



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

24 noiembrie 2016\*

„Trimitere preliminară — Libera circulație a capitalurilor — Articolele 63-65 TFUE — Acordul de asociere CE-Tunisia — Articolele 31, 34 și 89 — Acordul de asociere CE-Liban — Articolele 31, 33 și 85 — Impozit pe profitul persoanelor juridice — Dividende încasate de la o societate stabilită în statul membru al societății beneficiare — Dividende încasate de la o societate stabilită într-un stat terț parte la acordul de asociere — Diferență de tratament — Restricție — Justificare — Eficacitatea controalelor fiscale — Posibilitatea de a invoca articolul 64 TFUE în prezența acordurilor de asociere CE-Tunisia și CE-Liban”

În cauza C-464/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunalul Fiscal din Lisabona, Portugalia), prin decizia din 25 iunie 2014, primită de Curte la 8 octombrie 2014, în procedura

**SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA**

împotriva

**Fazenda Pública,**

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, doamna M. Berger și domnii A. Borg Barthet, E. Levits (raportor) și F. Biltgen, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 18 noiembrie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA, de R. Reigada Pereira și de R. Camacho Palma, advogados;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de M. Rebelo și de J. Martins da Silva, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de K. Nasopoulou, în calitate de agent;

\* Limba de procedură: portugheza.

— pentru guvernul suedez, de A. Falk, de C. Meyer-Seitz, de U. Persson, de N. Otte Widgren, de E. Karlsson și de L. Swedenborg, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de G. Braga da Cruz și de W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 27 ianuarie 2016,

pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 63 și 64 TFUE, a articolelor 31, 34 și 89 din Acordul euromediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de o parte, și Republica Tunisiană, pe de altă parte, semnat la Bruxelles la 17 iulie 1995 și aprobat în numele Comunității Europene și al Comunității Europene a Cărbunelui și Oțelului prin Decizia 98/238/CE, CECO a Consiliului și a Comisiei din 26 ianuarie 1998 (JO 1998, L 97, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 17, p. 3, denumit în continuare „Acordul CE-Tunisia”), precum și a articolelor 31, 33 și 85 din Acordul euromediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Republica Libaneză, pe de altă parte, semnat la Luxemburg la 17 iunie 2002 și aprobat în numele Comunității Europene prin Decizia 2006/356/CE a Consiliului din 14 februarie 2006 (JO 2006, L 143, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 46, p. 97, denumit în continuare „Acordul CE-Liban”).
- 2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (denumită în continuare „SECIL”), pe de o parte, și Fazenda Pública (Trezoreria Publică, Portugalia), pe de altă parte, în legătură cu tratamentul fiscal rezervat, în temeiul exercițiului fiscal 2009, dividendelor distribuite SECIL de două societăți cu sediul în Tunisia și, respectiv, în Liban.

### Cadrul juridic

#### *Acordul CE-Tunisia*

- 3 Articolul 31 din Acordul CE-Tunisia, inclus în titlul III din acesta, denumit „Dreptul de stabilire și serviciile”, are următorul cuprins:

„(1) Părțile convin să extindă domeniul de aplicare al acordului astfel încât să includă dreptul de stabilire a societăților uneia din părți pe teritoriul celeilalte părți și liberalizarea furnizării de servicii de către societățile unei părți către destinatarii serviciilor din cealaltă parte.

(2) Consiliul de asociere va face recomandările necesare pentru punerea în aplicare a obiectivului enunțat la alineatul (1).

La formularea acestor recomandări, Consiliul de asociere va ține seama de experiența dobândită prin aplicarea acordării reciproce a clauzei națiunii celei mai favorizate și de obligațiile respective ale părților în conformitate cu Acordul general privind comerțul cu servicii anexat la acordul de instituire a Organizației Mondiale a Comerțului, denumit în continuare «GATS», în special cele din articolul V.

(3) Realizarea acestui obiectiv va face obiectul unei prime examinări de către Consiliul de asociere cel târziu după cinci ani de la data intrării în vigoare a prezentului acord.”

- 4 Potrivit articolului 34 din acordul respectiv, care figurează în capitolul I din acesta, intitulat „Plăți curente și circulația capitalurilor”, din titlul IV din acordul menționat anterior, denumit „Plăți, capitaluri, concurență și alte dispoziții economice”:

„(1) În ceea ce privește tranzacțiile din contul operațiunilor de capital al balanței de plăți, Comunitatea și Tunisia asigură, de la data intrării în vigoare a prezentului acord, libera circulație a capitalurilor pentru investițiile directe în Tunisia efectuate în societăți constituite în conformitate cu legislația în vigoare, precum și lichidarea și repatrierea produsului acestor investiții și a tuturor profiturilor rezultate din acestea.

(2) Părțile se consultă cu scopul de a facilita circulația capitalurilor între Comunitate și Tunisia și de a ajunge la liberalizarea completă a acestora de îndată ce vor fi întrunite condițiile necesare.”

- 5 Articolul 89 din același acord, care figurează în titlul VIII din acesta din urmă, denumit „Dispoziții instituționale, generale și finale”, prevede:

„Nicio dispoziție din prezentul acord nu are ca efect:

- extinderea avantajelor fiscale acordate de către o parte în orice acord sau înțelegere internațional(ă) prin care este legată această parte;
- împiedicarea adoptării sau a aplicării de către o parte a oricărei măsuri destinate să evite fraudă sau evaziunea fiscală;
- opunerea la dreptul unei părți de a aplica dispozițiile relevante ale propriei legislații fiscale contribuabililor care nu se află într-o situație identică în ceea ce privește reședința.”

#### *Acordul CE-Liban*

- 6 Potrivit articolului 31 din Acordul CE-Liban, care figurează în capitolul 1 din acesta din urmă, intitulat „Plăți curente și circulația capitalurilor”, din titlul IV din acest acord, denumit „Plăți, capitaluri, concurență și alte dispoziții economice”:

„În cadrul dispozițiilor prezentului acord și sub rezerva dispozițiilor articolelor 33 și 34, între Comunitate și Liban nu va exista nicio restricție pentru circulația capitalurilor și nicio discriminare bazată pe naționalitate sau pe locul de reședință ale resortisanților lor și nici bazată pe locul în care se investesc capitalurile.”

- 7 Articolul 33 din acordul menționat, care figurează în același capitol din acesta din urmă, are următorul cuprins:

„(1) Sub rezerva altor dispoziții ale prezentului acord sau a altor obligații internaționale ale Comunității și ale Libanului, articolele 31 și 32 nu împiedică aplicarea restricțiilor existente între ele la data intrării în vigoare a prezentului acord în ceea ce privește circulația capitalurilor între ele atunci când este vorba despre investiții directe cum sunt plasamentele imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea valorilor mobiliare pe piața de capital.

(2) Cu toate acestea, transferul în străinătate al investițiilor realizate în Liban de persoane rezidente în Comunitate sau realizate în Comunitate de persoane rezidente în Liban, precum și profiturile obținute din acestea nu sunt afectate de prezenta dispoziție.”

- 8 Articolul 85 din același acord, care figurează în titlul VIII din acesta din urmă, denumit „Dispoziții instituționale, generale și finale”, prevede:

„În ceea ce privește fiscalitatea directă, nicio dispoziție a prezentului acord nu are drept efect:

- (a) extinderea avantajelor fiscale acordate de fiecare parte prin orice convenție sau acord internațional care creează obligații pentru respectiva parte;
- (b) împiedicarea adoptării sau a aplicării de către o parte a oricărei măsuri destinate să evite fraudă sau evaziunea fiscală;
- (c) încălcarea dreptului oricărei părți de a aplica dispozițiile relevante din legislația sa fiscală contribuabililor care nu se află în situații identice, în special în ceea ce privește reședința.”

#### *Dreptul portughez*

- 9 Articolul 46 din Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Codul privind impozitul pe profitul persoanelor juridice), aprobat prin Decreto-Lei n. 442-B/88 (Decretul-Lege nr. 442-B/88) din 30 noiembrie 1988 (*Diário da República* I, seria I-A, nr. 277, din 30 noiembrie 1988), în versiunea sa în vigoare în anul 2009 (denumit în continuare „CIRC”), intitulat „Eliminarea dublei impunerii economice a profitului distribuit”, prevedea:

„1. La stabilirea profitului impozabil al societăților comerciale sau civile cu obiect de activitate comercial, al cooperativelor și al întreprinderilor publice de stat, cu sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul portughez, se deduc veniturile incluse în baza de impozitare, aferente profitului distribuit, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- a) societatea care distribuie profitul are sediul sau conducerea efectivă pe același teritoriu și este supusă impozitului pe profit, fără a fi scutită, sau este supusă impozitului menționat la articolul 7;
- b) entitatea beneficiară nu este supusă regimului de transparență fiscală prevăzut la articolul 6;
- c) entitatea beneficiară deține o participație directă la capitalul societății care distribuie profiturile de cel puțin 10 % sau având o valoare de achiziție de cel puțin 20 000 000 de euro și această participație a rămas în posesia sa în mod neîntrerupt în anul anterior datei punerii la dispoziție a profitului sau, în cazul în care durata deținerii este mai mică, cu condiția ca participația să fie menținută atât timp cât este necesar pentru completarea duratei respective.

[...]

5. Prevederile alineatului 1 sunt de asemenea aplicabile în cazul în care o entitate rezidentă pe teritoriul portughez deține o participație, potrivit termenilor și condițiilor menționate la alineatul amintit, în cadrul unei entități rezidente în alt stat membru al Uniunii Europene, cu condiția ca ambele entități să îndeplinească cerințele prevăzute la articolul 2 din Directiva 90/435/CEE [a Consiliului] din 23 iulie 1990 [privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO 1990, L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97)].

[...]

8. Deducerea prevăzută la alineatul 1 este de numai 50 % din veniturile incluse în profitul impozabil aferente:

- a) profitului distribuit, atunci când nu este îndeplinită niciuna dintre cerințele prevăzute la literele b) și c) ale aceluiași alineat, precum și cu privire la veniturile obținute de participant din cota-parte a dividendelor distribuite de administratorul societății, cu condiția ca, în oricare dintre cazuri, să fie îndeplinită cerința prevăzută la alineatul 1 litera a);
- b) profitului distribuit de o entitate rezidentă în alt stat membru al Uniunii Europene, atunci când această entitate îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 2 din [Directiva 90/435] și nu sunt îndeplinite celelalte condiții prevăzute la alineatul 1 litera c).

9. Dacă condiția privind capitalul minim deținut, prevăzută la alineatul 1, nu mai este îndeplinită înainte de împlinirea termenului de un an menționat, deducerea se rectifică în conformitate cu alineatul precedent sau se anulează, fără a se aduce atingere luării în considerare a eventualului credit fiscal pentru dubla impunere internațională, în conformitate cu articolul 85 respectiv.

[...]

11. Deducerea prevăzută la alineatul 1 este redusă cu 50 % atunci când veniturile provin din profituri care nu au fost efectiv impozitate, cu excepția situației în care beneficiarul este o societate de administrare a participațiilor la capitalul social.

12. În sensul alineatului 5 și al alineatului 8 litera b), persoana impozabilă trebuie să facă dovada că entitatea al cărei capital este deținut precum și, în cazul alineatului 6, entitatea beneficiară îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 2 din [Directiva 90/435], printr-o declarație confirmată și certificată de serviciile fiscale competente ale statului membru al Uniunii Europene în care sunt rezidente.”

- 10 În ceea ce privește avantajele fiscale pentru investiții, care rezultă dintr-un contract încheiat între statul portughez și entitatea interesată, Estatuto dos Benefícios Fiscais (Statutul avantajelor fiscale), în versiunea sa în vigoare în anul 2009 (denumit în continuare „EBF”), prevedea la articolul 41 alineatul 5 litera b) următoarele:

„5. Următoarele avantaje fiscale pot fi acordate promotorilor proiectelor de investiții prevăzuți la alineatul precedent:

[...]

- b) eliminarea dublei impunerii economice, potrivit termenilor și condițiilor stabilite la articolul 46 din CIRC, pe durata contractului, când investiția este realizată sub forma constituirii sau a achiziționării de societăți străine.”

- 11 Articolul 42 din EBF prevedea:

„1. Deducerea prevăzută la alineatul 1 al articolului 46 din CIRC este aplicabilă profiturilor distribuite entităților rezidente de filiale rezidente din țări din Africa în care portugheza este limbă oficială și din Timorul de Est, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- a) entitatea beneficiară a profiturilor este supusă [impozitului pe profit], fără a fi scutită, iar filiala este supusă impozitului pe venit similar [impozitului pe profit], fără a fi scutită;
- b) entitatea beneficiară deține, în mod direct, o participație de cel puțin 25 % din capitalul filialei timp de cel puțin doi ani;

c) profitul distribuit provine din profiturile filialei care au fost supuse unei cote de impozitare de cel puțin 10 % și nu rezultă din activități care generează venituri pasive, în principal royalties, plusvalori și alte venituri din valori mobiliare, venituri din imobile situate în afara țării de rezidență a societății, venituri din activitatea de asigurare rezultate în principal din asigurări de bunuri situate în afara teritoriului de rezidență a societății sau din asigurări pentru persoane nerezidente pe acest teritoriu și venituri din operațiuni specifice activității bancare nedestinate în principal pieței din acest teritoriu.

2. În sensul alineatului precedent, persoana supusă [impozitului pe profit] care deține părțile trebuie să dispună de dovezi potrivit cărora condițiile de care depinde deducerea sunt îndeplinite.”

### *Convenția Portugalia-Tunisia*

12 Convenția dintre Republica Portugheză și Republica Tunisiană pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitul pe venit, semnată la Lisabona la 24 februarie 1999 (denumită în continuare „Convenția Portugalia-Tunisia”), prevede la articolul 10:

„1. Dividendele plătite de o societate rezidentă într-un stat contractant unui rezident din celălalt stat contractant pot fi impozitate în acest din urmă stat.

2. Totuși, dividendele respective pot fi de asemenea impozitate în statul contractant în care are reședința societatea care plătește dividendele conform legislației acestui stat, dar, dacă persoana care încasează dividendele este beneficiarul efectiv al acestora, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 15 % din cuantumul brut al dividendelor. Autoritățile competente ale statelor contractante stabilesc de comun acord modul de aplicare a acestor limite. Prezentul alineat nu afectează impozitarea societății pentru profiturile care servesc plății dividendelor.”

13 Potrivit articolului 22 alineatul 1 din Convenția Portugalia-Tunisia:

„Atunci când un rezident al unui stat contractant obține venituri care, în conformitate cu prezenta convenție, pot fi impozitate în celălalt stat contractant, primul stat menționat deduce din impozitul pe veniturile acestui rezident un cuantum egal cu impozitul pe venitul plătit în acest din urmă stat. Totuși, cuantumul dedus nu va putea depăși fracțiunea de impozit pe venit, calculată înaintea deducerii, corespunzătoare veniturilor care pot fi impozitate în acest din urmă stat.”

14 Articolul 25 din această convenție se referă la schimbul de informații și prevede printre altele că autoritățile competente din statele contractante schimbă informațiile necesare pentru a aplica dispozițiile convenției menționate sau pe cele ale legislației interne din statele contractante referitoare la impozitele vizate de aceeași convenție, printre care figurează impozitul pe profitul persoanelor juridice (denumit în continuare „IRC”).

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

15 SECIL este o societate pe acțiuni cu sediul în Portugalia, care are ca obiect de activitate producția de ciment și este supusă în acest stat membru regimului special de impunere aplicat grupurilor de societăți.

16 În cursul lunii ianuarie 2000, SECIL a achiziționat o parte din capitalul social al Société des Ciments de Gabès SA (denumită în continuare „Ciments de Gabès”), cu sediul în Tunisia. În anul 2009, SECIL deținea 52 923 de acțiuni la această societate, care reprezentau 98,72 % din capitalul social al acesteia.



- 17 În cursul lunii mai 2002, SECIL a achiziționat o parte din capitalul social al Ciments de Siblina SAL, societate cu sediul în Liban. În anul 2009, SECIL deținea 51,05 % din capitalul social al acestei societăți, 28,64 % din acest capital fiind deținut în mod direct, iar 22,41 % fiind deținut în mod indirect.
- 18 În cursul anului 2009, SECIL a încasat, cu titlu de dividende, 6 288 683,39 euro de la Ciments de Gabès și 2 022 478,12 euro de la Ciments de Siblina. SECIL a declarat aceste sume în scopul IRC aferent anului 2009. Dividendele încasate astfel au fost impozitate în Portugalia, unde nu au făcut obiectul niciunui mecanism de eliminare sau de atenuare a dublei impunerii economice.
- 19 La 29 mai 2012, SECIL a formulat un recurs grațios la Director de Finanșas de Setúbal (directorul Administrației Financiare din Setúbal, Portugalia), având ca obiect taxarea inversă a IRC aferent anului 2009, susținând că impozitul aplicat dividendelor distribuite de Ciments de Gabès și de Ciments de Siblina era ilegal, întrucât legea portugheză excludea aplicarea regulilor privind eliminarea dublei impunerii economice și încălca astfel Acordul CE-Tunisia și Acordul CE-Liban, precum și Tratatul FUE.
- 20 Acest recurs grațios a fost respins prin Decizia din 10 octombrie 2012.
- 21 SECIL a introdus la Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunalul Fiscal din Lisabona, Portugalia) o acțiune împotriva acestei decizii, susținând în esență că refuzul de a aplica dividendelor distribuite de Ciments de Gabès și de Ciments de Siblina regimul de eliminare a dublei impunerii economice în vigoare în Portugalia în anul 2009 încălca Acordul CE-Tunisia, Acordul CE-Liban, precum și articolele 49 și 63 TFUE.
- 22 În aceste condiții, Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunalul Fiscal din Lisabona) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 31 din Acordul [CE-Tunisia] constituie o normă clară, precisă și necondiționată și, prin urmare, imediat aplicabilă din care trebuie să se deducă aplicabilitatea în prezenta cauză a dreptului de stabilire?
  - 2) În cazul unui răspuns afirmativ, dreptul de stabilire prevăzut în această dispoziție are drept consecință faptul că, astfel cum susține [SECIL], implică aplicabilitatea mecanismului de deducere integrală prevăzut la articolul 46 alineatul 1 din CIRC în cazul dividendelor încasate de reclamantă de la filiala sa din Tunisia, în caz contrar încălcându-se acest drept?
  - 3) Articolul 34 din Acordul [CE-Tunisia] constituie o normă clară, precisă și necondiționată și, prin urmare, imediat aplicabilă din care trebuie să se deducă aplicabilitatea în prezenta cauză a liberei circulații a capitalurilor, astfel încât trebuie să se considere că investiția realizată de reclamantă intră sub incidența acestei libertăți?
  - 4) În cazul unui răspuns afirmativ, libera circulație a capitalurilor prevăzută de această dispoziție are drept consecință faptul că, astfel cum susține [SECIL], impune ca dividendelor încasate de filiala sa din Tunisia să li se aplice mecanismul de deducere integrală stabilit la articolul 46 alineatul 1 din CIRC?
  - 5) Dispozițiile articolului 89 din Acordul [CE-Tunisia] condiționează răspunsul afirmativ la întrebările formulate mai sus?

- 6) Aplicarea unui tratament restrictiv dividendelor distribuite de [Ciments de Gabès] este justificată, în condițiile în care, în cazul Republicii Tunisiene, nu există cadrul de cooperare stabilit de Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe [JO 1977, L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21]?
- 7) Dispozițiile articolului 31 din Acordul [CE-Liban] coroborate cu dispozițiile articolului 33 alineatul (2) din același acord constituie o normă clară, precisă și necondiționată și, prin urmare, imediat aplicabilă din care trebuie să se deducă aplicabilitatea în prezenta cauză a liberei circulații a capitalurilor?
- 8) În cazul unui răspuns afirmativ, libera circulație a capitalurilor prevăzută de dispozițiile menționate are drept consecință faptul că, astfel cum susține [SECIL], impune ca dividendelor încasate de la filiala sa din Liban să li se aplice mecanismul deducerii integrale stabilit la articolul 46 alineatul 1 din CIRC?
- 9) Dispozițiile articolului 85 din Acordul [CE-Tunisia] condiționează răspunsul afirmativ la întrebările formulate mai sus?
- 10) Aplicarea unui tratament restrictiv dividendelor distribuite de [Ciments de Sibline] este justificată, în condițiile în care, în cazul Republicii Libaneze, nu există cadrul de cooperare stabilit de Directiva 77/799?
- 11) În prezenta cauză sunt aplicabile dispozițiile articolului 56 CE [(devenit) articolul 63 TFUE] și, în cazul unui răspuns afirmativ, din libera circulație a capitalurilor consacrată la acest articol rezultă necesitatea aplicării mecanismului deducerii integrale prevăzut la articolul 46 alineatul 1 din CIRC în cazul dividendelor distribuite în exercițiul 2009 de [Ciments de Gabès] și de [Ciments de Sibline] în favoarea [SECIL] sau, în subsidiar, a mecanismului deducerii parțiale prevăzut la alineatul 8 al aceleiași dispoziții?
- 12) În cazul în care s-ar considera că libera circulație a capitalurilor este aplicabilă în prezenta cauză, neaplicarea mecanismelor de eliminare sau de atenuare a dublei impuneri economice prevăzute de legislația portugheză în vigoare la acea dată în cazul dividendelor în cauză poate fi justificată de faptul că, în cazul Republicii Tunisiene și al Republicii Libaneze, nu există cadrul de cooperare stabilit de Directiva 77/799?
- 13) Dispozițiile clauzei de salvagardare din articolul 57 alineatul (1) CE (devenit articolul 64 TFUE) împiedică aplicarea liberei circulații a capitalurilor, cu consecințele invocate de reclamantă?
- 14) Clauza de salvagardare prevăzută la articolul 57 alineatul (1) CE (devenit articolul 64 TFUE) devine inaplicabilă ca urmare a introducerii între timp a regimului avantajelor fiscale în cazul investițiilor de natură contractuală stabilit prin articolul 41 alineatul 5 litera b) din EBF și a regimului prevăzut la articolul 42 din EBF pentru dividendele provenite din țările din Africa în care portugheza este limbă oficială și din Timorul de Est?"



## Cu privire la întrebările preliminare

### *Observații introductive*

- 23 Prin intermediul întrebărilor adresate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libera circulație a capitalurilor, precum și prevederile Acordurilor CE-Tunisia și CE-Liban trebuie să fie interpretate în sensul că se opun tratamentului fiscal acordat în Portugalia dividendelor distribuite unei societăți stabilite în acest stat membru de societăți stabilite în state terțe, și anume în Republica Tunisiană și, respectiv, în Republica Libaneză.
- 24 În această privință, în ceea ce privește mișcările de capitaluri între statele membre și statele terțe, Curtea a statuat că articolul 63 alineatul (1) TFUE prevede o interdicție clară și necondiționată, care nu necesită nicio măsură de punere în aplicare și care conferă particularilor drepturi pe care le pot invoca în justiție (Hotărârea din 14 decembrie 1995, Sanz de Lera și alții, C-163/94, C-165/94 și C-250/94, EU:C:1995:451, punctele 41 și 47, precum și Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 21). Prin urmare, această dispoziție, coroborată cu articolele 64 și 65 TFUE, poate fi invocată în fața instanței naționale și poate determina inaplicabilitatea normelor naționale care îi sunt contrare, independent de categoria de mișcări de capitaluri în cauză (Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 27, precum și Ordonanța din 4 iunie 2009, KBC Bank și Belegen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 și C-499/07, EU:C:2009:339, punctul 66 și jurisprudența citată).
- 25 În consecință, trebuie să se procedeze, în primul rând, la interpretarea articolelor 63 și 65 TFUE pentru a stabili, mai întâi, dacă o situație precum cea în discuție în litigiul principal intră sub incidența liberei circulații a capitalurilor și dacă societatea beneficiară a dividendelor în discuție poate invoca articolul 63 TFUE pentru a contesta tratamentul fiscal rezervat dividendelor încasate de aceasta de la societăți stabilite în Tunisia și în Liban. În cazul unui răspuns afirmativ, ar trebui să se verifice, în continuare, dacă tratamentul rezervat dividendelor distribuite societății beneficiare menționate constituie o restricție în sensul articolului 63 TFUE, înainte de a aprecia, dacă este cazul, dacă o astfel de restricție poate fi eventual justificată.
- 26 Prin urmare, trebuie să se analizeze mai întâi a unsprezecea și a douăsprezecea întrebare adresate de instanța de trimitere.
- 27 În ipoteza în care articolele 63 și 65 TFUE ar trebui interpretate în sensul că se opun unui tratament fiscal precum cel care este rezervat în Portugalia dividendelor care provin din Tunisia și din Liban, ar trebui să se verifice, în al doilea rând, dacă acest stat membru poate invoca derogarea prevăzută la articolul 64 alineatul (1) TFUE și să se examineze astfel a treisprezecea și a paisprezecea întrebare, referitoare la interpretarea articolului 64 TFUE. În această privință, trebuie în special să se verifice dacă încheierea Acordurilor CE-Tunisia și CE-Liban de către Republica Portugheză a putut avea consecințe asupra posibilității conferite acestui stat membru prin articolul 64 alineatul (1) TFUE.
- 28 În al treilea rând, dacă interpretarea articolului 64 TFUE ar trebui să conducă la constatarea că încheierea Acordurilor CE-Tunisia și CE-Liban de către Republica Portugheză a putut avea consecințe asupra posibilității conferite acestui stat membru prin articolul 64 alineatul (1) TFUE, ar trebui să se examineze primele zece întrebări, referitoare la interpretarea prevederilor Acordurilor CE-Tunisia și CE-Liban, pentru a stabili dacă acestea pot fi invocate în litigiul principal.
- 29 În al patrulea rând, va trebui să se răspundă la întrebările adresate de instanța de trimitere precizând consecințele interpretării articolelor 63-65 TFUE, precum și ale Acordurilor CE-Tunisia și CE-Liban asupra cauzei principale.

*Cu privire la interpretarea articolelor 63 și 65 TFUE*

- 30 Prin intermediul celei de a unsprezecea și al celei de a douăsprezecea întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă o situație precum cea în discuție în litigiul principal intră sub incidența articolului 63 TFUE și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia o societate rezidentă în statul membru în cauză poate deduce din baza de impozitare dividende care îi sunt distribuite de o societate rezidentă în același stat membru, însă nu poate deduce dividendele distribuite de o societate rezidentă într-un stat terț.

*Cu privire la aplicabilitatea articolului 63 TFUE*

- 31 Astfel cum rezultă din jurisprudența Curții, tratamentul fiscal al dividendelor este susceptibil să intre în domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, privind libertatea de stabilire, și al articolului 63 TFUE, privind libera circulație a capitalurilor. În ceea ce privește aspectul dacă o reglementare națională intră în domeniul de aplicare al uneia sau al alteia dintre libertățile de circulație, este necesar să se ia în considerare obiectul reglementării în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punctele 89 și 90, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 10 aprilie 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 25).
- 32 O reglementare națională care este aplicabilă numai participațiilor care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, referitor la libertatea de stabilire (Hotărârea din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 91 și jurisprudența citată).
- 33 În schimb, dispozițiile naționale care își găsesc aplicarea în cazul participațiilor efectuate numai cu intenția de a realiza un plasament financiar, fără a exista intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii, trebuie examinate exclusiv din perspectiva liberei circulații a capitalurilor (Hotărârea din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 92).
- 34 Curtea a statuat că, într-un context privind tratamentul fiscal al unor dividende provenite dintr-un stat terț, examinarea obiectului unei legislații naționale este suficientă pentru a aprecia dacă tratamentul fiscal al unor astfel de dividende intră în domeniul de aplicare al dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 aprilie 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 29 și jurisprudența citată).
- 35 În această privință, Curtea a precizat că o legislație națională privind tratamentul fiscal al dividendelor care nu se aplică exclusiv situațiilor în care societatea-mamă exercită o influență decisivă asupra societății care distribuie dividendele trebuie apreciată din perspectiva articolului 63 TFUE. Prin urmare, o societate rezidentă într-un stat membru poate, indiferent de ponderea participației pe care o deține în societatea care distribuie dividende stabilită într-un stat terț, să invoce această dispoziție pentru a contesta legalitatea unei astfel de legislații (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 aprilie 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 30 și jurisprudența citată).
- 36 În speță, în temeiul articolului 46 din CIRC, societățile care au sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul portughez beneficiază de o deducere a dividendelor din baza lor de impozitare atunci când acestea din urmă sunt distribuite de societăți care au sediul sau conducerea efectivă pe acest teritoriu și care, în plus, sunt supuse impozitului pe profit și nu sunt scutite de acesta.

- 37 În conformitate cu articolul 46 alineatul 1 din CIRC, această deducere este integrală atunci când entitatea beneficiară nu intră sub incidența regimului de transparență fiscală prevăzut la articolul 6 din acest cod și dacă deține o participație directă la capitalul societății care distribuie profiturile de cel puțin 10 % sau dacă valoarea de achiziție a acestei participații este de cel puțin 20 000 000 de euro, participația respectivă trebuind să fie deținută în mod neîntrerupt în anul anterior datei punerii la dispoziție a profitului sau, în cazul în care durata deținerii este mai mică, cu condiția ca aceeași participație să fie menținută atât timp cât este necesar pentru completarea duratei respective.
- 38 În cazul în care condițiile prevăzute la articolul 46 alineatul 1 din CIRC referitoare la transparența fiscală și la participația la capitalul social al societății distribuitoare nu sunt îndeplinite, societatea beneficiară a dividendelor are dreptul, în temeiul articolului 46 alineatul 8 din CIRC, la o deducere egală cu 50 % din veniturile incluse în profitul impozabil.
- 39 O asemenea reglementare, care nu prevede niciun prag referitor la participațiile deținute la societatea care distribuie dividende în ceea ce privește deducerea parțială și care stabilește un prag de 10 % din capitalul social al societății care face distribuirea sau o valoare de achiziție a participației de 20 000 000 de euro pentru a putea beneficia de o deducere integrală, se aplică atât dividendelor încasate de o societate rezidentă, pe baza unei participații care conferă o influență certă asupra deciziilor societății care face distribuirea dividendelor respective și permite determinarea activităților acesteia, cât și dividendelor încasate pe baza unei participații care nu conferă o astfel de influență.
- 40 În ceea ce privește în special condițiile referitoare la obținerea deducerii integrale, Curtea a statuat că un prag de 10 % permite, desigur, excluderea din domeniul de aplicare al avantajului fiscal al investițiilor efectuate numai cu intenția de a realiza un plasament financiar, fără a exista intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii, dar nu face, în sine, deducerea aplicabilă numai participațiilor care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia (Hotărârea din 11 septembrie 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, punctele 34 și 35). Astfel, Curtea a considerat că o participație de o asemenea pondere nu implică în mod necesar că titularul acestei participații exercită o influență certă asupra deciziilor societății al cărei acționar este (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, punctul 22, și Hotărârea din 11 septembrie 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, punctul 35).
- 41 Întrucât legislația în discuție în litigiul principal nu are ca obiect să se aplice exclusiv situațiilor în care societatea beneficiară exercită o influență decisivă asupra societății care face distribuirea, trebuie să se considere că o situație precum cea în discuție în litigiul principal intră sub incidența articolului 63 TFUE, referitor la libera circulație a capitalurilor.
- 42 Trebuie de asemenea arătat că, din moment ce tratatul nu extinde libertatea de stabilire la statele terțe, trebuie să se evite ca interpretarea articolului 63 alineatul (1) TFUE, în ceea ce privește relațiile cu aceste state, să permită unor operatori economici care nu se încadrează în limitele domeniului de aplicare teritorială al libertății de stabilire să beneficieze de aceasta (Hotărârea din 11 septembrie 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, punctul 53 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 10 aprilie 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 31).
- 43 Or, acest risc nu există într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care reglementarea vizată nu privește condițiile de acces al unei societăți rezidente în Portugalia pe piața unui stat terț sau al unei societăți dintr-un stat terț pe piața unui stat membru, ci se referă numai la tratamentul fiscal al dividendelor rezultate din investiții efectuate de beneficiarul acestora în societatea care efectuează distribuirea.

44 În consecință, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, o societate stabilită în Portugalia care încasează dividende de la societăți stabilite în Tunisia și, respectiv, în Liban poate invoca articolul 63 TFUE pentru a contesta tratamentul fiscal rezervat acestor dividende în acest stat membru în temeiul unei reglementări care nu are ca obiect să se aplice exclusiv situațiilor în care societatea beneficiară exercită o influență decisivă asupra societății care efectuează distribuirea.

Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor

45 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că măsurile interzise de articolul 63 alineatul (1) TFUE ca fiind restricții privind libera circulație a capitalurilor le includ pe cele care sunt de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 50).

46 În ceea ce privește aspectul dacă o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind circulația capitalurilor, trebuie să se arate, astfel cum s-a precizat la punctele 36-38 din prezenta hotărâre, că, atunci când o societate care are sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul portughez încasează dividende distribuite de o societate care are sediul sau conducerea efectivă pe același teritoriu, iar societatea care efectuează distribuirea este, în plus, supusă la plata impozitului pe profit și nu este scutită de acesta din urmă, societatea beneficiară a acestor dividende le poate deduce din baza sa de impozitare. O asemenea deducere este integrală sau parțială, după cum condițiile prevăzute la articolul 46 alineatul 1 literele b) și c) din CIRC sunt sau nu sunt îndeplinite. În plus, în temeiul articolului 46 alineatul 11 din CIRC, deducerea prevăzută la acest articol 46 alineatul 1 este redusă la 50 % atunci când veniturile provin din profituri care nu au fost impozitate efectiv.

47 În schimb, societățile care au sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul portughez și care încasează dividende de la societăți care au sediul sau conducerea efectivă în state terțe, precum Republica Tunisiană sau Republica Libaneză, sunt supuse, în ceea ce privește dividendele încasate, IRC-ului la cota legală.

48 Dubla impunere economică a dividendelor încasate de o societate rezidentă este astfel evitată sau atenuată atunci când societatea care efectuează distribuirea dividendelor este stabilită în Portugalia, în timp ce ea nu este evitată sau atenuată atunci când această societate este stabilită într-un stat terț, precum Republica Tunisiană sau Republica Libaneză.

49 În această privință, este cert că convenția Portugalia-Tunisia nu este de natură să prevină un asemenea tratament nefavorabil. Astfel, această convenție urmărește doar să atenueze efectele dublei impunerii a societății rezidente beneficiare a dividendelor în temeiul impozitului pe dividende prelevat în statul de reședință al societății care efectuează distribuirea. Această convenție nu prevede un sistem de prevenire a dublei impunerii economice a dividendelor care să decurgă pentru societatea beneficiară din impozitarea societății care efectuează distribuirea pe profiturile utilizate pentru plata dividendelor. În schimb, nu a fost încheiată nicio convenție pentru evitarea dublei impunerii între Republica Portugheză și Republica Libaneză.

50 Această diferență de tratament poate descuraja societățile rezidente în Portugalia să își investească capitalurile în societăți stabilite în state terțe, precum Republica Tunisiană și Republica Libaneză. Astfel, în măsura în care veniturile din capital având ca origine state terțe sunt tratate din punct de vedere fiscal mai puțin favorabil decât dividendele distribuite de societăți stabilite în Portugalia, acțiunile societăților stabilite în state terțe sunt mai puțin atractive pentru investitorii rezidenți în Portugalia decât cele ale societăților care au sediul în acest din urmă stat membru (a se vedea în acest



sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 64, și Hotărârea din 10 februarie 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen*, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 80).

- 51 O reglementare precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia o societate rezidentă într-un stat membru poate efectua o deducere integrală sau parțială a dividendelor din baza sa de impozitare atunci când acestea sunt distribuite de o societate rezidentă în același stat membru, dar nu poate efectua o astfel de deducere atunci când societatea care efectuează distribuția este rezidentă într-un stat terț, constituie o restricție privind circulația capitalurilor între statele membre și statele terțe, care în principiu este interzisă de articolul 63 TFUE.

Cu privire la existența unei justificări

- 52 Potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce totuși atingere dreptului statelor membre de a aplica dispozițiile incidente ale legislației lor fiscale, care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite.
- 53 Această dispoziție, în măsura în care constituie o derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, ea nu poate fi interpretată în sensul că orice legislație fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia au reședința sau în funcție de statul în care își investesc capitalurile este compatibilă în mod automat cu tratatul. Astfel, derogarea prevăzută la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE este ea însăși limitată de articolul 65 alineatul (3) TFUE, care prevede că dispozițiile naționale menționate la articolul 65 alineatul (1) TFUE „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 63 [TFUE]” (Hotărârea din 10 aprilie 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punctele 55 și 56, precum și jurisprudența citată).
- 54 Prin urmare, diferențele de tratament permise potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE trebuie să fie distinse de discriminările interzise de articolul 65 alineatul (3) TFUE. Or, din jurisprudența Curții rezultă că, pentru ca o legislație fiscală națională precum cea în discuție în litigiul principal să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor, trebuie ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (Hotărârea din 10 mai 2012, *Santander Asset Management SGIIC și alții*, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 23, precum și jurisprudența citată).
- 55 Dintr-o jurisprudență constantă reiese că, în raport cu o normă fiscală precum cea în discuție în litigiul principal, prin care se urmărește evitarea sau atenuarea dublei impunerii economice a profiturilor distribuite, situația unei societăți acționar care primește dividende care au originea într-un stat terț este comparabilă cu aceea a unei societăți acționar care primește dividende de origine națională în măsura în care în ambele cazuri profiturile realizate pot face în principiu obiectul unei impozitări în lanț (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 februarie 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen*, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 84 și jurisprudența citată).
- 56 În consecință, restricția nu poate fi justificată decât de motive imperative de interes general. În plus, într-o asemenea ipoteză, trebuie ca restricția să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (Hotărârea din 17 decembrie 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 29 și jurisprudența citată).

- 57 În această privință, guvernele portughez și suedez susțin că o asemenea restricție ar fi justificată prin necesitatea de a asigura eficacitatea controlului fiscal, precum și de a preveni fraudă fiscală. Astfel, posibilitățile de care ar dispune autoritățile fiscale portugheze pentru a obține informațiile necesare în scopul de a se asigura că sunt îndeplinite condițiile necesare pentru a beneficia de avantajul fiscal în discuție ar fi limitate din cauza inexistenței, între Republica Portugheză, pe de o parte, și Republica Tunisiană sau Republica Libaneză, pe de altă parte, a unui cadru de cooperare administrativă echivalent cu cel instituit între statele membre prin Directiva 77/799, în vigoare la data faptelor în discuție în litigiul principal. Clauza referitoare la schimbul de informații inclusă în Convenția Portugalia-Tunisia nu ar fi obligatorie și nicio convenție de acest fel nu ar fi fost încheiată între Republica Portugheză și Republica Libaneză.
- 58 Rezultă din jurisprudență că constituie motive imperative de interes general care pot justifica o restrângere a exercitării libertăților de circulație garantate de tratat atât lupta împotriva fraudei fiscale (a se vedea în special Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA, C-451/05, EU:C:2007:594, punctul 81), cât și necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale (a se vedea în special Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 55, și Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 36 precum și jurisprudența citată).
- 59 În ceea ce privește, în primul rând, argumentele referitoare la necesitatea de a preveni fraudă fiscală, rezultă din jurisprudență că o măsură națională care restrânge libera circulație a capitalurilor poate fi justificată printr-un astfel de motiv imperativ de interes general atunci când vizează în mod specific aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economică, al căror unic scop constă în a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activitățile realizate pe teritoriul național (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punctul 89, și Hotărârea din 3 octombrie 2013, C-282/12, Itelcar, EU:C:2013:629, punctul 34 precum și jurisprudența citată).
- 60 În acest context, simpla împrejurare că societatea care distribuie dividende are sediul într-un stat terț nu poate sta la baza unei prezumții generale de fraudă fiscală și nu poate justifica o măsură care aduce atingere exercitării unei libertăți fundamentale garantate de tratat (a se vedea prin analogie Hotărârea du 19 iulie 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, punctul 32 și jurisprudența citată).
- 61 În speță, legislația fiscală în discuție în litigiul principal exclude în general posibilitatea de a evita sau de a atenua dubla impunere economică a dividendelor atunci când aceste dividende sunt distribuite de societăți cu sediul în state terțe, fără a urmări în mod special să prevină comportamente constând în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal sau pentru a obține un avantaj fiscal.
- 62 În aceste condiții, restricția privind libera circulație a capitalurilor nu poate fi justificată de motive referitoare la necesitatea de a preveni fraudă și evaziunea fiscală.
- 63 În ceea ce privește, în al doilea rând, necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale, trebuie arătat că circulația capitalurilor între statele membre și statele terțe se înscrie într-un context juridic diferit de cel în vigoare în cadrul Uniunii, iar cadrul de cooperare existent între autoritățile competente ale statelor membre stabilit prin Directiva 77/799, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO 2006, L 363, p. 129, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 126), în vigoare la data faptelor în discuție în litigiul principal, precum și prin Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799 (JO 2011, L 64, p. 1) nu există între acestea și autoritățile competente dintr-un stat terț atunci când acesta din urmă nu și-a asumat niciun angajament de asistență reciprocă (Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctele 65 și 66).



- 64 Reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că, în consecință, atunci când reglementarea unui stat membru prevede că beneficiul unui regim fiscal mai avantajos depinde de îndeplinirea condițiilor a căror respectare nu poate fi verificată decât prin obținerea de informații de la autoritățile competente dintr-o țară terță, în principiu, acest stat membru are dreptul să refuze acordarea avantajului respectiv dacă, în special din cauza lipsei unei obligații convenționale a acestei țări terțe de a furniza informații, se dovedește imposibilă obținerea informațiilor respective de la aceasta din urmă (Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 63 și jurisprudența citată).
- 65 În speță, reiese din articolul 46 alineatul 1 litera a) din CIRC că, atunci când atât societatea care efectuează distribuirea, cât și societatea beneficiară sunt rezidente în Portugalia, deducerea integrală a dividendelor din baza de impozitare este acordată atunci când societatea care efectuează distribuirea este supusă impozitului pe profit sau impozitului prevăzut la articolul 7 din CIRC. În temeiul articolului 46 alineatul 8 din CIRC, condiția referitoare la supunerea societății care efectuează distribuirea la plata impozitului trebuie îndeplinită de asemenea pentru a se putea acorda beneficiul deducerii parțiale, în cazul în care condițiile pe care trebuie să le îndeplinească societatea beneficiară prevăzute la articolul 46 alineatul 1 literele b) și c) din CIRC nu sunt îndeplinite.
- 66 Prin urmare, se poate considera că beneficiul deducerilor integrale sau parțiale, prevăzute la articolul 46 alineatul 1 și, respectiv, alineatul 8 din CIRC, depinde de condiția referitoare la supunerea societății care efectuează distribuirea la plata impozitului, a cărei îndeplinire autoritățile fiscale trebuie să fie în măsură să o poată verifica.
- 67 În această privință, Convenția Portugalia-Tunisia prevede, la articolul 25, intitulat „Schimb de informații”, în special că autoritățile competente din statele contractante schimbă informațiile necesare pentru a aplica dispozițiile acestei convenții sau pe cele ale legislației interne din statele contractante referitoare la impozitele vizate de convenția respectivă, printre care se numără IRC.
- 68 Instanței de trimitere îi revine sarcina să verifice dacă obligațiile rezultate din Convenția Portugalia-Tunisia sunt susceptibile să permită autorităților fiscale portugheze să obțină din partea Republicii Tunisiene informațiile care le dau posibilitatea să verifice dacă este îndeplinită condiția referitoare la supunerea la plata impozitului a societății care efectuează distribuirea dividendelor. În cazul unui răspuns afirmativ, restricția rezultată din refuzul de a acorda deducerile integrale sau parțiale prevăzute la articolul 46 alineatul 1 și, respectiv, alineatul 8 din CIRC nu poate fi justificată prin necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale.
- 69 Din moment ce, astfel cum a precizat instanța de trimitere, între Republica Portugheză și Republica Libaneză nu a fost încheiată nicio convenție de asistență reciprocă, refuzul de a acorda deducerile integrale sau parțiale prevăzute la articolul 46 alineatul 1 și, respectiv, alineatul 8 din CIRC poate fi justificat prin necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale dacă se dovedește imposibilă obținerea din partea Republicii Libaneze a informațiilor care permit să se verifice dacă este îndeplinită condiția referitoare la supunerea la plata impozitului a societății care efectuează distribuirea dividendelor.
- 70 Totuși, trebuie să se arate de asemenea că, potrivit articolului 46 alineatul 11 din CIRC, deducerea prevăzută la articolul 46 alineatul 1 din acest cod este redusă la 50 % atunci când veniturile provin din profituri care nu au fost efectiv impozitate, cu excepția situației în care beneficiarul este o societate de administrare a participațiilor la capitalul social.
- 71 Instanței de trimitere, singura competentă să interpreteze dreptul național, îi revine sarcina să stabilească dacă această dispoziție poate fi aplicată în situații în care supunerea societății care efectuează distribuirea la plata impozitului în statul de reședință nu poate fi verificată. În cazul unui răspuns afirmativ, motivul imperativ de interes general întemeiat pe necesitatea de a asigura

eficacitatea controalelor fiscale nu poate fi invocat pentru a justifica restricția care decurge din refuzul de a acorda deducerea parțială, prevăzută la articolul 46 alineatul 11 din CIRC, în ceea ce privește dividendele provenite din Tunisia și din Liban.

- 72 Având în vedere toate considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a unsprezecea și la a douăsprezecea întrebare adresate că articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că:
- o societate stabilită în Portugalia care încasează dividende de la societăți stabilite în Tunisia și, respectiv, în Liban poate invoca articolul 63 TFUE pentru a contesta tratamentul fiscal rezervat acestor dividende în acest stat membru în temeiul unei reglementări care nu are ca obiect să se aplice exclusiv situațiilor în care societatea beneficiară exercită o influență decisivă asupra societății care efectuează distribuția;
  - o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia o societate rezidentă într-un stat membru poate efectua o deducere integrală sau parțială din baza sa de impozitare a dividendelor încasate atunci când acestea sunt distribuite de o societate rezidentă în același stat membru, dar nu poate efectua o astfel de deducere atunci când societatea care efectuează distribuția este rezidentă într-un stat terț, constituie o restricție privind circulația capitalurilor între statele membre și statele terțe, care în principiu este interzisă de articolul 63 TFUE;
  - refuzul de a acorda o deducere integrală sau parțială din baza de impozitare a dividendelor încasate, în conformitate cu articolul 46 alineatele 1 și 8 din CIRC, poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când se dovedește imposibilă pentru autoritățile fiscale ale statului membru în care este rezidentă societatea beneficiară obținerea din partea statului terț în care este rezidentă societatea care efectuează distribuția acestor dividende a informațiilor care permit să se verifice dacă este îndeplinită condiția referitoare la supunerea acestei din urmă societăți la plata impozitului;
  - refuzul de a acorda o deducere parțială în conformitate cu articolul 46 alineatul 11 din CIRC nu poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când această dispoziție poate fi aplicată în situații în care supunerea societății care efectuează distribuția la plata impozitului în statul membru în care este rezidentă nu poate fi verificată, aspect a cărui stabilire revine instanței de trimitere.

*Cu privire la interpretarea articolului 64 TFUE*

- 73 Prin intermediul celei de a treisprezecea și al celei de a paisprezecea întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 64 alineatul (1) TFUE trebuie interpretat în sensul că reglementarea în discuție în litigiul principal, în măsura în care constituie o restricție privind circulația capitalurilor, interzisă în principiu de articolul 63 TFUE, este permisă ca restricție existentă la 31 decembrie 1993, în sensul articolului 64 alineatul (1) TFUE.
- 74 În temeiul articolului 64 alineatul (1) TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce atingere aplicării în raport cu țările terțe a restricțiilor în vigoare la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului național sau al dreptului Uniunii, adoptate cu privire la circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe, în cazul în care acestea implică investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital.
- 75 Deși noțiunea „investiții directe” nu este definită în tratat, aceasta a făcut totuși obiectul unei definiții în nomenclatorul mișcărilor de capital prevăzut în anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO 1988, L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10). Reiese din enumerarea „investițiilor directe” prevăzute în prima rubrică a nomenclaturii menționate și din notele explicative care se referă

la ea că această noțiune privește investițiile de orice natură pe care le efectuează persoanele fizice sau juridice și care ajută la crearea sau la menținerea unor relații durabile și directe între cel care oferă fondurile și întreprinderea căreia îi sunt destinate aceste fonduri în vederea exercitării unei activități economice (Hotărârea din 24 mai 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, punctele 33 și 34 precum și jurisprudența citată).

- 76 În ceea ce privește participațiile în întreprinderi noi sau existente, constituite sub forma unor societăți pe acțiuni, astfel cum o confirmă notele explicative menționate la punctul precedent din prezenta hotărâre, obiectivul de a crea sau de a menține legături economice durabile presupune ca acțiunile deținute de acționar să îi dea acestuia, fie în temeiul dispozițiilor legislației naționale cu privire la societățile pe acțiuni, fie în alt fel, posibilitatea de a participa efectiv la gestiunea sau la controlul acestei societăți (Hotărârea din 24 mai 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, punctul 35 și jurisprudența citată).
- 77 Potrivit jurisprudenței, restricțiile privind circulația capitalurilor care implică o stabilire sau investiții directe în sensul articolului 64 alineatul (1) TFUE privesc nu numai reglementările naționale care, cu ocazia aplicării lor circulației capitalurilor având ca destinație sau provenind din state terțe, restrâng stabilirea sau investițiile, ci și pe cele care restrâng plățile de dividende care rezultă din acestea (Hotărârea din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 103 și jurisprudența citată).
- 78 Rezultă că o restricție privind circulația capitalurilor, precum tratamentul fiscal mai puțin avantajos al dividendelor provenite din străinătate, intră sub incidența articolului 64 alineatul (1) TFUE în măsura în care aceasta se referă la participații dobândite în vederea creării sau a menținerii unor legături economice durabile și directe între acționar și societatea respectivă și care îi permit acestuia din urmă să participe efectiv la gestiunea sau la controlul acestei societăți (Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 185, și Hotărârea din 24 mai 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, punctul 37).
- 79 În speță, litigiul principal privește, pe de o parte, tratamentul fiscal al dividendelor distribuite de *Ciments de Gabès*, aferente participațiilor reprezentând 98,72 % din capitalul social al societății care efectuează distribuția. O asemenea participație este de natură să dea acționarului posibilitatea de a participa efectiv la administrarea societății care efectuează distribuția sau la controlul acesteia și poate, prin urmare, să fie considerată o investiție directă.
- 80 Pe de altă parte, litigiul principal privește tratamentul fiscal al dividendelor distribuite de *Ciments de Siblinge*, în care societatea beneficiară deține în mod direct 28,64 % din capitalul social. O asemenea participare ar putea fi de asemenea de natură, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, să dea acționarului posibilitatea de a participa efectiv la administrarea societății care efectuează distribuția sau la controlul acesteia și ar putea, prin urmare, să fie considerată o investiție directă.
- 81 Rezultă din jurisprudență că noțiunea „restricție aflată în vigoare la 31 decembrie 1993” presupune că de la acea dată cadrul juridic în care se integrează restricția în cauză a făcut parte din ordinea juridică a statului membru respectiv în mod neîntrerupt. Într-adevăr, dacă ar fi altfel, un stat membru ar putea în orice moment să reintroducă restricții privind circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe care existau în ordinea juridică națională la 31 decembrie 1993, dar care nu au fost menținute (Hotărârea din 18 decembrie 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 48).
- 82 Rezultă de asemenea din jurisprudență că, dacă în principiu este de competența instanței naționale să determine conținutul unei legislații existente la o dată stabilită printr-un act al Uniunii, este de competența Curții să furnizeze elementele de interpretare a noțiunii de drept al Uniunii care constituie temeiul aplicării unui regim derogatoriu, prevăzut de acest drept, unei legislații naționale „existente” la o dată stabilită (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test*

Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 191, și Hotărârea din 10 aprilie 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 47).

- 83 În acest context, instanța de trimitere, în special prin intermediul celei de a paisprezecea întrebări, ridică problema consecințelor introducerii ulterior datei de 31 decembrie 1993 a regimului avantajelor fiscale pentru investițiile de natură contractuală, prevăzut la articolul 41 alineatul 5 litera b) din EBF și a regimului referitor la dividendele provenite din țări africane în care portugheza este limbă oficială și din Timorul de Est, prevăzut la articolul 42 din EBF.
- 84 Or, în măsura în care adoptarea acestor două regimuri nu a modificat cadrul juridic referitor la tratamentul fiscal al dividendelor provenite din Tunisia și din Liban, adoptarea lor nu a afectat calificarea drept restricție existentă a excluderii dividendelor plătite de societățile stabilite în aceste state terțe de la posibilitatea de a beneficia de o deducere integrală sau parțială a impozitului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 51).
- 85 Trebuie totuși să se analizeze consecințele încheierii Acordurilor CE-Tunisia și CE-Liban asupra posibilității conferite Republicii Portugheze de articolul 64 alineatul (1) TFUE.
- 86 În această privință, trebuie arătat că articolul 64 alineatul (1) TFUE consacră posibilitatea unui stat membru de a continua să aplice în relațiile cu statele terțe restricțiile privind circulația capitalurilor care țin de sfera de aplicare materială a acestei dispoziții, chiar dacă acestea sunt contrare principiului liberei circulații a capitalurilor prevăzut la articolul 63 alineatul (1) TFUE, cu condiția ca restricțiile să fi existat deja la 31 decembrie 1993 (Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 187, și Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, punctul 39).
- 87 Un stat membru renunță la o asemenea posibilitate atunci când abrogă dispozițiile care se află la originea restricției vizate. Astfel, articolul 64 alineatul (1) TFUE nu vizează dispozițiile care, deși sunt în esență identice cu o legislație care exista la 31 decembrie 1993, au reintrodus un obstacol privind libera circulație a capitalurilor care, ca urmare a abrogării legislației anterioare, nu mai exista (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 49).
- 88 Un stat membru renunță la o asemenea posibilitate și atunci când adoptă dispoziții care modifică logica pe care se întemeia legislația anterioară. În această privință, rezultă din jurisprudență că, la aprecierea posibilității unui stat membru de a invoca articolul 64 alineatul (1) TFUE, aspectele referitoare la forma actului care constituie o restricție sunt secundare în raport cu aspectele referitoare la substanța acestei restricții. Astfel, o măsură națională adoptată ulterior datei de 31 decembrie 1993 nu este numai pentru acest motiv exclusă în mod automat din sfera regimului derogatoriu prevăzut la articolul 64 alineatul (1) TFUE. Într-adevăr, intră sub incidența acestui regim dispozițiile care în esență lor sunt identice cu reglementarea anterioară sau care se limitează la reducerea sau la eliminarea unui obstacol în calea exercitării drepturilor și a libertăților comunitare prevăzut în reglementarea anterioară, dar sunt excluse de la regimul respectiv dispozițiile care au la bază o logică diferită de cea a reglementărilor anterioare și care instituie proceduri noi (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 192, și Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, punctul 41).
- 89 Or, în aceste condiții, trebuie să se considere că un stat membru renunță la posibilitatea prevăzută la articolul 64 alineatul (1) TFUE și atunci când, fără a abroga sau a modifica în mod formal reglementarea existentă, încheie un acord internațional, precum un acord de asociere, care prevede, într-o dispoziție care are efect direct, o liberalizare a unei categorii de capitaluri vizată la acest articol 64 alineatul (1). În consecință, această modificare a cadrului juridic trebuie asimilată, în ceea ce privește efectele sale asupra posibilității de a invoca articolul 64 alineatul (1) TFUE, introducerii unei legislații noi care are la bază o logică diferită de cea a legislației existente.



- 90 Astfel, o liberalizare a circulației capitalurilor prevăzută de un acord internațional ar fi lipsită de orice efect util dacă, în situațiile în care acest acord se opune unei reglementări a unui stat membru, acesta din urmă ar putea continua să aplice reglementarea respectivă în temeiul articolului 64 alineatul (1) TFUE.
- 91 Prin urmare, se impune interpretarea Acordurilor CE-Tunisia și CE-Liban pentru a stabili dacă aceste acorduri prevăd, în dispoziții care au efect direct, o liberalizare a investițiilor directe vizate de situația în discuție în litigiul principal.
- 92 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a treisprezecea și la a paisprezecea întrebare că articolul 64 alineatul (1) TFUE trebuie interpretat în sensul că:
- în măsura în care adoptarea regimului de avantaje fiscale pentru investițiile de natură contractuală, prevăzut la articolul 41 alineatul 5 litera b) din EBF, și a regimului referitor la dividendele provenite din țări africane în care portugheza este limbă oficială și din Timorul de Est, prevăzut la articolul 42 din EBF, nu a modificat cadrul juridic referitor la tratamentul dividendelor provenite din Tunisia și din Liban, adoptarea regimurilor menționate nu a afectat calificarea drept restricție existentă a excluderii dividendelor plătite de societățile stabilite în aceste state terțe de la posibilitatea de a beneficia de o deducere integrală sau parțială;
  - un stat membru renunță la posibilitatea prevăzută la articolul 64 alineatul (1) TFUE atunci când, fără a abroga sau a modifica în mod formal reglementarea existentă, încheie un acord internațional, precum un acord de asociere, care prevede, într-o dispoziție care are efect direct, o liberalizare a unei categorii de capitaluri vizate la articolul 64 alineatul (1) menționat; în consecință, o astfel de modificare a cadrului juridic trebuie asimilată, în ceea ce privește efectele sale asupra posibilității de a invoca articolul 64 alineatul (1) TFUE, introducerii unei reglementări noi, care are la bază o logică diferită de cea a reglementării existente.

*Cu privire la interpretarea Acordurilor CE-Tunisia și CE-Liban*

- 93 Prin intermediul primei-al celei de a zecea întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle, în esență, dacă prevederile Acordurilor CE-Tunisia și CE-Liban trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia o societate rezidentă în Portugalia poate să deducă din baza sa de impozitare dividendele încasate de la o societate rezidentă în acest stat membru, dar nu poate să deducă dividendele distribuite de o societate rezidentă în Tunisia sau în Liban.
- 94 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, un tratat internațional trebuie interpretat nu numai în funcție de termenii în care este redactat, ci și ținând seama de obiectivele acestuia. Articolul 31 din Convenția de la Viena cu privire la dreptul tratatelor din 23 mai 1969 (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, p. 331) precizează în această privință că un tratat trebuie să fie interpretat cu bună-credință potrivit sensului obișnuit care trebuie atribuit termenilor tratatului în contextul lor și în lumina obiectului și scopului său (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 25 februarie 2010, Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, punctele 42 și 43 precum și jurisprudența citată).
- 95 În ceea ce privește problema efectului direct al dispozițiilor unui acord în ordinea juridică a părților, Curtea a statuat că, dacă acest aspect nu a fost reglementat în acordul în discuție, este de competența Curții să îl soluționeze, la fel ca pe orice altă problemă de interpretare referitoare la aplicarea acordurilor în cadrul Uniunii (Hotărârea din 14 decembrie 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, punctul 24 și jurisprudența citată). Aceasta este situația atât în ceea ce privește Acordul CE-Tunisia, cât și în ceea ce privește Acordul CE-Liban.

96 Potrivit unei jurisprudențe constante, o dispoziție a unui acord încheiat de Uniune cu state terțe trebuie considerată ca având efect direct atunci când, având în vedere textul, precum și obiectul și natura acestui acord, ea conține o obligație clară și precisă care nu este condiționată în privința executării sau a efectelor sale de intervenția vreunui act ulterior (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 27 septembrie 2001, *Gloszczuk*, C-63/99, EU:C:2001:488, punctul 30, Hotărârea din 8 mai 2003, *Wählergruppe Gemeinsam*, C-171/01, EU:C:2003:260, punctul 54, Hotărârea din 12 aprilie 2005, *Simutenkov*, C-265/03, EU:C:2005:213, punctul 21, și Hotărârea din 14 decembrie 2006, *Gattoussi*, C-97/05, EU:C:2006:780, punctul 25).

#### Cu privire la Acordul CE-Tunisia

– Cu privire la dispozițiile relevante (prima și a treia întrebare)

97 Prin intermediul primei și al celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 31 și 34 din Acordul CE-Tunisia au efect direct și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă situația în discuție în litigiul principal intră sub incidența acestor prevederi.

98 În măsura în care, astfel cum s-a arătat la punctul 91 din prezenta hotărâre, interpretarea Acordului CE-Tunisia ar trebui să permită să se stabilească dacă acest acord prevede, în dispoziții care au efect direct, o liberalizare a investițiilor directe vizate de situația în discuție în litigiul principal, nu este necesar să se răspundă la prima întrebare adresată de instanța de trimitere, referitoare la articolul 31 din acordul menționat, care vizează dreptul de stabilire și serviciile.

99 În ceea ce privește articolul 34 din Acordul CE-Tunisia, trebuie să se constate că acest articol consacră, la alineatul (1), în termeni clari, preciși și necondiționați, o obligație a Comunității și a Republicii Tunisiene de a asigura, în ceea ce privește tranzacțiile care intră în domeniul balanței capitalurilor și începând cu intrarea în vigoare a acordului menționat, libera circulație a capitalurilor privind investițiile directe în Tunisia, efectuate în societăți constituite în conformitate cu legislația în vigoare, precum și lichidarea și repatrierea produsului acestor investiții și a oricărui beneficiu care decurge din acestea.

100 Această prevedere instituie o obligație de rezultat precisă, care poate fi invocată de un justițiabil în fața unei instanțe naționale pentru a-i solicita acesteia din urmă să elimine dispozițiile care se află la originea unui obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor sau să aplice în privința sa reglementarea a cărei neaplicare se află la originea acestui obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor fără a fi necesară adoptarea unor măsuri de aplicare complementare în acest sens (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2001, *Kondova*, C-235/99, EU:C:2001:489, punctul 34 și Hotărârea din 27 septembrie 2001, *Barkoci și Malik*, C-257/99, EU:C:2001:491, punctul 34).

101 Constatarea potrivit căreia principiul liberei circulații a capitalurilor privind investițiile directe în Tunisia, consacrat la articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia, este susceptibil să reglementeze direct situația unor particulari nu este infirmată de articolul 34 alineatul (2) din acest acord.

102 Astfel, articolul 34 alineatul (2) din acordul menționat, potrivit căruia părțile se consultă cu scopul de a facilita circulația capitalurilor între Comunitate și Republica Tunisiană și de a ajunge la liberalizarea completă a acesteia de îndată ce vor fi întrunite condițiile necesare, trebuie să fie interpretat în sensul că se raportează la o liberalizare ulterioară a circulației capitalurilor care nu este prevăzută la articolul 34 alineatul (1) din același acord.



- 103 În plus, o astfel de constatare a efectului direct al articolului 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia nu este contrazisă de obiectul și de scopul acestui acord. În acest sens, trebuie subliniat că acordul menționat instituie, potrivit articolului 1 alineatul (1) din acesta, o asociere între Comunitate și statele sale membre, pe de o parte, și Republica Tunisiană pe de altă parte. Întrucât obiectivul Acordului CE-Tunisia vizează printre altele, astfel cum rezultă de la articolul 1 alineatul (2) al acestuia din urmă, stabilirea condițiilor liberalizării treptate a capitalurilor, acesta susține interpretarea potrivit căreia, pe de o parte, mișcările de capitaluri vizate la articolul 34 alineatul (1) din acest acord beneficiază de o liberalizare începând de la intrarea în vigoare a acordului menționat și, pe de altă parte, celelalte mișcări de capitaluri vor fi liberalizate progresiv, în conformitate cu articolul 34 alineatul (2) din acordul respectiv.
- 104 În aceste condiții, trebuie să se considere că articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia are efect direct și poate fi invocat de un particular în fața unei instanțe.
- 105 În consecință, trebuie să se verifice dacă o situație precum cea în discuție în litigiul principal intră sub incidența articolului 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia.
- 106 În această privință trebuie să se constate că, potrivit termenilor articolului 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia, acesta se referă la tranzacțiile din contul operațiunilor de capital și vizează investițiile directe în Tunisia efectuate în societăți constituite în conformitate cu legislația în vigoare, precum și lichidarea și repatrierea produsului acestor investiții și a tuturor profiturilor rezultate din acestea.
- 107 Or, încasarea de către o societate rezidentă în Portugalia de dividende de la o societate rezidentă în Tunisia, ca urmare a deținerii unei participații reprezentând 98,72 % din capitalul social al societății care efectuează distribuirea, intră în sfera de aplicare a dispoziției menționate. Într-adevăr, astfel cum s-a constatat la punctul 79 din prezenta hotărâre, o asemenea participație poate fi considerată o investiție directă, iar încasarea unor dividende aferente acestei participații intră sub incidența noțiunii „repatriere a profiturilor” care decurg din aceasta.
- 108 În consecință, trebuie să se considere că o situație precum cea în discuție în litigiul principal intră sub incidența articolului 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia.
- 109 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia trebuie interpretat în sensul că are efect direct și poate fi invocat într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care o societate rezidentă în Portugalia încasează dividende de la o societate rezidentă în Tunisia ca urmare a investiției directe pe care a realizat-o în societatea care efectuează distribuirea, pentru a se opune tratamentului fiscal rezervat acestor dividende în Portugalia.
- 110 Având în vedere considerațiile prezentate la punctul 98 din prezenta hotărâre, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.
- Cu privire la domeniul de aplicare al articolului 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia (a patra-a șasea întrebare)
- 111 Prin intermediul celei de a patra, al celei de a cincea și al celei de a șasea întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia coroborat cu articolul 89 din acest acord trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia o societate rezidentă într-un stat membru poate efectua o deducere integrală sau parțială din baza sa de impozitare a dividendelor încasate atunci când acestea sunt distribuite de o societate rezidentă în același stat membru, însă nu poate opera o astfel de deducere atunci când societatea care efectuează distribuția este rezidentă în Tunisia.

- 112 Astfel cum s-a constatat la punctul 48 din prezenta hotărâre, în temeiul reglementării în discuție în litigiul principal, dubla impunere economică a dividendelor încasate de o societate rezidentă este evitată sau atenuată atunci când societatea care efectuează distribuirea acestor dividende este stabilită în Portugalia, în timp ce acest lucru nu se întâmplă atunci când societatea care efectuează distribuirea dividendelor este stabilită în Tunisia.
- 113 Această diferență de tratament poate descuraja societățile rezidente în Portugalia să efectueze investiții directe în societăți stabilite în Tunisia. Astfel, în măsura în care veniturile din capital având ca origine state terțe sunt supuse unui tratament fiscal mai puțin favorabil decât cel rezervat dividendelor distribuite de societăți stabilite în Portugalia, acțiunile societăților stabilite în Tunisia sunt mai puțin atractive pentru investitorii rezidenți în Portugalia decât cele ale societăților care au sediul în acest din urmă stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 64, precum și Hotărârea din 10 februarie 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen*, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 80).
- 114 Un astfel de tratament mai puțin favorabil constituie, așadar, o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă în principiu, în ceea ce privește investițiile directe și în special repatrierea produsului acestor investiții, de articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia.
- 115 Trebuie de asemenea să se verifice dacă, astfel cum solicită în esență instanța de trimitere prin intermediul celei de a cincea întrebări, efectul articolului 34 alineatul (1) din acest acord este limitat, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, de articolul 89 din acordul menționat.
- 116 Mai întâi, în ceea ce privește articolul 89 prima liniuță din Acordul CE-Tunisia, potrivit căruia nicio dispoziție din acest acord nu are ca efect extinderea avantajelor fiscale acordate de către o parte în orice acord sau înțelegere internațională prin care este legată această parte, este suficient să se arate că interzicerea restricției constatate la punctele precedente din prezenta hotărâre decurge din Acordul CE-Tunisia însuși și nu extinde avantajele prevăzute de un alt acord sau înțelegere internațională. În plus, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 87 din concluzii, SECIL nu urmărește să obțină un avantaj acordat de Republica Portugheză într-un alt acord sau înțelegere internațională.
- 117 În continuare, în ceea ce privește articolul 89 a doua liniuță din Acordul CE-Tunisia, potrivit căruia acordul nu are ca efect împiedicarea adoptării sau a aplicării de către o parte a oricărei măsuri destinate să evite fraudă sau evaziunea fiscală, trebuie să se considere că, pentru ca articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia să își poată păstra efectul util, articolul 89 a doua liniuță din acest acord trebuie interpretat în sensul că măsurile care intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții sunt cele special destinate să evite fraudă sau evaziunea fiscală.
- 118 Or, astfel cum s-a precizat la punctul 61 din prezenta hotărâre, reglementarea fiscală în discuție în litigiul principal exclude în general posibilitatea de a obține un avantaj fiscal constând în evitarea sau atenuarea dublei impunerii economice a dividendelor atunci când acestea din urmă sunt distribuite de societăți stabilite printre altele în Tunisia, fără a urmări în mod special să prevină comportamente constând în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal sau de a obține un avantaj fiscal.
- 119 În măsura în care, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, reglementarea în discuție în litigiul principal nu conține măsuri destinate să evite fraudă sau evaziunea fiscală, situația în discuție în litigiul principal nu se înscrie în ipoteza vizată la articolul 89 a doua liniuță din Acordul CE-Tunisia.
- 120 În sfârșit, articolul 89 a treia liniuță din Acordul CE-Tunisia prevede că acest acord nu are ca efect opunerea la dreptul unei părți de a aplica dispozițiile relevante ale propriei legislații fiscale contribuabililor care nu se află într-o situație identică în ceea ce privește reședința. Or, în această

privință, este suficient să se arate că reglementarea în discuție în litigiul principal face o distincție nu în funcție de reședința contribuabilului, și anume a societății beneficiare a dividendelor, ci în funcție de locul de reședință al societății care efectuează distribuirea dividendelor și, prin urmare, de locul în care sunt investite capitalurile contribuabilului. În consecință, situația în discuție în litigiul principal nu se înscrie nici în ipoteza vizată la articolul 89 a treia liniuță din Acordul CE-Tunisia.

- 121 Prin urmare trebuie să se răspundă la a cincea întrebare că efectul articolului 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia nu este limitat, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, de articolul 89 din acest acord.
- 122 Prin intermediul celei de a șasea întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă tratamentul restrictiv rezervat dividendelor în cauză poate fi totuși justificat prin necesitatea de a păstra eficacitatea controalelor fiscale, ca urmare în special a inexistenței unui cadru de cooperare administrativă între Republica Portugheză și Republica Tunisiană echivalent cu cel instituit între statele membre prin Directiva 77/799, în vigoare la data faptelor în discuție în litigiul principal.
- 123 Pentru a decide dacă un motiv imperativ de interes general legat de necesitatea de a păstra eficacitatea controalelor fiscale poate justifica o restricție privind libera circulație a capitalurilor garantată de articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia, trebuie să se analizeze acest acord în lumina scopului și a contextului său, potrivit jurisprudenței amintite la punctul 94 din prezenta hotărâre.
- 124 Potrivit articolului 1 din Acordul de instituire a unei asocieri între Comunitate și statele membre ale acesteia, pe de-o parte, și Republica Tunisiană, pe de altă parte, acest acord urmărește în special consolidarea relațiilor dintre părți, stabilirea condițiilor liberalizării treptate a schimburilor de mărfuri, de servicii și de capitaluri, precum și favorizarea schimburilor comerciale și dezvoltarea unor relații economice și sociale echilibrate între părți.
- 125 Acest acord nu vizează crearea unei piețe interne, comparabilă cu cea stabilită prin Tratatul FUE, și nici să realizeze, asemenea Acordului privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4, denumit în continuare „Acordul privind SEE”), în modul cel mai cuprinzător cu putință, libera circulație a mărfurilor, a persoanelor, a serviciilor și a capitalurilor, astfel încât să extindă piața internă realizată pe teritoriul Uniunii la statele părți la acest acord (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 septembrie 2003, Ospelt și Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, punctul 29).
- 126 Or, în măsura în care necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale este admisă ca motiv imperativ de interes general care poate justifica o restricție privind libertățile garantate de Tratatul FUE și de Acordul privind SEE, o asemenea justificare trebuie, *a fortiori*, să fie admisă în cadrul Acordului CE-Tunisia.
- 127 Astfel, după cum a arătat avocatul general la punctul 125 din concluzii, pare exclus, ținând seama de finalitatea și de contextul Acordului CE-Tunisia, ca părțile la acordul respectiv să fi intenționat să acorde o libertate totală circulației capitalurilor între Uniune și Tunisia, în condițiile în care pot fi impuse restricții atât în relațiile dintre statele membre, cât și în relațiile dintre statele membre ale Uniunii și celelalte state părți la Acordul privind SEE.
- 128 În aceste condiții, analiza efectuată la punctele 63-68, 70 și 71 din prezenta hotărâre poate fi transpusă la analiza efectuată în cadrul aprecierii justificării restricției prevăzute la articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia, întrucât acest acord nu a prevăzut obligația Republicii Tunisienne de a furniza informații autorităților portugheze.

129 Prin urmare, articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia trebuie interpretat în sensul că:

- o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia o societate rezidentă într-un stat membru poate efectua o deducere integrală sau parțială din baza sa de impozitare a dividendelor încasate atunci când acestea sunt distribuite de o societate rezidentă în același stat membru, dar nu poate efectua o astfel de deducere atunci când societatea care efectuează distribuția este rezidentă în Tunisia constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă în principiu, în ceea ce privește investițiile directe și în special repatrierea produsului acestor investiții, de articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia;
- efectul acestei dispoziții nu este limitat, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, de articolul 89 din Acordul CE-Tunisia;
- refuzul de a acorda, în conformitate cu articolul 46 alineatele 1 și 8 din CIRC, o deducere integrală sau parțială a dividendelor încasate din baza de impozitare a societății beneficiare poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când se dovedește imposibilă pentru autoritățile fiscale ale statului membru în care este rezidentă societatea beneficiară obținerea din partea Republicii Tunisiene, stat în care este rezidentă societatea care efectuează distribuția acestor dividende, a unor informații care permit să se verifice dacă este îndeplinită condiția referitoare la supunerea la plata impozitului a societății care efectuează distribuția dividendelor menționate;
- refuzul de a acorda o astfel de deducere parțială, în conformitate cu articolul 46 alineatul 11 din CIRC, nu poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când această dispoziție poate fi aplicată în situațiile în care supunerea la plata impozitului a societății care efectuează distribuția în Tunisia, stat în care această societate este rezidentă, nu poate fi verificată, aspect a cărui stabilire revine instanței de trimitere.

Cu privire la Acordul CE-Liban

– Cu privire la efectul direct al articolului 31 din Acordul CE-Liban (a șaptea întrebare)

130 Prin intermediul celei de a șaptea întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 31 din Acordul CE-Liban are efect direct și dacă, ținând seama de articolul 33 din acordul menționat, el poate fi invocat în litigiul principal.

131 În această privință, trebuie să se constate că, întrucât prevede că, în cadrul dispozițiilor Acordului CE-Liban și sub rezerva dispozițiilor articolelor 33 și 34 din acesta din urmă, între Comunitate, pe de o parte, și Republica Libaneză, pe de altă parte, nu va exista nicio restricție pentru circulația capitalurilor și nicio discriminare bazată pe naționalitate sau pe locul de reședință ale resortisanților lor și nici bazată pe locul în care se investesc capitalurile, articolul 31 din acest acord consacră, în termeni clari și necondiționați, o obligație de rezultat precisă, care poate fi invocată de un justițiabil în fața instanțelor pentru a solicita să fie eliminate dispozițiile care se află la originea restricției sau a discriminării sau să se aplice în privința sa reglementarea a cărei neaplicare se află la originea restricției sau a discriminării, fără a fi necesară adoptarea unor măsuri de aplicare complementare în acest sens (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, punctul 34, precum și Hotărârea din 27 septembrie 2001, Barkoci și Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, punctul 34).

- 132 Întinderea obligației care decurge din articolul 31 din Acordul CE-Liban este, desigur, limitată de clauza de salvagardare prevăzută la articolul 33 alineatul (1) din acest acord. O astfel de excepție nu poate să împiedice însă ca articolul 31 menționat să confere particularilor drepturi pe care aceștia le pot valorifica în instanță (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 26).
- 133 Constatarea potrivit căreia articolul 31 din Acordul CE-Liban are efect direct nu este contrazisă de obiectul și de scopul acestui acord. Astfel, trebuie subliniat că Acordul CE-Liban instituie, potrivit articolului 1 alineatul (1) din acesta, o asociere între Comunitate și statele sale membre, pe de o parte, și Republica Libaneză, pe de altă parte. Obiectivul acestui acord, întrucât vizează, printre altele, astfel cum rezultă din articolul 1 alineatul (2) din acesta din urmă, să determine condițiile de liberalizare progresivă a comerțului cu capitaluri, susține interpretarea potrivit căreia circulația capitalurilor care nu intră în domeniul de aplicare al clauzei de salvagardare prevăzute la articolul 33 alineatul (1) din acordul menționat beneficiază de o liberalizare începând de la data intrării în vigoare a aceluiași acord.
- 134 În ceea ce privește posibilitatea de a invoca articolul 31 din Acordul CE-Liban într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, este necesar, desigur, să se arate că, în conformitate cu articolul 33 alineatul (1) din acest acord, articolul 31 din acesta din urmă nu împiedică aplicarea restricțiilor existente între Comunitate și Republica Libaneză la data intrării în vigoare a acordului menționat în ceea ce privește circulația capitalurilor între ele atunci când este vorba despre investiții directe cum sunt plasamentele imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea valorilor mobiliare pe piața de capital.
- 135 Totuși, întinderea clauzei de salvagardare prevăzute la articolul 33 alineatul (1) din Acordul CE-Liban este limitată de articolul 33 alineatul (2) din acesta, care prevede că transferul în străinătate al investițiilor realizate în Liban de persoane rezidente în Comunitate sau realizate în Comunitate de persoane rezidente în Liban, precum și profiturile obținute din acestea nu sunt afectate de această dispoziție.
- 136 În măsura în care situația în discuție în litigiul principal privește tratamentul fiscal al dividendelor care decurg din investiții directe realizate în Liban de o persoană rezidentă în Portugalia, această situație se înscrie în ipoteza vizată la articolul 33 alineatul (2) din Acordul CE-Liban. În consecință, articolul 33 alineatul (1) din acest acord nu se opune ca articolul 31 din acesta din urmă să fie invocat în speță.
- 137 Ținând seama de considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a șaptea întrebare că articolul 31 din Acordul CE-Liban trebuie interpretat în sensul că:
- are efect direct;
  - o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care privește tratamentul fiscal al dividendelor care decurg din investiții directe realizate în Liban de o persoană rezidentă în Portugalia, se înscrie în ipoteza vizată la articolul 33 alineatul (2) din acest acord; în consecință, articolul 33 alineatul (1) din acordul menționat nu se opune ca articolul 31 din acesta din urmă să fie invocat în speță.
- Cu privire la domeniul de aplicare al articolului 31 din Acordul CE-Liban (a opta-a zecea întrebare)
- 138 Prin intermediul celei de a opta, al celei de a noua și al celei de a zecea întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 31 din Acordul CE-Liban coroborat cu articolul 85 din acest acord trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia o societate rezidentă într-un stat membru poate efectua o deducere integrală sau parțială din baza sa de impozitare a dividendelor



încasate atunci când acestea sunt distribuite de o societate rezidentă în același stat membru, însă nu poate opera o astfel de deducere atunci când societatea care efectuează distribuția este rezidentă în Liban.

- 139 Astfel cum s-a constatat la punctul 48 din prezenta hotărâre, în aplicarea reglementării în discuție în litigiul principal, dubla impunere economică a dividendelor încasate de o societate rezidentă este evitată sau atenuată atunci când societatea care efectuează distribuția acestor dividende este stabilită în Portugalia, în timp ce acest lucru nu se întâmplă atunci când societatea care efectuează distribuția dividendelor este stabilită în Liban.
- 140 Această diferență de tratament în funcție de locul în care sunt investite capitalurile poate descuraja societățile rezidente în Portugalia să efectueze investiții directe în societăți stabilite în Liban. Astfel, în măsura în care veniturile din capital având ca origine state terțe sunt supuse unui tratament fiscal mai puțin favorabil decât cel rezervat dividendelor distribuite de societăți stabilite în Portugalia, acțiunile societăților stabilite în Liban sunt mai puțin atractive pentru investitorii rezidenți în Portugalia decât cele ale societăților cu sediul în acest din urmă stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 64, precum și Hotărârea din 10 februarie 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen*, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 80).
- 141 Trebuie amintit că dintr-o jurisprudență constantă rezultă că, în raport cu o normă fiscală precum cea în discuție în litigiul principal, prin care se urmărește evitarea sau atenuarea dublei impuneri economice a profiturilor distribuite, situația unei societăți acționar care primește dividende dintr-un stat terț este comparabilă cu aceea a unei societăți acționar care primește dividende de origine națională, în măsura în care în ambele cazuri profiturile realizate pot face în principiu obiectul unei impozitări în lanț (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 62, precum și Hotărârea din 10 februarie 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen*, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 84).
- 142 În consecință, un astfel de tratament mai puțin avantajos este interzis în principiu de articolul 31 din Acordul CE-Liban.
- 143 Trebuie de asemenea să se verifice dacă, astfel cum solicită în esență instanța de trimitere prin intermediul celei de a noua întrebări, efectul articolului 31 din acest acord este limitat, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, de articolul 85 din acordul menționat.
- 144 Mai întâi, în ceea ce privește articolul 85 litera (a) din Acordul CE-Liban, potrivit căruia, în ceea ce privește fiscalitatea directă, nicio dispoziție din acest acord nu are ca efect extinderea avantajelor fiscale acordate de fiecare parte prin orice convenție sau acord internațional care creează obligații pentru respectiva parte, este suficient să se arate că interzicerea restricției constatate la punctele precedente din prezenta hotărâre decurge din Acordul CE-Liban însuși și nu extinde avantajele prevăzute de o altă convenție sau acord internațional. În plus, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 87 din concluzii, SECIL nu urmărește să obțină un avantaj acordat de Republica Portugheză într-o altă convenție sau acord internațional.
- 145 În continuare, în ceea ce privește articolul 85 litera (b) din Acordul CE-Liban, potrivit căruia acest acord nu are ca efect împiedicarea adoptării sau a aplicării de către fiecare parte a oricărei măsuri destinate să prevină fraudă sau evaziunea fiscală, trebuie să se considere că, pentru ca articolul 31 din acordul menționat să își poată păstra efectul util, articolul 85 litera (b) din același acord trebuie interpretat în sensul că măsurile care intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții sunt cele destinate în mod special să prevină fraudă sau evaziunea fiscală.



- 146 Or, astfel cum s-a precizat la punctul 61 din prezenta hotărâre, reglementarea fiscală în discuție în litigiul principal exclude în general posibilitatea de a obține un avantaj fiscal constând în evitarea sau atenuarea dublei impuneri economice a dividendelor atunci când acestea din urmă sunt distribuite de societăți stabilite printre altele în Liban, fără a urmări în mod special să prevină comportamente constând în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal sau de a obține un avantaj fiscal.
- 147 În măsura în care, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, reglementarea în discuție în litigiul principal nu conține măsuri destinate să prevină fraudă sau evaziunea fiscală, situația în discuție în litigiul principal nu se înscrie în ipoteza vizată la articolul 85 litera (b) din Acordul CE-Liban.
- 148 În sfârșit, articolul 85 litera (c) din Acordul CE-Liban prevede că acest acord nu are ca efect încălcarea dreptului oricărei părți de a aplica dispozițiile relevante din legislația sa fiscală contribuabililor care nu se află în situații identice, în special în ceea ce privește reședința. Or, pe de o parte, astfel cum s-a arătat la punctul 120 din prezenta hotărâre, reglementarea în discuție în litigiul principal nu instituie o distincție în funcție de reședința contribuabilului, și anume societate beneficiară a dividendelor.
- 149 Pe de altă parte, trebuie să se recunoască, desigur, că datorită utilizării termenilor „în special” la articolul 85 litera (c) din Acordul CE-Liban, pot intra sub incidența acestei dispoziții distincțiile întemeiate pe alți factori, printre altele pe locul în care se investesc capitalurile contribuabilului. Totuși, această dispoziție trebuie interpretată în coroborare cu articolul 31 din Acordul CE-Liban, care interzice orice discriminare întemeiată printre altele pe locul în care se investesc capitalurile. Prin urmare, este necesar să se distingă diferențele de tratament permise în temeiul articolului 85 litera (c) din Acordul CE-Liban de discriminările care nu intră sub incidența articolului 85 litera (c) menționat și sunt interzise în temeiul articolului 31 din acest acord.
- 150 Or, la punctul 55 din prezenta hotărâre s-a precizat că, în ceea ce privește o normă fiscală precum cea în discuție în litigiul principal, prin care se urmărește evitarea dublei impuneri economice a profiturilor distribuite, situația unei societăți acționar care primește dividende provenite dintr-un stat terț este comparabilă cu aceea a unei societăți acționar care primește dividende de origine națională în măsura în care în ambele cazuri profiturile realizate pot face în principiu obiectul unei impozitări în lanț.
- 151 În consecință, situația în discuție în litigiul principal nu se înscrie nici în ipoteza vizată la articolul 85 litera (c) din Acordul CE-Liban.
- 152 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a noua întrebare că efectul articolului 31 din Acordul CE-Liban nu este limitat, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, de articolul 85 din acest acord.
- 153 Prin intermediul celei de a zecea întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă tratamentul restrictiv rezervat dividendelor în cauză poate fi totuși justificat prin necesitatea de a păstra eficacitatea controalelor fiscale, ca urmare în special a lipsei unui cadru de cooperare administrativă între Republica Portugheză și Republica Libaneză echivalent cu cel instituit între statele membre prin Directiva 77/799, în vigoare la data faptelor în discuție în litigiul principal.
- 154 În această privință, trebuie să se arate că considerațiile cuprinse la punctele 123-127 din prezenta hotărâre pot fi transpuse analizei Acordului CE-Liban, întrucât acesta urmărește, astfel cum reiese din articolul său 1, obiective similare celor urmărite de Acordul CE-Tunisia.
- 155 În plus, întrucât Acordul CE-Liban nu prevede obligația Republicii Libaneze de a furniza informații autorităților portugheze, considerațiile cuprinse la punctele 69-71 din prezenta hotărâre pot fi transpuse aprecierii justificării restricției de la articolul 31 din Acordul CE-Liban.

156 Prin urmare, trebuie să se concluzioneze că articolul 31 din Acordul CE-Liban trebuie interpretat în sensul că:

- o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia o societate rezidentă într-un stat membru poate efectua o deducere integrală sau parțială din baza sa de impozitare a dividendelor încasate atunci când acestea sunt distribuite de o societate rezidentă în același stat membru, dar nu poate efectua o astfel de deducere atunci când societatea care efectuează distribuția este rezidentă în Liban, constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă în principiu de articolul 31 din acest acord;
- efectul acestei dispoziții nu este limitat, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, de articolul 85 din acordul menționat;
- refuzul de a acorda, în conformitate cu articolul 46 alineatele 1 și 8 din CIRC, o deducere integrală sau parțială a dividendelor încasate din baza de impozitare a societății beneficiare poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când se dovedește imposibilă pentru autoritățile fiscale ale statului membru în care este rezidentă societatea beneficiară obținerea din partea Republicii Libaneze, stat în care este rezidentă societatea care efectuează distribuția acestor dividende, a unor informații care permit să se verifice dacă este îndeplinită condiția referitoare la supunerea la plata impozitului a societății care efectuează distribuția dividendelor menționate;
- refuzul de a acorda o astfel de deducere parțială, în conformitate cu articolul 46 alineatul 11 din CIRC, nu poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când această dispoziție poate fi aplicată în situațiile în care supunerea la plata impozitului a societății care efectuează distribuția în Liban, stat în care această societate este rezidentă, nu poate fi verificată, aspect a cărui stabilire revine instanței de trimitere.

*Cu privire la consecințele interpretării articolelor 63-65 TFUE, precum și ale Acordurilor CE-Tunisia și CE-Liban asupra litigiului principal*

157 Rezultă din răspunsul dat la a unsprezecea și la a douăsprezecea întrebare adresate că refuzul de a acorda, în conformitate cu articolul 46 alineatele 1 și 8 din CIRC, o deducere integrală sau parțială a dividendelor încasate din baza de impozitare a societății beneficiare poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când se dovedește imposibilă pentru autoritățile fiscale ale statului membru în care are sediul societatea beneficiară obținerea din partea statului terț în care este rezidentă societatea care efectuează distribuția acestor dividende a unor informații care permit să se verifice dacă este îndeplinită condiția referitoare la supunerea la plata impozitului a societății care efectuează distribuția dividendelor menționate.

158 În consecință, dacă, în special în temeiul Convenției Portugalia-Tunisia, autoritățile statului membru în care este rezidentă societatea beneficiară pot să obțină din partea Republicii Tunisiene, stat în care este rezidentă societatea care efectuează distribuția dividendelor, informații care permit să se verifice dacă este îndeplinită condiția potrivit căreia societatea care efectuează distribuția acestor dividende trebuie supusă la plata impozitului, astfel de motive imperative de interes general nu pot să justifice o restricție interzisă în principiu de articolul 63 TFUE.

159 În această situație, Republica Portugheză nu poate invoca nici articolul 64 alineatul (1) TFUE, în măsura în care Acordul CE-Tunisia, al cărui articol 34 alineatul (1) are efect direct, se opune unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia o societate rezidentă într-un stat membru poate efectua o deducere integrală sau parțială din baza sa de impozitare a dividendelor

încasate atunci când acestea sunt distribuite de o societate rezidentă în același stat membru, însă nu poate opera o astfel de deducere atunci când societatea care efectuează distribuția este rezidentă în Tunisia. Astfel, această reglementare constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă în principiu, în ceea ce privește investițiile directe și în special repatrierea produsului acestor investiții, de articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia. O asemenea restricție nu este justificată dacă autoritățile fiscale portugheze pot să obțină din partea Republicii Tunisiene, stat în care este rezidentă societatea care efectuează distribuția dividendelor, informații care permit să se verifice dacă este îndeplinită condiția referitoare la impozitarea societății care efectuează distribuția acestor dividende.

- 160 Astfel, modificarea cadrului juridic rezultată din introducerea unei asemenea prevederi în Acordul CE-Tunisia trebuie asimilată, în ceea ce privește efectele sale asupra posibilității de a invoca articolul 64 alineatul (1) TFUE, introducerii unei legislații noi care are la bază o logică diferită de cea a legislației existente.
- 161 Decurge de asemenea din răspunsul dat la primele zece întrebări, precum și la a unsprezecea și la a douăsprezecea întrebare că articolele 63 și 65 TFUE, precum și articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia și articolul 31 din Acordul CE-Liban se opun unui refuz de a acorda, în temeiul articolului 46 alineatul 11 din CIRC, o deducere parțială a dividendelor încasate din baza de impozitare a societății beneficiare atunci când această dispoziție poate fi aplicată în situații în care supunerea la plata impozitului a societăților care efectuează distribuția acestor dividende în Tunisia și în Liban, state în care au sediul aceste societăți, nu poate fi verificată, aspect a cărui stabilire îi revine instanței de trimitere.
- 162 În aceste condiții, pentru motivele prezentate la punctele 87-90 și, *mutatis mutandis*, la punctul 160 din prezenta hotărâre, Republica Portugheză nu poate invoca nici articolul 64 alineatul (1) TFUE pentru a putea continua să aplice reglementarea din care decurge restricția menționată anterior.
- 163 În această privință, rezultă din jurisprudență că articolul 63 TFUE impune unui stat membru în care există un sistem de evitare a dublei impunerii economice în cazul dividendelor plătite unor societăți rezidente de alte societăți rezidente să acorde un tratament echivalent dividendelor plătite societăților rezidente de societăți nerezidente (a se vedea Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Saline, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 60, și Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 38).
- 164 În plus, decurge din jurisprudență că dreptul de a obține rambursarea unor impozite percepute într-un stat membru cu încălcarea dispozițiilor dreptului Uniunii reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite particularilor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte, statele membre fiind, așadar, obligate în principiu să ramburseze impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (a se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 71 și jurisprudența citată).
- 165 Singura excepție de la dreptul la rambursarea taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii privește ipoteza în care o taxă nedatorată a fost repercutată direct de către persoana impozabilă asupra unei alte persoane (a se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2011, Lady & Kid și alții, C-398/09, EU:C:2011:540, punctul 18, precum și Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punctele 72 și 74).
- 166 Pe de altă parte, Curtea a statuat că, atunci când un stat membru a încasat taxe cu încălcarea normelor dreptului Uniunii, justițiabilii au dreptul la restituirea nu numai a taxei percepute fără temei, ci și a sumelor plătite acestui stat sau reținute de acesta în legătură directă cu taxa respectivă (a se vedea Hotărârea din 15 octombrie 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, punctul 28 și jurisprudența citată).

- 167 Rezultă de aici că autoritățile portugheze sunt obligate să restituie cu dobândă sumele încasate cu încălcarea articolelor 63 și 65 TFUE, precum și a articolului 34 din Acordul CE-Tunisia și a articolului 31 din Acordul CE-Liban.
- 168 Aceste sume corespund diferenței dintre suma plătită de SECIL și cea care ar fi trebuit plătită, în temeiul articolului 46 alineatul 1 și al articolului 46 alineatul 8 sau al articolului 46 alineatul 11 din CIRC, dacă, în condiții precum cele în discuție în litigiul principal, dividendele distribuite de Ciments de Gabès și de Ciments de Siblinge ar fi fost considerate plătite de o societate stabilită în Portugalia.
- 169 Prin urmare trebuie să se răspundă instanței de trimitere, în ceea ce privește consecințele interpretării articolelor 63-65 TFUE, precum și a Acordurilor CE-Tunisia și CE-Liban asupra litigiului principal, că:
- atunci când autoritățile statului membru în care este rezidentă societatea beneficiară pot să obțină din partea Republicii Tunisiene, stat în care este rezidentă societatea care efectuează distribuția dividendelor, informații care permit să se verifice dacă este îndeplinită condiția referitoare la supunerea la plata impozitului a societății care efectuează distribuția acestor dividende, articolele 63 și 65 TFUE, precum și articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia se opun refuzului de a acorda, în conformitate cu articolul 46 alineatul 1 sau cu articolul 46 alineatul 8 din CIRC, o deducere integrală sau parțială din baza de impozitare a societății beneficiare a dividendelor distribuite, fără ca Republica Portugheză să poată invoca în această privință articolul 64 alineatul (1) TFUE;
  - articolele 63 și 65 TFUE, precum și articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia și articolul 31 din Acordul CE-Liban se opun refuzului de a acorda, în conformitate cu articolul 46 alineatul 11 din CIRC, o deducere parțială a dividendelor distribuite din baza de impozitare a societății beneficiare atunci când această dispoziție poate fi aplicată în situații în care supunerea la plata impozitului a societăților care efectuează distribuția în Tunisia și în Liban, state în care sunt rezidente aceste societăți, nu poate fi verificată, aspect a cărui stabilire îi revine instanței de trimitere, fără ca Republica Portugheză să poată invoca în această privință articolul 64 alineatul (1) TFUE;
  - sumele percepute cu încălcarea acestor dispoziții trebuie restituite contribuabilului cu dobândă.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 170 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

#### **1) Articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că:**

- o societate stabilită în Portugalia care încasează dividende de la societăți stabilite în Tunisia și, respectiv, în Liban poate invoca articolul 63 TFUE pentru a contesta tratamentul fiscal rezervat acestor dividende în acest stat membru în temeiul unei reglementări care nu are ca obiect să se aplice exclusiv situațiilor în care societatea beneficiară exercită o influență decisivă asupra societății care efectuează distribuția;
- o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia o societate rezidentă într-un stat membru poate efectua o deducere integrală sau parțială a dividendelor din baza sa de impozitare atunci când acestea sunt distribuite de o

societate rezidentă în același stat membru, dar nu poate efectua o astfel de deducere atunci când societatea care efectuează distribuția este rezidentă într-un stat terț, constituie o restricție privind circulația capitalurilor între statele membre și statele terțe, care în principiu este interzisă de articolul 63 TFUE;

- refuzul de a acorda o deducere integrală sau parțială din baza de impozitare a dividendelor încasate, în conformitate cu articolul 46 alineatele 1 și 8 din Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Codul privind impozitul pe profitul persoanelor juridice), în versiunea în vigoare în anul 2009, poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când se dovedește imposibilă pentru autoritățile fiscale ale statului membru în care este rezidentă societatea beneficiară obținerea din partea statului terț în care este rezidentă societatea care efectuează distribuția acestor dividende a informațiilor care permit să se verifice dacă este îndeplinită condiția referitoare la supunerea acestei din urmă societăți la plata impozitului;
- refuzul de a acorda o deducere parțială în conformitate cu articolul 46 alineatul 11 din Codul privind impozitul pe profitul persoanelor juridice, în versiunea menționată, nu poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când această dispoziție poate fi aplicată în situații în care supunerea societății care efectuează distribuția la plata impozitului în statul membru în care este rezidentă nu poate fi verificată, aspect a cărui stabilire revine instanței de trimitere.

2) Articolul 64 alineatul (1) TFUE trebuie interpretat în sensul că:

- în măsura în care adoptarea regimului de avantaje fiscale pentru investițiile de natură contractuală, prevăzut la articolul 41 alineatul 5 litera b) din Estatuto dos Benefícios Fiscais (Statutul avantajelor fiscale), în versiunea sa în vigoare în anul 2009, și a regimului referitor la dividendele provenite din țări africane în care portugheza este limbă oficială și din Timorul de Est, prevăzut la articolul 42 din acest statut, nu a modificat cadrul juridic referitor la tratamentul dividendelor provenite din Tunisia și din Liban, adoptarea regimurilor menționate nu a afectat calificarea drept restricție existentă a excluderii dividendelor plătite de societățile stabilite în aceste state terțe de la posibilitatea de a beneficia de o deducere integrală sau parțială;
- un stat membru renunță la posibilitatea prevăzută la articolul 64 alineatul (1) TFUE atunci când, fără a abroga sau a modifica în mod formal reglementarea existentă, încheie un acord internațional, precum un acord de asociere, care prevede, într-o dispoziție care are efect direct, o liberalizare a unei categorii de capitaluri vizate la articolul 64 alineatul (1) menționat; în consecință, o astfel de modificare a cadrului juridic trebuie asimilată, în ceea ce privește efectele sale asupra posibilității de a invoca articolul 64 alineatul (1) TFUE, introducerii unei reglementări noi, care are la bază o logică diferită de cea a reglementării existente;

3) Articolul 34 alineatul (1) din Acordul euromediterranean de instituire a unei asocieri între Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de o parte, și Republica Tunisiană, pe de altă parte, semnat la Bruxelles la 17 iulie 1995 și aprobat în numele



Comunității Europene și al Comunității Europene a Cărbunelui și Oțelului prin Decizia 98/238/CE, CECO a Consiliului și a Comisiei din 26 ianuarie 1998, trebuie interpretat în sensul că:

- are efect direct și poate fi invocat într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care o societate rezidentă în Portugalia încasează dividende de la o societate rezidentă în Tunisia ca urmare a investiției directe pe care a realizat-o în societatea care efectuează distribuția, pentru a se opune tratamentului fiscal rezervat acestor dividende în Portugalia;
  - o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia o societate rezidentă într-un stat membru poate efectua o deducere integrală sau parțială din baza sa de impozitare a dividendelor încasate atunci când acestea sunt distribuite de o societate rezidentă în același stat membru, dar nu poate efectua o astfel de deducere atunci când societatea care efectuează distribuția este rezidentă în Tunisia, constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă în principiu, în ceea ce privește investițiile directe și în special repatrierea produsului acestor investiții, de articolul 34 alineatul (1) din acest acord;
  - efectul acestei dispoziții nu este limitat, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, de articolul 89 din acordul menționat;
  - refuzul de a acorda, în conformitate cu articolul 46 alineatele 1 și 8 din Codul privind impozitul pe profitul persoanelor juridice, în versiunea în vigoare în anul 2009, o deducere integrală sau parțială a dividendelor încasate din baza de impozitare a societății beneficiare poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când se dovedește imposibilă pentru autoritățile fiscale ale statului membru în care este rezidentă societatea beneficiară obținerea din partea Republicii Tunisiene, stat în care este rezidentă societatea care efectuează distribuția acestor dividende, a unor informații care permit să se verifice dacă este îndeplinită condiția referitoare la supunerea la plata impozitului a societății care efectuează distribuția dividendelor menționate;
  - refuzul de a acorda o astfel de deducere parțială, în conformitate cu articolul 46 alineatul 11 din Codul privind impozitul pe profitul persoanelor juridice, în versiunea menționată, nu poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când această dispoziție poate fi aplicată în situațiile în care supunerea societății care efectuează distribuția la plata impozitului în Tunisia, stat în care această societate este rezidentă, nu poate fi verificată, aspect a cărui stabilire revine instanței de trimitere.
- 4) Articolul 31 din Acordul euromediterranean de instituire a unei asocieri între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Republica Libaneză, pe de altă parte, semnat la Luxemburg la 17 iunie 2002 și aprobat în numele Comunității Europene prin Decizia 2006/356/CE a Consiliului din 14 februarie 2006, trebuie interpretat în sensul că:
- are efect direct;



- o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care privește tratamentul fiscal al dividendelor care decurg din investiții directe realizate în Liban de o persoană rezidentă în Portugalia, se înscrie în ipoteza vizată la articolul 33 alineatul (2) din acest acord; în consecință, articolul 33 alineatul (1) din acordul menționat nu se opune ca articolul 31 din acesta din urmă să fie invocat în speță;
  - o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia o societate rezidentă într-un stat membru poate efectua o deducere integrală sau parțială din baza sa de impozitare a dividendelor încasate atunci când acestea sunt distribuite de o societate rezidentă în același stat membru, dar nu poate efectua o astfel de deducere atunci când societatea care efectuează distribuția este rezidentă în Liban, constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă în principiu de articolul 31 din Acordul euromediterranean de instituire a unei asocieri între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Republica Libaneză, pe de altă parte;
  - efectul acestei dispoziții nu este limitat, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, de articolul 85 din acordul menționat;
  - refuzul de a acorda, în conformitate cu articolul 46 alineatele 1 și 8 din Codul privind impozitul pe profitul persoanelor juridice, în versiunea în vigoare în anul 2009, o deducere integrală sau parțială a dividendelor încasate din baza de impozitare a societății beneficiare poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când se dovedește imposibilă pentru autoritățile fiscale ale statului membru în care este rezidentă societatea beneficiară obținerea din partea Republicii Libaneze, stat în care este rezidentă societatea care efectuează distribuția acestor dividende, a unor informații care permit să se verifice dacă este îndeplinită condiția referitoare la supunerea la plata impozitului a societății care efectuează distribuția dividendelor menționate;
  - refuzul de a acorda o asemenea deducere parțială, în conformitate cu articolul 46 alineatul 11 din Codul privind impozitul pe profitul persoanelor juridice, în versiunea menționată, nu poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când această dispoziție poate fi aplicată în situații în care supunerea societății care efectuează distribuția la plata impozitului în Liban, stat în care această societate este rezidentă, nu poate fi verificată, aspect a cărui stabilire revine instanței de trimitere.
- 5) În ceea ce privește consecințele interpretării articolelor 63-65 TFUE, precum și a Acordului euromediterranean de instituire a unei asocieri între Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de o parte, și Republica Tunisiană, pe de altă parte, și ale Acordului euromediterranean de instituire a unei asocieri între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Republica Libaneză, pe de altă parte, asupra litigiului principal:
- atunci când autoritățile statului membru în care este rezidentă societatea beneficiară pot să obțină din partea Republicii Tunisiene, stat în care este rezidentă societatea care efectuează distribuția dividendelor, informații care permit să se verifice dacă este îndeplinită condiția referitoare la impozitarea societății care efectuează distribuția acestor dividende, articolele 63 și 65 TFUE, precum și articolul 34 alineatul (1) din Acordul euromediterranean de instituire a unei asocieri între Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de o parte, și Republica Tunisiană, pe de altă parte, se opun refuzului de a acorda, în conformitate cu articolul 46 alineatul 1 sau cu

**articolul 46 alineatul 8 din Codul privind impozitul pe profitul persoanelor juridice, în versiunea în vigoare în anul 2009, o deducere integrală sau parțială din baza de impozitare a societății beneficiare a dividendelor distribuite, fără ca Republica Portugheză să poată invoca în această privință articolul 64 alineatul (1) TFUE;**

- **articolele 63 și 65 TFUE, precum și articolul 34 alineatul (1) din Acordul euromediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de o parte, și Republica Tunisiană, pe de altă parte, și articolul 31 din Acordul euromediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Republica Libaneză, pe de altă parte, se opun refuzului de a acorda, în conformitate cu articolul 46 alineatul 11 din Codul privind impozitul pe profitul persoanelor juridice, o deducere parțială din baza de impozitare a societății beneficiare a dividendelor distribuite atunci când această dispoziție poate fi aplicată în situații în care supunerea la plata impozitului a societăților care efectuează distribuirea în Tunisia și în Liban, state în care sunt rezidente aceste societăți, nu poate fi verificată, aspect a cărui stabilire îi revine instanței de trimitere, fără ca Republica Portugheză să poată invoca în această privință articolul 64 alineatul (1) TFUE;**
- **sumele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii Europene trebuie restituite contribuabilului cu dobândă.**

Semnături