lucros que servem de base ao pagamento dos dividendos. No entanto, não foi celebrada nenhuma convenção para evitar a dupla tributação entre a República Portuguesa e a República do Líbano.
- 50 Essa diferença de tratamento é suscetível de dissuadir as sociedades residentes em Portugal de investirem o seu capital em sociedades estabelecidas em países terceiros, como a República da Tunísia ou a República do Líbano. Com efeito, na medida em que os rendimentos de capitais com origem em países terceiros são objeto de um tratamento fiscal menos favorável do que o dos dividendos distribuídos por sociedades estabelecidas em Portugal, as ações das sociedades estabelecidas em países terceiros são menos atrativas para os investidores residentes em Portugal do que as de sociedades com sede nesse Estado-Membro (v., neste sentido, acórdãos de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, n.º 64, e de 10 de fevereiro de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, n.º 80).
- 51 Uma legislação como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente num Estado-Membro pode efetuar uma dedução integral ou parcial dos dividendos da sua base tributável quando estes são distribuídos por uma sociedade residente no mesmo Estado-Membro, mas não pode proceder a essa dedução quando a sociedade distribuidora é residente num país terceiro, constitui uma restrição aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros e os países terceiros, que, em princípio, é proibida pelo artigo 63.º TFUE.

Quanto à existência de uma justificação

- 52 Nos termos do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE, o disposto no artigo 63.º TFUE não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes da sua legislação fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido.
- 53 Esta disposição, enquanto derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais, deve ser objeto de interpretação estrita. Por conseguinte, não pode ser interpretada no sentido de que qualquer legislação fiscal que comporte uma distinção entre os contribuintes em função do lugar onde residam ou do Estado onde invistam o seu capital é automaticamente compatível com o Tratado. Com efeito, a própria derrogação prevista no artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE é limitada pelo artigo 65.º, n.º 3, TFUE, que prevê que as disposições nacionais referidas no artigo 65.º, n.º 1, TFUE «não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.º [TFUE]» (acórdão de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, n.ºs 55 e 56 e jurisprudência referida).
- 54 Assim, há que distinguir as diferenças de tratamento autorizadas pelo artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE das discriminações proibidas pelo artigo 65.º, n.º 3, TFUE. Ora, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para que uma legislação fiscal nacional como a que está em causa no processo principal possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento diga respeito a situações que não são comparáveis objetivamente ou que se justifique por uma razão imperiosa de interesse geral (acórdão de 10 de maio de 2012, *Santander Asset Management SGIIC e o.*, C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, n.º 23 e jurisprudência referida).
- 55 Resulta de jurisprudência constante que, relativamente a uma norma fiscal destinada a evitar ou a atenuar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos, como a que está em causa no processo principal, a situação de uma sociedade acionista que receba dividendos com origem num país terceiro é comparável à de uma sociedade acionista que receba dividendos de origem nacional, na medida em que, em ambos os casos, os lucros realizados podem, em princípio, ser objeto de uma tributação em cadeia (v., neste sentido, acórdão de 10 de fevereiro de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen*, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, n.º 84 e jurisprudência referida).
- 56 A justificação da restrição apenas pode, por conseguinte, prender-se com razões imperiosas de interesse geral. Nesta hipótese, é ainda necessário que a restrição seja adequada a garantir a realização do objetivo por ela prosseguido e que não vá além do necessário para o alcançar (acórdão de 17 de dezembro de 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, n.º 29 e jurisprudência referida).
- 57 A este respeito, os Governos português e sueco alegam que esta restrição é justificada pela necessidade de garantir a eficácia do controlo fiscal e de prevenir a fraude fiscal. Com efeito, são limitadas as possibilidades de que as autoridades fiscais portuguesas dispõem de conseguir as informações necessárias para assegurar que estão preenchidos os requisitos para obter o benefício fiscal em causa, devido à inexistência, entre a República Portuguesa, por um lado, e a República da Tunísia ou a República do Líbano, por outro, de um quadro de cooperação administrativa como o estabelecido entre os Estados-Membros pela Diretiva 77/799, em vigor à data dos factos em causa no processo principal. A cláusula relativa à troca de informações que figura na Convenção Portugal-Tunísia não é vinculativa e não foi celebrada nenhuma convenção deste tipo entre a República Portuguesa e a República do Líbano.

- 58 Resulta da jurisprudência que constituem razões imperiosas de interesse geral que podem justificar uma restrição às liberdades de circulação garantidas pelo Tratado tanto a luta contra a fraude fiscal (v., designadamente, acórdão de 11 de outubro de 2007, ELISA, C-451/05, EU:C:2007:594, n.º 81) como a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais (v., designadamente, acórdãos de 18 de dezembro de 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, n.º 55, e de 5 de julho de 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, n.º 36 e jurisprudência referida).
- 59 Em primeiro lugar, quanto aos argumentos relativos à necessidade de prevenir a fraude fiscal, decorre da jurisprudência que uma medida nacional que restrinja a livre circulação de capitais pode ser justificada por esta razão imperiosa de interesse geral quando vise especificamente expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, cujo único objetivo seja eludir o imposto normalmente devido ou obter um benefício fiscal sobre os lucros gerados por atividades realizadas no território nacional (v., neste sentido, acórdãos de 17 de setembro de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, n.º 89, e de 3 de outubro de 2013, C-282/12, Itelcar, EU:C:2013:629, n.º 34 e jurisprudência referida).
- 60 Neste contexto, a simples circunstância de a sociedade que distribui os dividendos estar situada num país terceiro não pode gerar uma presunção geral de fraude fiscal e justificar uma medida de restrição ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado (v., por analogia, acórdão de 19 de julho de 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, n.º 32 e jurisprudência referida).
- 61 No caso em apreço, a legislação fiscal em causa no processo principal exclui, de uma maneira geral, a possibilidade de evitar ou de atenuar a dupla tributação económica dos dividendos, quando os referidos dividendos são distribuídos por sociedades estabelecidas em países terceiros, sem procurar especificamente prevenir comportamentos que consistem em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objetivo de eludir o imposto normalmente devido ou obter um benefício fiscal.
- 62 Nestas condições, a restrição à livre circulação de capitais não pode ser justificada por motivos relativos à necessidade de prevenir a fraude e a evasão fiscal.
- 63 Em segundo lugar, no que diz respeito à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, há que recordar que os movimentos de capitais entre Estados-Membros e países terceiros se inscrevem num contexto jurídico diferente daquele que está em vigor na União e que o quadro de cooperação entre as autoridades competentes dos Estados-Membros instaurado pela Diretiva 77/799, conforme alterada pela Diretiva 2006/98/CE do Conselho, de 20 de novembro de 2006 (JO 2006, L 363, p. 129), em vigor à data dos factos em causa no processo principal, bem como pela Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de setembro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799 (JO 2011, L 64, p. 1), não existe entre essas autoridades e as autoridades competentes de um país terceiro, quando este último não tenha assumido nenhum compromisso de assistência mútua (acórdão de 10 de fevereiro de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, n.ºs 65 e 66).
- 64 Decorre de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que, por conseguinte, quando a legislação de um Estado-Membro faz depender o benefício de um regime fiscal mais vantajoso da satisfação de requisitos cuja observância só pode ser verificada mediante a obtenção de informações junto das autoridades competentes de um país terceiro, esse Estado-Membro pode, em princípio, recusar-se a conceder esse benefício se for impossível obter essas informações junto desse país terceiro, designadamente por este último não estar vinculado a uma obrigação convencional de fornecer informações (acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, n.º 63 e jurisprudência referida).

- 65 No caso vertente, decorre do artigo 46.º, n.º 1, alínea a), do CIRC que, quando tanto a sociedade distribuidora como a sociedade beneficiária são residentes em Portugal, é concedida a dedução integral dos dividendos da base tributável, no caso de a sociedade distribuidora estar sujeita a IRC ou ao imposto referido no artigo 7.º do CIRC. Ao abrigo do artigo 46.º, n.º 8, do CIRC, deve também estar preenchido o requisito relativo à sujeição da sociedade distribuidora a imposto, para que possa ser concedido o benefício da dedução parcial, quando os requisitos a que está sujeita a sociedade beneficiária, previstos no artigo 46.º, n.º 1, alíneas b) e c), do CIRC, não estiverem preenchidos.
- 66 Assim, pode considerar-se que o benefício da dedução integral ou da dedução parcial, previstas, respetivamente, no n.º 1 e no n.º 8 do artigo 46.º do CIRC, depende do requisito relativo à sujeição da sociedade distribuidora a imposto, cujo preenchimento as autoridades fiscais devem estar em condições de poder verificar.
- 67 A este respeito, a Convenção Portugal-Tunísia estipula, no seu artigo 25.º, com a epígrafe «Troca de informações», designadamente, que as autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar as disposições desta Convenção ou as da legislação interna dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos por esta Convenção, entre os quais figura o IRC.
- 68 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio analisar se as obrigações que resultam da Convenção Portugal-Tunísia são suscetíveis de permitir às autoridades fiscais portuguesas obter junto da República da Tunísia informações que lhes permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição da sociedade que distribui os dividendos a imposto. Em caso afirmativo, a restrição que resulta da recusa em conceder a dedução integral ou a dedução parcial, previstas, respetivamente no n.º 1 e no n.º 8 do artigo 46.º do CIRC, não pode ser justificada pela necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais.
- 69 Na medida em que, conforme precisou o órgão jurisdicional de reenvio, não foi celebrada nenhuma convenção de assistência mútua entre a República Portuguesa e a República do Líbano, a recusa em conceder a dedução integral ou a dedução parcial, previstas, respetivamente, no n.º 1 e no n.º 8 do artigo 46.º do CIRC, pode ser justificada pela necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, se for impossível obter junto da República do Líbano informações que permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição da sociedade que distribui os dividendos a imposto.
- 70 No entanto, importa também salientar que, ao abrigo do artigo 46.º, n.º 11, do CIRC, a dedução referida no artigo 46.º, n.º 1, desse código é reduzida a 50% quando os rendimentos provenham de lucros que não tenham sido sujeitos a tributação efetiva, exceto quando a beneficiária seja uma sociedade gestora de participações sociais.
- 71 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, o único competente para interpretar o direito nacional, determinar se esta disposição pode ser aplicada a situações em que a sujeição a imposto no Estado de residência da sociedade distribuidora não pode ser verificada. Em caso afirmativo, a razão imperiosa de interesse geral relativa à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais não pode ser invocada para justificar a restrição que decorre da recusa em conceder a dedução parcial prevista no artigo 46.º, n.º 11, do CIRC, no que se refere a dividendos com origem na Tunísia e no Líbano.
- 72 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à décima primeira e décima segunda questões que os artigos 63.º e 65.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que:
- uma sociedade estabelecida em Portugal que recebe dividendos de sociedades estabelecidas, respetivamente, na Tunísia e no Líbano pode invocar o artigo 63.º TFUE para impugnar o tratamento fiscal reservado a esses dividendos no referido Estado-Membro com base numa legislação que não tem por objeto aplicar-se exclusivamente às situações em que a sociedade beneficiária exerce uma influência decisiva sobre a sociedade distribuidora;

- uma legislação como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente num Estado-Membro pode efetuar uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da sua base tributável, quando estes são distribuídos por uma sociedade residente no mesmo Estado-Membro, mas não pode proceder a esta dedução quando a sociedade distribuidora é residente num país terceiro, constitui uma restrição aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros e os países terceiros, que, em princípio, é proibida pelo artigo 63.º TFUE.
- a recusa em conceder uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da base tributável, em aplicação do artigo 46.º, n.ºs 1 e 8, do CIRC, pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando for impossível as autoridades fiscais do Estado-Membro em que é residente a sociedade beneficiária obterem informações junto do país terceiro em que é residente a sociedade que distribui esses dividendos, que permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição desta última sociedade a imposto;
- a recusa em conceder uma dedução parcial em aplicação do artigo 46.º, n.º 11, do CIRC não pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando a mesma disposição puder ser aplicada a situações em que a sujeição da sociedade distribuidora a imposto, no Estado em que esta é residente, não pode ser verificada, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar.

Quanto à interpretação do artigo 64.º TFUE

- 73 Com a décima terceira e décima quarta questões, que há que analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 64.º, n.º 1, TFUE deve ser interpretado no sentido de que a legislação em causa no processo principal, na medida em que constitui uma restrição aos movimentos de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 63.º TFUE, está autorizada enquanto restrição em vigor em 31 de dezembro de 1993, na aceção do artigo 64.º, n.º 1, TFUE.
- 74 Nos termos do artigo 64.º, n.º 1, TFUE, o disposto no artigo 63.º TFUE não prejudica a aplicação a países terceiros de quaisquer restrições em vigor em 31 de dezembro de 1993 ao abrigo de legislação nacional ou da União adotada em relação à circulação de capitais provenientes ou com destino a países terceiros que envolva investimento direto, incluindo o investimento imobiliário, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários em mercados de capitais.
- 75 Embora o conceito de «investimento direto» não esteja definido no Tratado, é, no entanto, objeto de uma definição na nomenclatura dos movimentos de capitais que consta do anexo I da Diretiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de junho de 1988, para a execução do artigo 67.º do Tratado [artigo revogado pelo Tratado de Amesterdão] (JO 1988, L 178, p. 5). Como resulta da enumeração dos «investimentos diretos» que figura na primeira rubrica da referida nomenclatura e das respetivas notas explicativas, o conceito de investimento direto respeita a investimentos de qualquer natureza efetuados por pessoas singulares ou coletivas e que servem para criar ou manter relações duradouras e diretas entre o investidor e a empresa a que se destinam esses fundos com vista ao exercício de uma atividade económica (acórdão de 24 de maio de 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, n.ºs 33 e 34 e jurisprudência referida).
- 76 Relativamente às participações em empresas novas ou existentes, constituídas sob a forma de sociedades anónimas, como confirmam as notas explicativas referidas no número anterior do presente acórdão, o objetivo de criar ou manter laços económicos duradouros pressupõe que as ações detidas pelo acionista lhe deem, seja nos termos das disposições da legislação nacional relativas às sociedades

anónimas seja por outra forma, a possibilidade de participar efetivamente na gestão dessa sociedade ou no seu controlo (acórdão de 24 de maio de 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, n.º 35 e jurisprudência referida).

- 77 Segundo a jurisprudência, as restrições aos movimentos de capitais que envolvem um estabelecimento ou investimentos diretos na aceção do artigo 64.º, n.º 1, TFUE abrangem não só as medidas nacionais que, quando aplicadas a movimentos de capitais com destino a países terceiros ou deles provenientes, restringem o estabelecimento ou os investimentos mas também as que restringem os pagamentos de dividendos deles decorrentes (acórdão de 13 de novembro de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, n.º 103 e jurisprudência referida).
- 78 Por conseguinte, uma restrição aos movimentos de capitais, como o tratamento fiscal menos vantajoso dos dividendos de origem estrangeira, é abrangida pelo artigo 64.º, n.º 1, TFUE, na medida em que incida sobre participações adquiridas com vista a criar ou manter laços económicos duradouros e diretos entre o acionista e a sociedade em causa, permitindo ao acionista participar efetivamente na gestão dessa sociedade ou no seu controlo (acórdãos de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, n.º 185, e de 24 de maio de 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, n.º 37).
- 79 No caso vertente, o processo principal diz respeito, por um lado, ao tratamento fiscal dos dividendos distribuídos pela *Ciments de Gabès*, relacionados com participações que representam 98,72% do capital social da sociedade distribuidora. Esta participação é suscetível de dar ao acionista a possibilidade de participar efetivamente na gestão da sociedade distribuidora ou no seu controlo e pode, por conseguinte, ser considerada um investimento direto.
- 80 Por outro lado, o processo principal diz respeito ao tratamento fiscal dos dividendos distribuídos pela *Ciments de Sibline*, cujo capital social é detido diretamente a 28,64% pela sociedade beneficiária. Esta participação pode também, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, ser suscetível de dar ao acionista a possibilidade de participar efetivamente na gestão da sociedade distribuidora ou no seu controlo e pode, por conseguinte, ser considerada um investimento direto.
- 81 Resulta da jurisprudência que o conceito de «restrição em vigor em 31 de dezembro de 1993» pressupõe que o quadro jurídico no qual se insere a restrição em causa fizesse parte da ordem jurídica do Estado-Membro em causa, de um modo ininterrupto, desde essa data. Com efeito, se assim não fosse, um Estado-Membro poderia, a todo o momento, reintroduzir restrições aos movimentos de capitais com destino a ou provenientes de países terceiros, que estavam em vigor na ordem jurídica nacional em 31 de dezembro de 1993, mas que não foram mantidas (acórdão de 18 de dezembro de 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, n.º 48).
- 82 Resulta também da jurisprudência que, embora, em princípio, incumba ao órgão jurisdicional nacional determinar o conteúdo de uma legislação existente na data fixada por um ato da União, compete ao Tribunal de Justiça fornecer os elementos de interpretação do conceito do direito da União que serve de referência para a aplicação de um regime derogatório, previsto por este direito, a uma legislação nacional «existente» numa data fixada (v., neste sentido, acórdãos de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, n.º 191, e de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, n.º 47).
- 83 Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se, em especial com a décima quarta questão, sobre o impacto da introdução, posteriormente a 31 de dezembro de 1993, do regime de benefícios fiscais para o investimento de natureza contratual, previsto no artigo 41.º, n.º 5, alínea b), do EBF, e do regime relativo aos dividendos provenientes dos países africanos de língua oficial portuguesa e de Timor-Leste, previsto no artigo 42.º do EBF.

- 84 Ora, na medida em que a adoção destes dois regimes não alterou o quadro jurídico relativo ao tratamento fiscal dos dividendos provenientes da Tunísia e do Líbano, a sua adoção não afetou a qualificação, como restrição em vigor, da exclusão dos dividendos pagos pelas sociedades estabelecidas nesses países terceiros da possibilidade de beneficiarem de uma dedução integral ou parcial do imposto (v., neste sentido, acórdão de 18 de dezembro de 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, n.º 51).
- 85 Importa, contudo, analisar o impacto da celebração dos Acordos CE-Tunísia e CE-Líbano na faculdade conferida à República Portuguesa pelo artigo 64.º, n.º 1, TFUE.
- 86 A este respeito, há que salientar que o artigo 64.º, n.º 1, TFUE consagra a faculdade de um Estado-Membro continuar a aplicar, nas relações com países terceiros, as restrições aos movimentos de capitais abrangidas pelo âmbito de aplicação material dessa disposição, mesmo que sejam contrárias ao princípio da livre circulação de capitais enunciado no artigo 63.º, n.º 1, TFUE, desde que já estivessem em vigor em 31 de dezembro de 1993 (acórdãos de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, n.º 187, e de 24 de maio de 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, n.º 39).
- 87 Um Estado-Membro renuncia a esta faculdade quando revoga as disposições que estão na origem da restrição em causa. Com efeito, o artigo 64.º, n.º 1, TFUE não tem por objeto as disposições que, embora sendo em substância idênticas a uma legislação existente em 31 de dezembro de 1993, reintroduziram um obstáculo à livre circulação de capitais que, na sequência da revogação da legislação anterior, já não existia (v., neste sentido, acórdão de 18 de dezembro de 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, n.º 49).
- 88 Um Estado-Membro renuncia também a esta faculdade ao adotar disposições que alteram a lógica em que assentava a legislação anterior. A este respeito, resulta da jurisprudência que, na apreciação da faculdade que um Estado-Membro tem de invocar o artigo 64.º, n.º 1, TFUE, os aspetos relativos à forma do ato que constitui uma restrição são secundários em relação aos aspetos relativos à substância da referida restrição. Com efeito, uma medida nacional adotada depois de 31 de dezembro de 1993 não está, só por essa razão, automaticamente excluída do regime derogatório previsto no artigo 64.º, n.º 1, TFUE. Com efeito, estão abrangidas por esse regime as disposições que, na sua substância, são idênticas a uma legislação anterior ou que se limitam a reduzir ou a suprimir um obstáculo ao exercício dos direitos e das liberdades comunitárias que figuram na legislação anterior, mas estão excluídas do mesmo as disposições que assentam numa lógica diferente da do direito anterior e instituem novos procedimentos (v., neste sentido, acórdãos de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, n.º 192, e de 24 de maio de 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, n.º 41).
- 89 Ora, nestas condições, há que considerar que um Estado-Membro também renuncia à faculdade prevista no artigo 64.º, n.º 1, TFUE quando, sem revogar formalmente a legislação existente, celebra um acordo internacional, como um acordo de associação, que prevê, numa disposição com efeito direto, a liberalização de uma categoria de capitais referida nesse artigo 64.º, n.º 1. Por conseguinte, esta alteração do quadro jurídico deve ser equiparada, quanto aos seus efeitos na possibilidade de invocar o artigo 64.º, n.º 1, TFUE, à introdução de uma legislação nova, que assenta numa lógica diferente da legislação existente.
- 90 Com efeito, a liberalização da circulação de capitais prevista por um acordo internacional ficaria desprovida de qualquer efeito útil se, nas situações em que esse acordo se opõe a uma legislação de um Estado-Membro, este pudesse continuar a aplicar essa legislação ao abrigo do artigo 64.º, n.º 1, TFUE.
- 91 Assim, cumpre interpretar os Acordos CE-Tunísia e CE-Líbano, para determinar se estes acordos preveem, em disposições com efeito direto, a liberalização dos investimentos diretos objeto da situação em causa no processo principal.

- 92 Face às considerações precedentes, há que responder à décima terceira e décima quarta questões que o artigo 64.º, n.º 1, TFUE deve ser interpretado no sentido de que:
- na medida em que a adoção do regime de benefícios fiscais para o investimento de natureza contratual, previsto no artigo 41.º, n.º 5, alínea b), do EBF, e do regime relativo aos dividendos provenientes dos países africanos de língua oficial portuguesa e de Timor-Leste, previsto no artigo 42.º do EBF, não alterou o quadro jurídico relativo ao tratamento dos dividendos provenientes da Tunísia e do Líbano, a adoção dos referidos regimes não afetou a qualificação, como restrição em vigor, da exclusão dos dividendos pagos pelas sociedades estabelecidas nesses países terceiros da possibilidade de beneficiarem de uma dedução integral ou parcial;
 - um Estado-Membro renuncia à faculdade prevista no artigo 64.º, n.º 1, TFUE, quando, sem revogar ou alterar formalmente a legislação existente, celebra um acordo internacional, como um acordo de associação, que prevê, numa disposição com efeito direto, a liberalização de uma categoria de capitais referida nesse artigo 64.º, n.º 1; por conseguinte, esta alteração do quadro jurídico deve ser equiparada, quanto aos seus efeitos na possibilidade de invocar o artigo 64.º, n.º 1, TFUE, à introdução de uma legislação nova, que assenta numa lógica diferente da legislação existente.

Quanto à interpretação dos Acordos CE-Tunísia e CE-Líbano

- 93 Com as questões primeira a décima, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se as disposições dos Acordos CE-Tunísia e CE-Líbano devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente em Portugal pode deduzir da sua base tributável os dividendos recebidos de uma sociedade residente nesse Estado-Membro, mas não pode deduzir os dividendos distribuídos por uma sociedade residente na Tunísia ou no Líbano.
- 94 A título preliminar, há que recordar que, em conformidade com jurisprudência constante, um tratado internacional deve ser interpretado não apenas em função dos termos em que está redigido mas também à luz dos seus objetivos. A este respeito, o artigo 31.º da Convenção de Viena sobre o direito dos Tratados, de 23 de maio de 1969 (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, p. 331), precisa que um tratado deve ser interpretado de boa-fé, de acordo com o sentido comum a atribuir aos termos do tratado no seu contexto e à luz dos respetivos objeto e fim (v., neste sentido, nomeadamente, acórdão de 25 de fevereiro de 2010, Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, n.ºs 42 e 43 e jurisprudência referida).
- 95 No que se refere à questão do efeito direto das disposições de um acordo na ordem jurídica das partes, o Tribunal de Justiça declarou que, não tendo a questão sido regulada no acordo em questão, compete ao Tribunal de Justiça decidi-la nos mesmos termos que qualquer outra questão de interpretação relativa à aplicação de acordos na União (acórdão de 14 de dezembro de 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, n.º 24 e jurisprudência referida). É o caso tanto do Acordo CE-Tunísia como do Acordo CE-Líbano.
- 96 Segundo jurisprudência constante, uma disposição de um acordo celebrado pela União com países terceiros deve ser considerada como tendo efeito direto sempre que, atendendo à sua redação e ao objeto e natureza do acordo, contenha uma obrigação clara e precisa que não esteja dependente, na sua execução ou nos seus efeitos, da intervenção de qualquer ato posterior (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 27 de setembro de 2001, Gloszczuk, C-63/99, EU:C:2001:488, n.º 30; de 8 de maio de 2003, Wählergruppe Gemeinsam, C-171/01, EU:C:2003:260, n.º 54; de 12 de abril de 2005, Simutenkov, C-265/03, EU:C:2005:213, n.º 21; e de 14 de dezembro de 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, n.º 25).

Quanto ao Acordo CE-Tunísia

– Quanto às disposições pertinentes (primeira e terceira questões)

- 97 Com a primeira e terceira questões, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 31.º e 34.º do Acordo CE-Tunísia têm efeito direto e, em caso afirmativo, se a situação em causa no processo principal está abrangida por estas disposições.
- 98 Na medida em que, conforme exposto no n.º 91 do presente acórdão, a interpretação do Acordo CE-Tunísia deve permitir determinar se este acordo prevê, em disposições com efeito direto, uma liberalização dos investimentos diretos objeto da situação em causa no processo principal, não há que responder à primeira questão do órgão jurisdicional de reenvio, relativa ao artigo 31.º do mesmo acordo, que se refere ao direito de estabelecimento e aos serviços.
- 99 Quanto ao artigo 34.º do Acordo CE-Tunísia, há que constatar que este artigo consagra, no seu n.º 1, em termos claros, precisos e incondicionais, uma obrigação da Comunidade e da República da Tunísia de assegurarem, no que respeita às transações da balança de capitais e a partir da entrada em vigor do referido acordo, a livre circulação de capitais respeitante aos investimentos diretos na Tunísia, efetuados em sociedades constituídas de acordo com a legislação em vigor, bem como a liquidação e o repatriamento do produto de tais investimentos e de quaisquer lucros deles resultantes.
- 100 Esta disposição impõe uma obrigação de resultado precisa, suscetível de ser invocada por um particular perante um órgão jurisdicional nacional para pedir a esse órgão que afaste as disposições que estão na origem de um entrave à livre circulação de capitais ou que aplique a seu respeito a legislação cuja não aplicação está na origem do referido entrave à livre circulação de capitais, sem que seja exigida para este efeito a adoção de medidas de aplicação complementares (v., por analogia, acórdãos de 27 de setembro de 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, n.º 34, e de 27 de setembro de 2001, Barkoci e Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, n.º 34).
- 101 A conclusão de que o princípio da livre circulação de capitais respeitante aos investimentos diretos na Tunísia, consagrado no artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia, é suscetível de regular diretamente a situação dos particulares não é prejudicada pelo artigo 34.º, n.º 2, do referido acordo.
- 102 Com efeito, o artigo 34.º, n.º 2, do dito acordo, segundo o qual as partes consultar-se-ão a fim de facilitar a circulação de capitais entre a Comunidade e a República da Tunísia e de a liberalizarem integralmente quando estiverem reunidas as condições necessárias, deve ser interpretado no sentido de que se refere a uma liberalização posterior dos movimentos de capitais não especificados no artigo 34.º, n.º 1, do mesmo acordo.
- 103 Além disso, esta constatação do efeito direto do artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia não é contrariada pelo objeto e pela finalidade deste acordo. Com efeito, importa salientar que o dito acordo estabelece, nos termos do seu artigo 1.º, n.º 1, uma associação entre a Comunidade e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República da Tunísia, por outro. O objetivo do Acordo CE-Tunísia, que visa, designadamente, conforme resulta do seu artigo 1.º, n.º 2, estabelecer as condições de liberalização progressiva dos capitais, confirma a interpretação segundo a qual, por um lado, os movimentos de capitais referidos no artigo 34.º, n.º 1, deste acordo beneficiam de uma liberalização a partir da entrada em vigor do mesmo acordo e, por outro, os restantes movimentos de capitais serão progressivamente liberalizados, em conformidade com o artigo 34.º, n.º 2, desse acordo.
- 104 Nestas condições, há que considerar que o artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia tem efeito direto e é suscetível de ser invocado por um particular perante um órgão jurisdicional.

- 105 Por conseguinte, importa verificar se uma situação como a que está em causa no processo principal está abrangida pelo artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia.
- 106 A este respeito, há que constatar que, de acordo com os seus termos, o artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia se refere às transações da balança de capitais e visa os investimentos diretos na Tunísia, efetuados em sociedades constituídas de acordo com a legislação em vigor, bem como a liquidação ou o repatriamento do produto de tais investimentos e de quaisquer lucros deles resultantes.
- 107 Ora, o recebimento de dividendos de uma sociedade residente na Tunísia por uma sociedade residente em Portugal, em razão da detenção de uma participação que representa 98,72% do capital social da sociedade distribuidora, está abrangido pelo âmbito de aplicação da referida disposição. Com efeito, conforme referido no n.º 79 do presente acórdão, esta participação pode ser considerada um investimento direto e o recebimento de dividendos relativos a essa participação está abrangido pelo conceito de «repatriamento dos lucros» dela resultantes.
- 108 Por conseguinte, há que considerar que uma situação como a que está em causa no processo principal está abrangida pelo artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia.
- 109 Face às considerações precedentes, há que responder à terceira questão que o artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia deve ser interpretado no sentido de que tem efeito direto e pode ser invocado numa situação como a que está em causa no processo principal, em que uma sociedade residente em Portugal recebe dividendos de uma sociedade residente na Tunísia, em razão de um investimento direto que realizou na sociedade distribuidora, para efeitos de oposição ao tratamento fiscal reservado a esses dividendos em Portugal.
- 110 Tendo em conta as considerações que figuram no n.º 98 do presente acórdão, não há que responder à segunda questão.
- Quanto ao alcance do artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia (quarta a sexta questões)
- 111 Com as questões quarta a sexta, que há que analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia, lido em conjugação com o artigo 89.º do mesmo acordo, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente num Estado-Membro pode efetuar uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da sua base tributável, quando estes são distribuídos por uma sociedade residente no mesmo Estado-Membro, mas não pode proceder a esta dedução quando a sociedade distribuidora é residente na Tunísia.
- 112 Conforme referido no n.º 48 do presente acórdão, ao abrigo da legislação em causa no processo principal, a dupla tributação económica dos dividendos recebidos por uma sociedade residente é evitada ou atenuada quando a sociedade que distribui esses dividendos está estabelecida em Portugal, mas isso não acontece quando a sociedade que distribui os dividendos está estabelecida na Tunísia.
- 113 Essa diferença de tratamento é suscetível de dissuadir as sociedades residentes em Portugal de realizarem investimentos diretos em sociedades estabelecidas na Tunísia. Com efeito, na medida em que os rendimentos de capitais com origem nesse país terceiro são sujeitos a um tratamento fiscal menos favorável do que o reservado aos dividendos distribuídos por sociedades estabelecidas em Portugal, as ações das sociedades estabelecidas na Tunísia são menos atrativas para os investidores residentes em Portugal do que as de sociedades com sede nesse Estado-Membro (v., por analogia, acórdãos de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, n.º 64, e de 10 de fevereiro de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen*, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, n.º 80).

- 114 Este tratamento desvantajoso constitui, pois, uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, no que diz respeito aos investimentos diretos e, em especial, ao repatriamento do produto de tais investimentos, pelo artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia.
- 115 Importa também verificar se, como questiona, em substância, o órgão jurisdicional de reenvio com a quinta questão, o efeito do artigo 34.º, n.º 1, deste acordo está limitado, numa situação como a que está em causa no processo principal, pelo artigo 89.º do referido acordo.
- 116 Em primeiro lugar, no que diz respeito ao artigo 89.º, primeiro travessão, do Acordo CE-Tunísia, segundo o qual nenhuma disposição desse acordo pode ter por efeito aumentar as vantagens concedidas por uma parte no domínio fiscal em qualquer acordo ou convénio internacional que vincula essa mesma parte, basta salientar que a proibição da restrição constatada nos números anteriores do presente acórdão decorre do próprio Acordo CE-Tunísia e não procede da extensão das vantagens previstas por outro acordo ou convénio internacional. Além disso, como salientou o advogado-geral no n.º 87 das suas conclusões, a SECIL não visa obter uma vantagem concedida pela República Portuguesa noutra acordo ou convénio internacional.
- 117 Em seguida, quanto ao artigo 89.º, segundo travessão, do Acordo CE-Tunísia, segundo o qual o acordo não tem por efeito impedir a adoção ou a aplicação por uma parte de qualquer medida destinada a evitar a fraude ou a evasão fiscal, há que considerar que, para que o artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia possa conservar o seu efeito útil, o artigo 89.º, segundo travessão, do referido acordo deve ser interpretado no sentido de que as medidas que entram no âmbito de aplicação desta disposição são as que se destinam especificamente a evitar a fraude ou a evasão fiscal.
- 118 Ora, conforme foi precisado no n.º 61 do presente acórdão, a legislação fiscal em causa no processo principal exclui, de uma maneira geral, a possibilidade de obter um benefício fiscal que consiste em evitar ou atenuar a dupla tributação económica dos dividendos, quando os referidos dividendos são distribuídos por sociedades estabelecidas, designadamente, na Tunísia, sem procurar especificamente prevenir comportamentos que consistem em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objetivo de eludir o imposto normalmente devido ou obter um benefício fiscal.
- 119 Na medida em que, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, a legislação em causa no processo principal não faz parte das medidas destinadas a evitar a fraude ou a evasão fiscal, a situação em causa no processo principal não está abrangida pela hipótese referida no artigo 89.º, segundo travessão, do Acordo CE-Tunísia.
- 120 Por último, o artigo 89.º, terceiro travessão, do Acordo CE-Tunísia prevê que este acordo não tem por efeito impedir o direito de uma parte de aplicar as disposições relevantes da sua legislação fiscal aos contribuintes que não se encontram em situação idêntica no que respeita ao seu local de residência. Ora, a este respeito, basta salientar que a legislação em causa no processo principal faz distinção não em função da residência do contribuinte, isto é, a sociedade beneficiária dos dividendos, mas em função do local de residência da sociedade que distribui os dividendos e, portanto, do local onde os capitais do contribuinte são investidos. Por conseguinte, a situação em causa no processo principal também não está abrangida pela hipótese referida no artigo 89.º, terceiro travessão, do Acordo CE-Tunísia.
- 121 Assim, há que responder à quinta questão que, numa situação como a que está em causa no processo principal, o efeito do artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia não está limitado pelo artigo 89.º do referido acordo.
- 122 Com a sexta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o tratamento restritivo reservado aos dividendos em causa pode, não obstante, ser justificado pela necessidade de preservar a eficácia dos controlos fiscais, nomeadamente devido à inexistência, entre a República

Portuguesa e a República da Tunísia, de um quadro de cooperação administrativa equivalente ao instaurado entre os Estados-Membros pela Diretiva 77/799, em vigor à data dos factos em causa no processo principal.

- 123 Para decidir se uma razão imperiosa de interesse geral relativa à necessidade de preservar a eficácia dos controlos fiscais pode justificar uma restrição à livre circulação de capitais, garantida no artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia, há que analisar esse acordo à luz da sua finalidade e do seu contexto, em conformidade com a jurisprudência recordada no n.º 94 do presente acórdão.
- 124 Nos termos do seu artigo 1.º, o Acordo CE-Tunísia, que estabelece uma associação entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República da Tunísia, por outro, visa, designadamente, reforçar as relações entre as partes, estabelecer as condições de liberalização progressiva das trocas comerciais de bens, de serviços e de capitais, bem como favorecer as trocas comerciais e assegurar o desenvolvimento de relações económicas e sociais equilibradas entre as partes.
- 125 Este acordo não visa a criação de um mercado interno, comparável ao que é instituído pelo Tratado FUE nem a realização, à semelhança do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, a seguir «Acordo EEE»), da maneira mais completa possível, da livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais, de forma a alargar o mercado interno realizado no território da União aos Estados que são partes no referido acordo (v., neste sentido, acórdão de 23 de setembro de 2003, Ospelt e Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, n.º 29).
- 126 Ora, na medida em que a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais é admitida como razão imperiosa de interesse geral que pode justificar uma restrição às liberdades garantidas pelo Tratado FUE e pelo Acordo EEE, esta justificação deve, *a fortiori*, ser admitida no âmbito do Acordo CE-Tunísia.
- 127 Com efeito, como salientou o advogado-geral no n.º 125 das suas conclusões, parece de excluir, tendo em conta a finalidade e o contexto do Acordo CE-Tunísia, que as partes no referido acordo tenham pretendido conceder uma liberdade total aos movimentos de capitais entre a União e a Tunísia, ao passo que podem ser impostas restrições tanto nas relações entre os Estados-Membros como nas relações entre os Estados-Membros da União e os outros Estados Partes no Acordo EEE.
- 128 Nestas condições, a análise feita nos n.ºs 63 a 68 e nos n.ºs 70 e 71 do presente acórdão é transponível para a análise que foi efetuada no âmbito da apreciação da justificação da restrição ao artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia, uma vez que este acordo não previu a obrigação de a República da Tunísia fornecer informações às autoridades portuguesas.
- 129 Assim, há que interpretar o artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia no sentido de que:
- uma legislação como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente num Estado-Membro pode efetuar uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da sua base tributável, quando estes são distribuídos por uma sociedade residente no mesmo Estado-Membro, mas não pode proceder a esta dedução quando a sociedade distribuidora é residente na Tunísia, constitui uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, no que diz respeito aos investimentos diretos e, em especial, ao repatriamento do produto de tais investimentos, pelo artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia;
 - numa situação como a que está em causa no processo principal, o efeito desta disposição não está limitado pelo artigo 89.º do Acordo CE-Tunísia;

- a recusa em conceder uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da base tributável da sociedade beneficiária, em aplicação do artigo 46.º, n.ºs 1 e 8, do CIRC, pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando for impossível as autoridades fiscais do Estado-Membro em que é residente a sociedade beneficiária obterem informações junto da República da Tunísia, Estado em que é residente a sociedade que distribui esses dividendos, que permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição da sociedade que distribui os referidos dividendos a imposto;
- a recusa em conceder esta dedução parcial, em aplicação do artigo 46.º, n.º 11, do CIRC, não pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando a referida disposição puder ser aplicada a situações em que a sujeição da sociedade distribuidora a imposto na Tunísia, Estado em que esta sociedade é residente, não pode ser verificada, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar.

Quanto ao Acordo CE-Líbano

- Quanto ao efeito direto do artigo 31.º do Acordo CE-Líbano (sétima questão)
- 130 Com a sétima questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 31.º do Acordo CE-Líbano tem efeito direto e se, tendo em conta o artigo 33.º do referido acordo, pode ser invocado no processo principal.
- 131 A este respeito, há que constatar que, ao prever que, no âmbito do Acordo CE-Líbano e sob reserva do disposto nos artigos 33.º e 34.º, não serão impostas restrições à circulação de capitais entre a Comunidade, por um lado, e a República do Líbano, por outro, nem efetuadas discriminações baseadas na nacionalidade ou no local de residência dos respetivos nacionais ou no local de investimento dos referidos capitais, o artigo 31.º do referido acordo consagra, em termos claros e incondicionais, uma obrigação de resultado precisa, suscetível de ser invocada por um particular perante os órgãos jurisdicionais para pedir que afastem as disposições que estão na origem da restrição ou da discriminação ou que apliquem a seu respeito a legislação cuja não aplicação está na origem da referida restrição ou discriminação, sem que seja exigida para este efeito a adoção de medidas de aplicação complementares (v., por analogia, acórdãos de 27 de setembro de 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, n.º 34, e de 27 de setembro de 2001, Barkoci e Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, n.º 34).
- 132 O alcance da obrigação que decorre do artigo 31.º do Acordo CE-Líbano é, de facto, limitado pela cláusula de salvaguarda prevista no artigo 33.º, n.º 1, desse acordo. Todavia, esta exceção não pode obstar a que o referido artigo 31.º confira aos particulares direitos que estes podem invocar em juízo (v., por analogia, acórdão de 18 de dezembro de 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, n.º 26).
- 133 A conclusão de que o artigo 31.º do Acordo CE-Líbano tem efeito direto não é contrariada pelo objeto e pela finalidade do referido acordo. Com efeito, importa salientar que o Acordo CE-Líbano estabelece, nos termos do seu artigo 1.º, n.º 1, uma associação entre a Comunidade e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República do Líbano, por outro. O objetivo deste acordo, que visa, designadamente, conforme resulta do seu artigo 1.º, n.º 2, estabelecer as condições de liberalização progressiva do comércio de capitais, confirma a interpretação segundo a qual os movimentos de capitais que não entram no âmbito de aplicação da cláusula de salvaguarda, prevista no artigo 33.º, n.º 1, do referido acordo, beneficiam de uma liberalização a partir da entrada em vigor do acordo.
- 134 No que diz respeito à possibilidade de invocar o artigo 31.º do Acordo CE-Líbano numa situação como a que está em causa no processo principal, há certamente que salientar que, em conformidade com o artigo 33.º, n.º 1, deste acordo, o seu artigo 31.º não prejudica a aplicação de qualquer restrição existente entre a Comunidade e a República do Líbano à data de entrada em vigor do referido acordo,

relativamente à circulação de capitais entre elas que envolva investimento direto, incluindo em bens imóveis, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários aos mercados de capitais.

- 135 Contudo, o alcance da cláusula de salvaguarda prevista no artigo 33.º, n.º 1, do Acordo CE-Líbano está limitado pelo seu artigo 33.º, n.º 2, que prevê que a transferência para o estrangeiro de investimentos feitos no Líbano por residentes comunitários ou na Comunidade por residentes libaneses ou de lucros deles decorrentes não será afetada.
- 136 Na medida em que a situação em causa no processo principal diz respeito ao tratamento fiscal dos dividendos que decorrem de investimentos diretos feitos no Líbano por um residente em Portugal, esta situação está abrangida pela hipótese referida no artigo 33.º, n.º 2, do Acordo CE-Líbano. Por conseguinte, o artigo 33.º, n.º 1, deste acordo não se opõe a que o seu artigo 31.º seja invocado no presente caso.
- 137 Tendo em conta as considerações anteriores, há que responder à sétima questão que o artigo 31.º do Acordo CE-Líbano deve ser interpretado no sentido de que:
- tem efeito direto;
 - uma situação como a que está em causa no processo principal, que diz respeito ao tratamento fiscal dos dividendos decorrentes dos investimentos diretos feitos no Líbano por um residente em Portugal, está abrangida pela hipótese referida no artigo 33.º, n.º 2, deste acordo; por conseguinte, o artigo 33.º, n.º 1, do mesmo acordo não se opõe a que o seu artigo 31.º seja invocado no presente caso.
- Quanto ao alcance do artigo 31.º do Acordo CE-Líbano (oitava a décima questões)
- 138 Com as questões oitava a décima, que há que analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 31.º do Acordo CE-Líbano, lido em conjugação com o artigo 85.º do referido acordo, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente num Estado-Membro pode efetuar uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da sua base tributável, quando estes são distribuídos por uma sociedade residente no referido Estado-Membro, mas não pode proceder a essa dedução quando a sociedade distribuidora é residente no Líbano.
- 139 Conforme referido no n.º 48 do presente acórdão, em aplicação da legislação em causa no processo principal, a dupla tributação económica dos dividendos recebidos por uma sociedade residente é evitada ou atenuada quando a sociedade que distribui esses dividendos está estabelecida em Portugal, mas isso não acontece quando a sociedade que distribui os dividendos está estabelecida no Líbano.
- 140 Essa diferença de tratamento em função do local onde os capitais são investidos é suscetível de dissuadir as sociedades residentes em Portugal de realizarem investimentos em sociedades estabelecidas no Líbano. Com efeito, na medida em que os rendimentos de capitais com origem nesse país terceiro são objeto de um tratamento fiscal menos favorável do que o dos dividendos distribuídos por sociedades estabelecidas em Portugal, as ações das sociedades estabelecidas no Líbano são menos atrativas para os investidores residentes em Portugal do que as de sociedades com sede nesse Estado-Membro (v., por analogia, acórdãos de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, n.º 64, e de 10 de fevereiro de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen*, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, n.º 80).

- 141 Há que recordar que resulta de jurisprudência constante que, relativamente a uma norma fiscal destinada a evitar ou a atenuar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos, como a que está em causa no processo principal, a situação de uma sociedade acionista que receba dividendos com origem num país terceiro é comparável à de uma sociedade acionista que receba dividendos de origem nacional, na medida em que, em ambos os casos, os lucros realizados podem, em princípio, ser objeto de uma tributação em cadeia (v., neste sentido, acórdãos de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, n.º 62, e de 10 de fevereiro de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen*, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, n.º 84).
- 142 Por conseguinte, este tratamento desvantajoso é proibido, em princípio, pelo artigo 31.º do Acordo CE-Líbano.
- 143 Importa também verificar se, como questiona, em substância, o órgão jurisdicional de reenvio com a nona questão, o efeito do artigo 31.º deste acordo está limitado, numa situação como a que está em causa no processo principal, pelo artigo 85.º do referido acordo.
- 144 Em primeiro lugar, no que diz respeito ao artigo 85.º, alínea a), do Acordo CE-Líbano, segundo o qual, quanto à fiscalidade direta, nada nesse acordo pode ter por efeito aumentar as vantagens fiscais concedidas por uma das partes em qualquer acordo ou convénio internacional que a vincule, basta salientar que a proibição da restrição constatada nos números anteriores do presente acórdão decorre do próprio Acordo CE-Líbano e não procede da extensão das vantagens previstas por outro acordo ou convénio internacional. Além disso, como salientou o advogado-geral no n.º 87 das suas conclusões, a SECIL não visa obter uma vantagem concedida pela República Portuguesa noutra acordo ou convénio internacional.
- 145 Em seguida, no que se refere ao artigo 85.º, alínea b), do Acordo CE-Líbano, segundo o qual esse acordo não tem por efeito impedir a adoção ou a aplicação por uma parte de qualquer medida destinada a evitar a fraude ou a evasão fiscais, há que considerar que, para que o artigo 31.º do referido acordo possa conservar o seu efeito útil, o artigo 85.º, alínea b), do mesmo acordo deve ser interpretado no sentido de que as medidas que entram no âmbito de aplicação desta disposição são aquelas que se destinam especificamente a evitar a fraude ou a evasão fiscais.
- 146 Ora, conforme foi precisado no n.º 61 do presente acórdão, a legislação fiscal em causa no processo principal exclui, de uma maneira geral, a possibilidade de obter um benefício fiscal que consiste em evitar ou atenuar a dupla tributação económica dos dividendos, quando os referidos dividendos são distribuídos por sociedades estabelecidas, designadamente, no Líbano, sem procurar especificamente prevenir comportamentos que consistem em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objetivo de eludir o imposto normalmente devido ou obter um benefício fiscal.
- 147 Na medida em que, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, a legislação em causa no processo principal não faz parte das medidas destinadas a evitar a fraude ou a evasão fiscal, a situação em causa no processo principal não está abrangida pela hipótese referida no artigo 85.º, alínea b), do Acordo CE-Líbano.
- 148 Por último, o artigo 85.º, alínea c), do Acordo CE-Líbano prevê que este acordo não tem por efeito impedir qualquer das partes de aplicar as disposições pertinentes da sua legislação fiscal aos contribuintes que não se encontrem em situação idêntica, nomeadamente no que respeita ao seu local de residência. Ora, por um lado, como foi salientado no n.º 120 do presente acórdão, a legislação em causa no processo principal não faz distinção em função da residência do contribuinte, isto é, a sociedade beneficiária dos dividendos.

- 149 Por outro lado, deve, de facto, reconhecer-se que, em razão da utilização do termo «nomeadamente» no artigo 85.º, alínea c), do Acordo CE-Líbano, podem estar abrangidas por esta disposição as distinções baseadas noutros fatores, designadamente no local onde os capitais do contribuinte são investidos. Todavia, esta disposição deve ser lida em conjugação com o artigo 31.º do Acordo CE-Líbano, que proíbe qualquer discriminação baseada, nomeadamente, no local de investimento dos capitais. Assim, há que distinguir as diferenças de tratamento permitidas ao abrigo do artigo 85.º, alínea c), do Acordo CE-Líbano das discriminações que não estão abrangidas pelo referido artigo 85.º, alínea c), e que são proibidas nos termos do artigo 31.º deste acordo.
- 150 Ora, foi precisado no n.º 55 do presente acórdão que, relativamente a uma norma fiscal destinada a prevenir ou a atenuar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos, como a que está em causa no processo principal, a situação de uma sociedade acionista que receba dividendos com origem num país terceiro é comparável à de uma sociedade acionista que receba dividendos de origem nacional, na medida em que, em ambos os casos, os lucros realizados podem, em princípio, ser objeto de uma tributação em cadeia.
- 151 Por conseguinte, a situação em causa no processo principal também não está abrangida pela hipótese referida no artigo 85.º, alínea c), do Acordo CE-Líbano.
- 152 Assim, há que responder à nona questão que, numa situação como a que está em causa no processo principal, o efeito do artigo 31.º do Acordo CE-Líbano não está limitado pelo artigo 85.º deste acordo.
- 153 Com a décima questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o tratamento restritivo reservado aos dividendos em causa pode, não obstante, ser justificado pela necessidade de preservar a eficácia dos controlos fiscais, nomeadamente devido à inexistência, entre a República Portuguesa e a República do Líbano, de um quadro de cooperação administrativa equivalente ao instaurado entre os Estados-Membros pela Diretiva 77/799, em vigor à data dos factos em causa no processo principal.
- 154 A este respeito, há que salientar que as considerações que figuram nos n.ºs 123 a 127 do presente acórdão são transponíveis para a análise do Acordo CE-Líbano, uma vez que este, conforme resulta do seu artigo 1.º, prossegue objetivos análogos aos prosseguidos pelo Acordo CE-Tunísia.
- 155 Além disso, uma vez que o Acordo CE-Líbano não previu a obrigação de a República do Líbano fornecer informações às autoridades portuguesas, as considerações que figuram nos n.ºs 69 a 71 do presente acórdão são transponíveis para a apreciação da justificação da restrição contida no artigo 31.º do Acordo CE-Líbano.
- 156 Assim, há que concluir que o artigo 31.º do Acordo CE-Líbano deve ser interpretado no sentido de que:
- uma legislação como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente num Estado-Membro pode efetuar uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da sua base tributável, quando estes são distribuídos por uma sociedade residente no mesmo Estado-Membro, mas não pode proceder a esta dedução quando a sociedade distribuidora é residente no Líbano, constitui uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 31.º deste acordo;
 - numa situação como a que está em causa no processo principal, o efeito desta disposição não está limitado pelo artigo 85.º do referido acordo;
 - a recusa em conceder uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da base tributável da sociedade beneficiária, em aplicação do artigo 46.º, n.ºs 1 e 8, do CIRC, pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos

fiscais, quando for impossível as autoridades fiscais do Estado-Membro em que é residente a sociedade beneficiária obterem informações junto da República do Líbano, Estado em que é residente a sociedade que distribui esses dividendos, que permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição da sociedade que distribui os referidos dividendos a imposto;

- a recusa em conceder esta dedução parcial, em aplicação do artigo 46.º, n.º 11, do CIRC, não pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando a referida disposição puder ser aplicada a situações em que a sujeição da sociedade distribuidora a imposto no Líbano, Estado em que esta sociedade é residente, não pode ser verificada, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar.

Quanto às consequências da interpretação dos artigos 63.º a 65.º TFUE e dos Acordos CE-Tunísia e CE-Líbano para o processo principal

- 157 Decorre da resposta dada à décima primeira e décima segunda questões que a recusa em conceder uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da base tributável da sociedade beneficiária, em aplicação do artigo 46.º, n.ºs 1 e 8, do CIRC, pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando for impossível as autoridades fiscais do Estado-Membro em que é residente a sociedade beneficiária obterem informações junto do país terceiro em que é residente a sociedade que distribui esses dividendos, que permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição da sociedade que distribui os dividendos a imposto.
- 158 Por conseguinte, se, designadamente ao abrigo da Convenção Portugal-Tunísia, as autoridades do Estado-Membro em que a sociedade beneficiária é residente puderem obter informações junto da República da Tunísia, Estado em que é residente a sociedade que distribui os dividendos, que permitam verificar se está preenchido o requisito segundo o qual a sociedade que distribui esses dividendos deve estar sujeita a imposto, tais razões imperiosas de interesse geral não podem justificar uma restrição proibida, em princípio, pelo artigo 63.º TFUE.
- 159 Nesta situação, a República Portuguesa tão-pouco pode invocar o artigo 64.º, n.º 1, TFUE, na medida em que o Acordo CE-Tunísia, cujo artigo 34.º, n.º 1, tem efeito direto, se opõe também a uma legislação como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente num Estado-Membro pode efetuar uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da sua base tributável, quando estes são distribuídos por uma sociedade residente nesse mesmo Estado-Membro, mas não pode proceder a esta dedução quando a sociedade distribuidora é residente na Tunísia. Com efeito, esta legislação constitui uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, no que se refere aos investimentos diretos e, em especial, ao repatriamento do produto de tais investimentos, pelo artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia. Esta restrição não está justificada se as autoridades fiscais portuguesas puderem obter informações junto da República da Tunísia, Estado em que é residente a sociedade que distribui os dividendos, que permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à tributação da sociedade que distribui estes dividendos.
- 160 Com efeito, a alteração do quadro jurídico que resulta da introdução desta disposição no Acordo CE-Tunísia deve ser equiparada, no que diz respeito aos seus efeitos na possibilidade de invocar o artigo 64.º, n.º 1, TFUE, à introdução de uma legislação nova, assente numa lógica diferente da legislação existente.
- 161 Decorre também da resposta dada às questões primeira a décima assim como à décima primeira e décima segunda questões que os artigos 63.º e 65.º TFUE bem como o artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia e o artigo 31.º do Acordo CE-Líbano se opõem à recusa em conceder, em aplicação do artigo 46.º, n.º 11, do CIRC, uma dedução parcial dos dividendos recebidos da base tributável da sociedade beneficiária, quando esta disposição puder ser aplicada a situações em que a sujeição das

sociedades que distribuem esses dividendos a imposto na Tunísia e no Líbano, Estados em que estas sociedades são residentes, não pode ser verificada, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar.

- 162 Nestas condições, pelas razões expostas nos n.ºs 87 a 90 e, *mutatis mutandis*, no n.º 160 do presente acórdão, a República Portuguesa também não pode invocar o artigo 64.º, n.º 1, TFUE, para poder continuar a aplicar a legislação da qual decorre a restrição acima mencionada.
- 163 A este respeito, resulta da jurisprudência que o artigo 63.º TFUE impõe a um Estado-Membro que aplica um sistema de prevenção da dupla tributação económica, no caso de dividendos pagos a residentes por sociedades residentes, que conceda um tratamento equivalente aos dividendos pagos a residentes por sociedades não residentes (v. acórdãos de 10 de fevereiro de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, n.º 60, e de 13 de novembro de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, n.º 38).
- 164 Além disso, resulta da jurisprudência que o direito de obter o reembolso dos impostos cobrados num Estado-Membro em violação das regras do direito da União é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos sujeitos passivos pelas disposições do direito da União tal como têm sido interpretadas pelo Tribunal de Justiça, sendo o Estado-Membro, portanto, obrigado, em princípio, a reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União (v. acórdão de 15 de setembro de 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, n.º 71 e jurisprudência referida).
- 165 A única exceção ao direito ao reembolso dos impostos cobrados em violação do direito da União diz respeito à situação em que um imposto indevido foi diretamente repercutido pelo sujeito passivo noutra pessoa (v. acórdãos de 6 de setembro de 2011, Lady & Kid e o., C-398/09, EU:C:2011:540, n.º 18, e de 15 de setembro de 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, n.ºs 72 e 74).
- 166 Por outro lado, o Tribunal de Justiça já declarou que, quando um Estado-Membro tenha cobrado impostos em violação das regras do direito da União, os sujeitos passivos têm direito ao reembolso não apenas do imposto indevidamente cobrado mas igualmente das quantias pagas a esse Estado ou por este retidas em relação direta com esse imposto (v. acórdão de 15 de outubro de 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, n.º 28 e jurisprudência referida).
- 167 Daqui decorre que as autoridades portuguesas são obrigadas a reembolsar, com juros, os montantes cobrados em violação dos artigos 63.º e 65.º TFUE assim como do artigo 34.º do Acordo CE-Tunísia e do artigo 31.º do Acordo CE-Líbano.
- 168 Estes montantes correspondem à diferença entre o montante pago pela SECIL e aquele que esta deveria ter pago, nos termos do artigo 46.º, n.º 1, do artigo 46.º, n.º 8, ou do artigo 46.º, n.º 11, do CIRC, se, em condições como as que estão em causa no processo principal, os dividendos distribuídos pela Ciments de Gabès e pela Ciments de Sibline tivessem sido considerados pagos por uma sociedade estabelecida em Portugal.
- 169 Por conseguinte, no que se refere às consequências, para o processo principal, da interpretação dos artigos 63.º a 65.º TFUE assim como dos Acordos CE-Tunísia e CE-Líbano, há que responder ao órgão jurisdicional de reenvio que:
- quando as autoridades do Estado-Membro em que é residente a sociedade beneficiária puderem obter informações junto da República da Tunísia, Estado em que é residente a sociedade que distribui os dividendos, que permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição da sociedade que distribui esses dividendos a imposto, os artigos 63.º e 65.º TFUE assim como o artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia opõem-se à recusa em conceder uma dedução integral ou

parcial dos dividendos distribuídos da base tributável da sociedade beneficiária, em aplicação do artigo 46.º, n.º 1, ou do artigo 46.º, n.º 8, do CIRC, sem que a República Portuguesa possa invocar, a este respeito, o artigo 64.º, n.º 1, TFUE;

- os artigos 63.º e 65.º TFUE assim como o artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE-Tunísia e o artigo 31.º do Acordo CE-Líbano opõem-se à recusa em conceder uma dedução parcial dos dividendos distribuídos da base tributável da sociedade beneficiária, em aplicação do artigo 46.º, n.º 11, do CIRC, quando esta disposição puder ser aplicada a situações em que a sujeição das sociedades distribuidoras a imposto na Tunísia e no Líbano, Estados em que estas sociedades são residentes, não pode ser verificada, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, sem que a República Portuguesa possa invocar, a este respeito, o artigo 64.º, n.º 1, TFUE;
- os montantes cobrados em violação do direito da União devem ser reembolsados, com juros, ao contribuinte.

Quanto às despesas

¹⁷⁰ Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) Os artigos 63.º e 65.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que:

- **uma sociedade estabelecida em Portugal que recebe dividendos de sociedades estabelecidas, respetivamente, na Tunísia e no Líbano pode invocar o artigo 63.º TFUE para impugnar o tratamento fiscal reservado a esses dividendos no referido Estado-Membro com base numa legislação que não tem por objeto aplicar-se exclusivamente às situações em que a sociedade beneficiária exerce uma influência decisiva sobre a sociedade distribuidora;**
- **uma legislação como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente num Estado-Membro pode efetuar uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da sua base tributável, quando estes são distribuídos por uma sociedade residente no mesmo Estado-Membro, mas não pode proceder a esta dedução quando a sociedade distribuidora é residente num país terceiro, constitui uma restrição aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros e os países terceiros, que, em princípio, é proibida pelo artigo 63.º TFUE;**
- **a recusa em conceder uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da base tributável, em aplicação do artigo 46.º, n.ºs 1 e 8, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na sua versão em vigor em 2009, pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando for impossível as autoridades fiscais do Estado-Membro em que é residente a sociedade beneficiária obterem informações junto do país terceiro em que é residente a sociedade que distribui esses dividendos, que permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição desta última sociedade a imposto;**
- **a recusa em conceder uma dedução parcial em aplicação do artigo 46.º, n.º 11, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na referida versão, não pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a**

eficácia dos controlos fiscais, quando a mesma disposição puder ser aplicada a situações em que a sujeição da sociedade distribuidora a imposto, no Estado em que é residente, não pode ser verificada, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar.

- 2) O artigo 64.º, n.º 1, TFUE deve ser interpretado no sentido de que:
- na medida em que a adoção do regime de benefícios fiscais para o investimento de natureza contratual, previsto no artigo 41.º, n.º 5, alínea b), do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na sua versão em vigor em 2009, e do regime relativo aos dividendos provenientes dos países africanos de língua oficial portuguesa e de Timor-Leste, previsto no artigo 42.º do mesmo Estatuto, não alterou o quadro jurídico relativo ao tratamento dos dividendos provenientes da Tunísia e do Líbano, a adoção dos referidos regimes não afetou a qualificação, como restrição em vigor, da exclusão dos dividendos pagos pelas sociedades estabelecidas nesses países terceiros da possibilidade de beneficiarem de uma dedução integral ou parcial;
 - um Estado-Membro renuncia à faculdade prevista no artigo 64.º, n.º 1, TFUE, quando, sem revogar ou alterar formalmente a legislação existente, celebra um acordo internacional, como um acordo de associação, que prevê, numa disposição com efeito direto, a liberalização de uma categoria de capitais referida nesse artigo 64.º, n.º 1; por conseguinte, esta alteração do quadro jurídico deve ser equiparada, quanto aos seus efeitos na possibilidade de invocar o artigo 64.º, n.º 1, TFUE, à introdução de uma legislação nova, que assenta numa lógica diferente da legislação existente.
- 3) O artigo 34.º, n.º 1, do Acordo euro-mediterrânico que estabelece uma associação entre as Comunidades Europeias e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República da Tunísia, por outro, assinado em Bruxelas, em 17 de julho de 1995, e aprovado, em nome da Comunidade Europeia e da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço, pela Decisão 98/238/CE, CECA do Conselho e da Comissão, de 26 de janeiro de 1998, deve ser interpretado no sentido de que:
- tem efeito direto e pode ser invocado numa situação como a que está em causa no processo principal, em que uma sociedade residente em Portugal recebe dividendos de uma sociedade residente na Tunísia, em razão do investimento direto que realizou na sociedade distribuidora, para efeitos de oposição ao tratamento fiscal reservado a esses dividendos em Portugal;
 - uma legislação como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente num Estado-Membro pode efetuar uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da sua base tributável, quando estes são distribuídos por uma sociedade residente no mesmo Estado-Membro, mas não pode proceder a esta dedução quando a sociedade distribuidora é residente na Tunísia, constitui uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, no que diz respeito aos investimentos diretos e, em especial, ao repatriamento do produto de tais investimentos, pelo artigo 34.º, n.º 1, do referido acordo;
 - numa situação como a que está em causa no processo principal, o efeito desta disposição não está limitado pelo artigo 89.º do referido acordo;
 - a recusa em conceder uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da base tributável da sociedade beneficiária, em aplicação do artigo 46.º, n.ºs 1 e 8, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na sua versão em vigor em 2009, pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando for impossível as autoridades fiscais do

Estado-Membro em que é residente a sociedade beneficiária obterem informações junto da República da Tunísia, Estado em que é residente a sociedade que distribui esses dividendos, que permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição da sociedade que distribui os referidos dividendos a imposto;

- a recusa em conceder esta dedução parcial, em aplicação do artigo 46.º, n.º 11, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na referida versão, não pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando a referida disposição puder ser aplicada a situações em que a sujeição da sociedade distribuidora a imposto na Tunísia, Estado em que esta sociedade é residente, não pode ser verificada, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar.
- 4) O artigo 31.º do Acordo euro-mediterrânico que cria uma associação entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República do Líbano, por outro, assinado no Luxemburgo, em 17 de junho de 2002, e aprovado, em nome da Comunidade Europeia, pela Decisão 2006/356/CE do Conselho, de 14 de fevereiro de 2006, deve ser interpretado no sentido de que:
- tem efeito direto;
 - uma situação como a que está em causa no processo principal, que diz respeito ao tratamento fiscal dos dividendos decorrentes dos investimentos diretos feitos no Líbano por um residente em Portugal, está abrangida pela hipótese referida no artigo 33.º, n.º 2, deste acordo; por conseguinte, o artigo 33.º, n.º 1, do mesmo acordo não se opõe a que o seu artigo 31.º seja invocado no presente caso;
 - uma legislação como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente num Estado-Membro pode efetuar uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da sua base tributável, quando estes são distribuídos por uma sociedade residente no mesmo Estado-Membro, mas não pode proceder a esta dedução quando a sociedade distribuidora é residente no Líbano, constitui uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 31.º do Acordo euro-mediterrânico que cria uma associação entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República do Líbano, por outro;
 - numa situação como a que está em causa no processo principal, o efeito desta disposição não está limitado pelo artigo 85.º deste acordo;
 - a recusa em conceder uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da base tributável da sociedade beneficiária, em aplicação do artigo 46.º, n.ºs 1 e 8, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na sua versão em vigor em 2009, pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando for impossível as autoridades fiscais do Estado-Membro em que é residente a sociedade beneficiária obterem informações junto da República do Líbano, Estado em que é residente a sociedade que distribui esses dividendos, que permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição da sociedade que distribui os referidos dividendos a imposto;
 - a recusa em conceder esta dedução parcial, em aplicação do artigo 46.º, n.º 11, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na referida versão, não pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando a referida disposição puder ser aplicada a situações

em que a sujeição da sociedade distribuidora a imposto no Líbano, Estado em que esta sociedade é residente, não pode ser verificada, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar.

5) No que se refere às consequências, para o processo principal, da interpretação dos artigos 63.º a 65.º TFUE assim como do Acordo euro-mediterrânico que estabelece uma associação entre as Comunidades Europeias e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República da Tunísia, por outro, e do Acordo euro-mediterrânico que cria uma associação entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República do Líbano, por outro:

- quando as autoridades do Estado-Membro em que é residente a sociedade beneficiária puderem obter informações junto da República da Tunísia, Estado em que é residente a sociedade que distribui os dividendos, que permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição da sociedade que distribui esses dividendos a imposto, os artigos 63.º e 65.º TFUE assim como o artigo 34.º, n.º 1, do Acordo euro-mediterrânico que estabelece uma associação entre as Comunidades Europeias e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República da Tunísia, por outro, opõem-se à recusa em conceder uma dedução integral ou parcial dos dividendos distribuídos da base tributável da sociedade beneficiária, em aplicação do artigo 46.º, n.º 1, ou do artigo 46.º, n.º 8, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na sua versão em vigor em 2009, sem que a República Portuguesa possa invocar, a este respeito, o artigo 64.º, n.º 1, TFUE;
- os artigos 63.º e 65.º TFUE assim como o artigo 34.º, n.º 1, do Acordo euro-mediterrânico que estabelece uma associação entre as Comunidades Europeias e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República da Tunísia, por outro, e o artigo 31.º do Acordo euro-mediterrânico que cria uma associação entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República do Líbano, por outro, opõem-se à recusa em conceder uma dedução parcial dos dividendos distribuídos da base tributável da sociedade beneficiária, em aplicação do artigo 46.º, n.º 11, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na referida versão, quando esta disposição puder ser aplicada a situações em que a sujeição das sociedades distribuidoras a imposto na Tunísia e no Líbano, Estados em que estas sociedades são residentes, não pode ser verificada, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, sem que a República Portuguesa possa invocar, a este respeito, o artigo 64.º, n.º 1, TFUE;
- os montantes cobrados em violação do direito da União devem ser reembolsados, com juros, ao contribuinte.

Da Cruz Vilaça

Berger

Borg Barthet

Levits

Biltgen

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 24 de novembro de 2016.

O secretário
A. Calot Escobar

O presidente da Quinta Secção
J. L. da Cruz Vilaça