

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 24 de noviembre de 2016 (*)

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de capitales — Artículos 63 TFUE a 65 TFUE — Acuerdo de Asociación CE-Túnez — Artículos 31, 34 y 89 — Acuerdo de Asociación CE-Líbano — Impuesto sobre sociedades — Dividendos percibidos de una sociedad domiciliada en el Estado miembro de la sociedad beneficiaria — Dividendos percibidos de una sociedad domiciliada en un país tercero que es parte del Acuerdo de Asociación — Diferencia de trato — Restricción — Justificación — Eficacia de los controles fiscales — Posibilidad de invocar el artículo 64 TFUE, existiendo los Acuerdos de Asociación CE-Túnez y CE-Líbano»

En el asunto C-464/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunal Fiscal de Lisboa, Portugal), mediante resolución de 25 de junio de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de octubre de 2014, en el procedimiento entre

SECIL — Companhia Geral de Cal e Cimento SA

y

Fazenda Pública,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, y la Sra. M. Berger, los Sres. A. Borg Barthet, E. Levits (Ponente) y F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 18 de noviembre de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del SECIL — Companhia Geral de Cal e Cimento SA, por el Sr. R. Reigada Pereira y el Sr. R. Camacho Palma, advogados;
- en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Inez Fernandes, la Sra. M. Rebelo y el Sr. J. Martins da Silva, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno griego, por la Sra. K. Nasopoulou, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson y N. Otte Widgren y los Sres. E. Karlsson y L. Swedenborg, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. G. Braga da Cruz y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de enero de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial se refiere a la interpretación de los artículos 63 TFUE y 64 TFUE, de los artículos 31, 34 y 89 del Acuerdo euromediterráneo por el que se crea una asociación entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Túnez, por otra, firmado en Bruselas el 17 de julio de 1995 y aprobado en nombre de la Comunidad Europea y de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero mediante la Decisión 98/238/CE, CECA del Consejo y de la Comisión, de 26 de enero de 1998 (DO 1998, L 97, p. 1; en lo sucesivo, «Acuerdo CE-Túnez»), y de los artículos 31, 33 y 85 del Acuerdo euromediterráneo de Asociación entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la República Libanesa, por otra, firmado en Luxemburgo el 17 de junio de 2002 y aprobado en nombre de la Comunidad Europea mediante la Decisión 2006/356/CE del Consejo, de 14 de febrero de 2006 (DO 2006, L 143, p. 1; en lo sucesivo, «Acuerdo CE-Líbano»).

2 Dicha petición se presentó en un litigio entre SECIL — Companhia Geral de Cal e Cimento SA (en lo sucesivo, «SECIL») y la Fazenda Pública (Hacienda Pública, Portugal) en relación con el tratamiento fiscal dispensado, para el ejercicio tributario de 2009, a los dividendos atribuidos a SECIL por dos sociedades domiciliadas, respectivamente, en Túnez y en el Líbano.

Marco jurídico

Acuerdo CE-Túnez

3 El artículo 31 del Acuerdo CE-Túnez, incluido en el título III, titulado «Derecho de establecimiento y servicios», está redactado en los siguientes términos:

«1. Las Partes acuerdan ampliar el campo de aplicación del Acuerdo para que incluya el derecho de establecimiento de las sociedades de una Parte en el territorio de la otra Parte y la liberalización de la prestación de servicios por las sociedades de una Parte a los destinatarios de servicios de otra Parte.

2. El Consejo de asociación efectuará las recomendaciones necesarias para alcanzar el objetivo contemplado en el apartado 1.

Al formular estas recomendaciones, el Consejo de asociación tendrá en cuenta la experiencia adquirida mediante la aplicación de la concesión recíproca del trato de nación más favorecida y las respectivas obligaciones de las Partes de conformidad con el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios anejo al Acuerdo constitutivo de la [Organización Mundial del Comercio (OMC)], en lo sucesivo denominado GATS, y en particular las de su artículo V.

3. La realización de este objetivo será objeto de un primer examen por el Consejo de asociación a más tardar cinco años después de la entrada en vigor del presente Acuerdo.»

4 El artículo 34 de dicho Acuerdo, incluido en el capítulo I, titulado «Pagos corrientes y circulación de capitales», de su título IV, titulado «Pagos, capitales, competencia y otras

disposiciones económicas», establece lo siguiente:

«1. Respecto a las transacciones correspondientes a la cuenta de capital de la balanza de pagos, a partir de la entrada en vigor del Acuerdo, la Comunidad y Túnez asegurarán la libre circulación de capitales vinculados a inversiones directas en Túnez efectuadas en sociedades constituidas de conformidad con la legislación en vigor y la liquidación o repatriación de estas inversiones y de los beneficios que hayan generado.

2. Las Partes llevarán a cabo consultas mutuas con el fin de facilitar los movimientos de capitales entre la Comunidad y Túnez y liberalizarlos íntegramente cuando se reúnan las condiciones necesarias.»

5 El artículo 89 del mismo Acuerdo, dentro de su título VIII, rubricado «Disposiciones institucionales, generales y finales», dispone:

«Ninguna disposición del Acuerdo tendrá por efecto:

- ampliar las ventajas concedidas por una Parte en el ámbito fiscal en todo acuerdo o arreglo internacional por el que esté vinculado esta Parte,
- impedir que una Parte adopte o aplique cualquier medida destinada a evitar el fraude o la evasión fiscal,
- obstaculizar el derecho de una Parte a aplicar las disposiciones pertinentes de su legislación fiscal a los contribuyentes que no se encuentren en una situación idéntica respecto a su lugar de residencia.»

Acuerdo CE-Líbano

6 El artículo 31 del Acuerdo CE-Líbano, incluido en el capítulo 1, titulado «Pagos corrientes y circulación de capitales», de su título IV, titulado «Pagos, capitales, competencia y otras disposiciones económicas», establece:

«En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo y sin perjuicio de los artículos 33 y 34, no habrá restricciones a la circulación de capitales entre la Comunidad, por una parte, y el Líbano, por otra parte, ni discriminación basada en la nacionalidad o en el lugar de residencia de sus nacionales o en el lugar en que se inviertan tales capitales.»

7 El artículo 33 de dicho Acuerdo, incluido en el mismo capítulo, es del siguiente tenor:

«1. A reserva de otras disposiciones del presente Acuerdo y de otras obligaciones internacionales de la Comunidad y del Líbano, las disposiciones de los artículos 31 y 32 se entenderán sin perjuicio de la aplicación de [cualquier] restricción que exista entre las Partes en la fecha de entrada en vigor del presente Acuerdo en relación con los movimientos de capitales entre ellas que impliquen inversión directa, incluida la inversión en bienes inmuebles, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la cotización de valores en los mercados financieros.

2. No obstante, ello no afectará a la transferencia al extranjero de las inversiones realizadas en el Líbano por residentes comunitarios o en la Comunidad por residentes libaneses, ni a la transferencia de los beneficios generados por esas inversiones.»

8 El artículo 85 del Acuerdo, que aparece en su título VIII, rubricado «Disposiciones institucionales, generales y finales», dispone:

«Por lo que se refiere a los impuestos directos, ninguna disposición del presente Acuerdo tendrá el efecto de:

- a) ampliar las ventajas fiscales concedidas por una Parte en cualquier acuerdo o convenio internacional por el que esta Parte esté vinculada;
- b) impedir que una Parte adopte o aplique cualquier medida destinada a evitar el fraude o la evasión fiscal;
- c) obstaculizar el derecho de una Parte a aplicar las disposiciones pertinentes de su legislación fiscal a los contribuyentes que no se encuentren en una situación idéntica, en especial por lo que se refiere a su lugar de residencia.»

Derecho portugués

9 El artículo 46 del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Código del Impuesto sobre sociedades), aprobado por el Decreto-Lei n.º 442/B/88 (Decreto-ley n.º 442/B/88), de 30 de noviembre de 1988 (*Diário da República I*, serie IªA, n.º 277, de 30 de noviembre de 1988), en su versión vigente en el año 2009 (en lo sucesivo, «CIRC»), que llevaba por título «Supresión de la doble imposición económica de los beneficios distribuidos», disponía:

«1. En la determinación del beneficio imponible de las sociedades mercantiles o civiles con forma mercantil, cooperativas y empresas públicas, con domicilio o dirección efectiva en territorio portugués, se deducirán los rendimientos incluidos en la base imponible, correspondientes a beneficios distribuidos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) que la sociedad que distribuya los beneficios tenga su domicilio o dirección efectiva en el mismo territorio, esté sujeta al impuesto sobre sociedades, sin quedar exenta, o esté sujeta al impuesto mencionado en el artículo 7;
- b) que la entidad beneficiaria no esté incluida en el régimen de transparencia fiscal previsto en el artículo 6;
- c) que la entidad beneficiaria posea una participación directa en el capital de la sociedad que distribuye los beneficios no inferior al 10 % o con un valor de adquisición no inferior a 20 millones de euros y que dicha participación haya permanecido en su poder de manera ininterrumpida durante el año anterior a la puesta a disposición de los beneficios o, en el caso de que el período de permanencia sea inferior, siempre que la participación se mantenga durante el tiempo necesario cumplir tal plazo.

[...]

5. Lo dispuesto en el apartado 1 también será de aplicación en el caso de que una entidad residente en territorio portugués posea una participación, en los términos y con las condiciones mencionados en dicho apartado, en una entidad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que ambas entidades cumplan los requisitos establecidos en el artículo 2 de la Directiva 90/435/CEE [del Consejo], de 23 de julio de 1990[, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO 1990, L 225, p. 6)].

[...]

8. La deducción a la que se refiere el apartado 1 será únicamente del 50 % de los rendimientos incluidos en el beneficio imponible correspondientes a:

a) beneficios distribuidos, cuando no se cumpla ninguno de los requisitos previstos en las letras b) y c) del mismo apartado, así como, por lo que respecta a los rendimientos que el participante obtenga de la participación en los dividendos abonados por el gerente, siempre que se verifique, en cualquiera de los casos, el requisito impuesto por la letra a) del apartado 1;

b) beneficios distribuidos por una entidad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, cuando ésta reúna los requisitos establecidos en el artículo 2 de la [Directiva 90/435], y no se cumpla alguno de los requisitos previstos en la letra c) del apartado 1.

9. Si el requisito de capital mínimo poseído, contemplado en el apartado 1, deja de cumplirse antes del vencimiento del plazo de un año allí previsto, se rectificará la deducción de conformidad con lo dispuesto en el apartado anterior, o se anulará, sin perjuicio de la toma en consideración del posible crédito del impuesto por doble imposición internacional, de conformidad con el artículo 85, respectivamente.

[...]

11. La deducción establecida en el apartado 1 se reducirá en un 50 % cuando los rendimientos procedan de beneficios que no hayan sido efectivamente objeto de tributación, excepto cuando el beneficiario sea una sociedad de gestión de cuotas de capital social.

12. A efectos de lo dispuesto en el apartado 5 y en el apartado 8, letra b), el sujeto pasivo deberá probar que la entidad en la que posee capital y, en el supuesto del apartado 6, la entidad beneficiaria cumplen los requisitos establecidos en el artículo 2 de la [Directiva 90/435], mediante una declaración confirmada y certificada por los servicios tributarios competentes del Estado miembro de la Unión Europea en que tenga su residencia.»

10 Respecto a los beneficios fiscales de la inversión que resultan de un convenio celebrado entre el Estado portugués y la entidad interesada, el Estatuto dos Benefícios Fiscais (Ley de Beneficios Fiscales), en su versión vigente en el año 2009 (en lo sucesivo, «EBF»), establecía, en su artículo 41, apartado 5, letra b), lo siguiente:

«5. Podrán concederse los siguientes beneficios fiscales a los promotores de los proyectos de inversión referidos en el apartado anterior:

[...]

b) supresión de la doble imposición económica, en los términos y con las condiciones establecidas en el artículo 46 del CIRC, durante el período contractual, cuando la inversión se realice en forma de constitución o de adquisición de sociedades extranjeras.»

11 El artículo 42 del EBF disponía lo siguiente:

«1. La deducción prevista en el apartado 1 del artículo 46 del CIRC será aplicable a los beneficios distribuidos a entidades residentes por sociedades filiales residentes en países africanos de lengua oficial portuguesa y en Timor Oriental, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) que la entidad destinataria de los beneficios esté sujeta al [impuesto sobre sociedades], sin quedar exenta, y la sociedad filial esté sujeta a un impuesto sobre la renta análogo al [impuesto sobre sociedades], sin quedar exenta;
- b) que la entidad destinataria posea, de forma directa, una participación que represente al menos el 25 % del capital de la sociedad filial durante un período no inferior a dos años;
- c) que los beneficios distribuidos provengan de beneficios de la sociedad filial que se hayan gravado a un tipo no inferior al 10 % y no resulten de actividades generadoras de rendimientos pasivos, fundamentalmente royalties, plusvalías y otros rendimientos relativos a valores mobiliarios, rentas de inmuebles situados fuera del país de residencia de la sociedad, rendimientos de la actividad aseguradora procedentes fundamentalmente de seguros relativos a bienes situados fuera del territorio de residencia de la sociedad o de seguros referentes a personas que no residan en ese territorio y rendimientos de operaciones propias de la actividad bancaria no dirigidas principalmente al mercado de ese territorio.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, el sujeto pasivo del [impuesto sobre sociedades] que posea las participaciones deberá disponer de pruebas de que se cumplen las condiciones de que depende la deducción.»

Convenio Portugal-Túnez

12 El Convenio preventivo de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta celebrado entre la República Portuguesa y la República de Túnez, firmado en Lisboa el 24 de febrero de 1999 (en lo sucesivo, «Convenio Portugal-Túnez»), establece lo siguiente en su artículo 10:

«1. Los dividendos pagados por una sociedad residente en un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante podrán someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, tales dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado pero, si el perceptor de los dividendos es su beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 % del importe bruto de los dividendos. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de común acuerdo la forma en que se aplicarán estos límites. El presente apartado no afecta a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.»

13 A tenor del artículo 22, apartado 1, del Convenio Portugal-Túnez:

«Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rendimientos que, de conformidad con el presente convenio, puedan ser imponibles en el otro Estado contratante, el primer Estado mencionado deducirá del impuesto sobre los rendimientos de ese residente un importe igual al impuesto sobre los rendimientos pagado en ese otro Estado. Sin embargo, el importe de la deducción no puede ser superior a la parte del impuesto sobre los rendimientos calculado antes de la deducción y devengado por los ingresos que puedan tributar en el otro Estado.»

14 El artículo 25 de dicho Convenio trata del intercambio de información y estipula, en particular, que las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información necesaria para aplicar lo dispuesto en el citado Convenio o en la normativa interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos contemplados por ese mismo Convenio, entre los que se encuentra el Impuesto sobre sociedades (en lo sucesivo, «IRC»).

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 SECIL es una sociedad anónima cuya actividad consiste en la producción de cemento, con domicilio social en Portugal y sujeta, en ese Estado miembro, al régimen tributario de los grupos de sociedades.

16 En enero de 2000, SECIL adquirió parte del capital social de la Société des Ciments de Gabès SA (en lo sucesivo, «Ciments de Gabès»), domiciliada en Túnez. En el año 2009, SECIL poseía 52 923 acciones de esa sociedad, equivalentes al 98,72 % del capital social.

17 En mayo de 2002, SECIL adquirió parte del capital social de Ciments de Sibline SAL, sociedad con domicilio en el Líbano. En 2009, SECIL poseía el 51,05 % del capital social de esa sociedad, un 28,64 % directamente y un 22,41 % indirectamente.

18 En el año 2009, SECIL obtuvo dividendos por importe de 6 288 683,39 euros de Ciments de Gabès y por importe de 2 022 478,12 euros de Ciments de Sibline. SECIL declaró estos importes a efectos del IRC del ejercicio 2009. Los dividendos así obtenidos fueron gravados en Portugal, donde no se les aplica ningún mecanismo de supresión o atenuación de la doble imposición económica.

19 El 29 de mayo de 2012, SECIL interpuso un recurso de reposición ante el Director de Finanças de Setúbal (Director de Hacienda de Setúbal, Portugal), que tenía por objeto la autoliquidación del IRC del ejercicio 2009, alegando que el impuesto que había gravado los dividendos distribuidos por Ciments de Gabès y Ciments de Sibline era ilegal, ya que la normativa portuguesa excluía la aplicación de las normas de supresión de la doble imposición económica y vulneraba, por lo tanto, el Acuerdo CE-Túnez y el Acuerdo CE-Líbano, además del Tratado FUE.

20 Este recurso de reposición fue desestimado mediante resolución de 10 de octubre de 2012.

21 SECIL interpuso, ante el Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunal Fiscal de Lisboa, Portugal), un recurso contra esa resolución desestimatoria, en el que alegaba, en esencia, que la negativa a aplicar a los dividendos distribuidos por Ciments de Gabès y Ciments de Sibline el régimen de supresión de la doble imposición internacional económica vigente en Portugal durante el ejercicio fiscal 2009 incumplía el Acuerdo CE-Túnez, el Acuerdo CE-Líbano y los artículos 49 TFUE y 63 TFUE.

22 En estas circunstancias, el Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunal Fiscal de Lisboa) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Constituye el artículo 31 del Acuerdo [CE-Túnez] una norma clara, precisa e incondicional y, como tal, inmediatamente aplicable, de la que deba desprenderse la aplicación al presente caso del derecho de establecimiento?»

2) En caso afirmativo, ¿implica el derecho de establecimiento previsto en dicha disposición las consecuencias que invoca la demandante, en el sentido de que, so pena de su vulneración, supone la aplicación del mecanismo de deducción íntegra previsto en el artículo 46, apartado 1,

del CIRC a los dividendos que percibió la demandante de su filial en Túnez?

3) ¿Constituye el artículo 34 del Acuerdo [CE-Túnez] una norma clara, precisa e incondicional y, como tal, inmediatamente aplicable, de la que deba desprenderse la aplicación al presente caso de la libre circulación de capitales, de modo que haya de considerarse que ésta contempla la inversión efectuada por la demandante?

4) En caso afirmativo, ¿tiene la libre circulación de capitales prevista en dicha disposición las implicaciones que invoca la demandante, de tal modo que impone la aplicación a los dividendos que percibió de su filial en Túnez el mecanismo de deducción íntegra establecido en el artículo 46, apartado 1, del CIRC?

5) ¿Condiciona lo dispuesto en el artículo 89 del Acuerdo [CE-Túnez] la respuesta afirmativa a las cuestiones planteadas anteriormente?

6) ¿Se justifica que se dispense un trato restrictivo a los dividendos distribuidos por [Ciments de Gabès], dado que no existe en el caso de la República de Túnez el marco de cooperación establecido en la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos [(DO 1977, L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94)]?

7) ¿Constituye lo dispuesto en el artículo 31 del Acuerdo [CE-Líbano] en relación con el artículo 33, apartado 2, del mismo Acuerdo, una norma clara, precisa e incondicional y, como tal, inmediatamente aplicable, de la que deba desprenderse la aplicación al presente caso de la libre circulación de capitales?

8) En caso afirmativo, ¿tiene la libre circulación de capitales prevista en dichas disposiciones las implicaciones que invoca la demandante, de tal modo que impone la aplicación a los dividendos que percibió de su filial en el Líbano del mecanismo de deducción íntegra establecido en el artículo 46, apartado 1, del CIRC?

9) ¿Condiciona lo dispuesto en el artículo 85 del Acuerdo [CE-Líbano] la respuesta afirmativa a las cuestiones planteadas anteriormente?

10) ¿Se justifica que se dispense un trato restrictivo a los dividendos distribuidos por [Ciments de Sibline] dado que no existe en el caso de la República Libanesa el marco de cooperación establecido en la [Directiva 77/799]?

11) ¿Resulta aplicable en el presente caso lo dispuesto en el artículo 56 CE (actualmente artículo 63 TFUE) y, en caso de respuesta afirmativa, de la libre circulación de capitales consagrada en dicha disposición resulta la imposición de la aplicación del mecanismo de deducción íntegra previsto en el artículo 46, apartado 1, del CIRC a los dividendos distribuidos en el ejercicio de 2009 por [Ciments de Gabès] y por [Ciments de Sibline] a la demandante o, alternativamente, del mecanismo de deducción parcial previsto en el apartado 8 de la misma disposición?

12) Aun cuando se considere que la libre circulación de capitales es aplicable en el presente caso, ¿la inaplicación a los dividendos de que se trata de los mecanismos de supresión o atenuación de la doble imposición económica previstos en la normativa portuguesa entonces vigente puede verse justificada por la circunstancia de que no existe en el caso de la República de Túnez y la República Libanesa el marco de cooperación establecido en la [Directiva 77/799]?

13) ¿Obsta a la aplicación de la libre circulación de capitales, con las consecuencias que

invoca la demandante, lo dispuesto en la cláusula de *standstill* del artículo 57 CE, apartado 1 (actualmente artículo 64 TFUE)?

14) ¿No debe aplicarse la cláusula de *standstill* del artículo 57 CE, apartado 1 (actualmente artículo 64 TFUE), por haberse introducido entretanto el régimen de los beneficios fiscales a la inversión de naturaleza contractual establecido en el artículo 41, apartado 5, letra b), del EBF y el régimen previsto en el artículo 42 del EBF para los dividendos procedentes de los países africanos de lengua oficial portuguesa y Timor Oriental?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

23 Mediante las cuestiones planteadas, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si las normas del Tratado FUE relativas a la libre circulación de capitales, además de las estipulaciones de los Acuerdos CE-Túnez y CE-Líbano deben interpretarse en el sentido de que se oponen al tratamiento fiscal dispensado en Portugal a los dividendos distribuidos a una sociedad domiciliada en ese Estado miembro por parte de sociedades domiciliadas en países terceros, esto es, respectivamente, la República de Túnez y la República Libanesa.

24 A este respecto, en lo que se refiere a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y Estados terceros, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 63 TFUE, apartado 1, establece una prohibición clara e incondicional y no requiere ninguna medida de aplicación, y que confiere a los particulares derechos que éstos pueden invocar ante los Tribunales (sentencias de 14 de diciembre de 1995, Sanz de Lera y otros, C?163/94, C?165/94 y C?250/94, EU:C:1995:451, apartados 41 y 47, y de 18 de diciembre de 2007, A, C?101/05, EU:C:2007:804, apartado 21). Por lo tanto, este precepto, en relación con los artículos 64 TFUE y 65 TFUE, puede invocarse ante los tribunales nacionales e implicar la inaplicabilidad de las normas nacionales contrarias a dicha disposición, independientemente del tipo de movimientos de capitales de que se trate (sentencia de 18 de diciembre de 2007, A, C?101/05, EU:C:2007:804, apartado 27, y auto de 4 de junio de 2009, KBC Bank y Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C?439/07 y C?499/07, EU:C:2009:339, apartado 66 y jurisprudencia citada).

25 Por consiguiente, procede, en primer lugar, interpretar los artículos 63 TFUE y 65 TFUE, con objeto de determinar, ante todo, si una situación como la debatida en el asunto principal está contemplada por la libre circulación de capitales y si la sociedad beneficiaria de los dividendos de que se trata puede acogerse al artículo 63 TFUE para impugnar el tratamiento fiscal reservado a los dividendos percibidos por ella desde las sociedades domiciliadas en Túnez y el Líbano. En caso de respuesta positiva, será necesario comprobar, a continuación, si el tratamiento reservado a los dividendos pagados a dicha sociedad beneficiaria es una restricción, en el sentido del artículo 63 TFUE, antes de precisar, en caso necesario, si una restricción como esa puede tener alguna justificación.

26 Por lo tanto, deben examinarse en primer lugar las cuestiones undécima y duodécima planteadas por el tribunal remitente.

27 En el supuesto de que los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deban interpretarse en el sentido de que se oponen a un tratamiento fiscal como el que se prevé en Portugal para los dividendos procedentes de Túnez y del Líbano, debería comprobarse, en segundo lugar, si ese Estado miembro puede invocar la excepción establecida en el artículo 64 TFUE, apartado 1, y examinar, por lo tanto, las cuestiones decimotercera y decimocuarta, relativas a la interpretación del artículo 64 TFUE. A este respecto, debe comprobarse, en particular, si la celebración de los Acuerdos CE-Túnez y CE-Líbano por parte de la República Portuguesa ha podido tener repercusiones en la

facultad conferida a dicho Estado miembro por el artículo 64 TFUE, apartado 1.

28 En tercer lugar, si la interpretación del artículo 64 TFUE condujera a declarar que la celebración de los Acuerdos CE-Túnez y CE-Líbano por la República Portuguesa ha podido tener repercusiones en la facultad conferida a dicho Estado miembro por el artículo 64 TFUE, apartado 1, deberían examinarse las cuestiones primera a décima, relativas a la interpretación de las estipulaciones de los Acuerdos CE-Túnez y CE-Líbano, con objeto de determinar si tales estipulaciones pueden invocarse en el asunto principal.

29 En cuarto lugar, deberá responderse a los interrogantes del tribunal remitente, precisando las consecuencias de la interpretación de los artículos 63 TFUE a 65 TFUE y de los Acuerdos CE-Túnez y CE-Líbano respecto al asunto principal.

Sobre la interpretación de los artículos 63 TFUE y 65 TFUE

30 Mediante sus cuestiones undécima y duodécima, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si una situación como la debatida en el asunto principal está contemplada en el artículo 63 TFUE y, en caso afirmativo, si los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional como la controvertida en el asunto principal, con arreglo a la cual una sociedad residente del Estado miembro de que se trata puede deducir de su base imponible los dividendos que recibe de una sociedad domiciliada en el mismo Estado miembro, pero no puede deducir los beneficios distribuidos desde una sociedad domiciliada en un país tercero.

Sobre la aplicabilidad del artículo 63 TFUE

31 Como señala la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el tratamiento fiscal de los dividendos puede estar comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 49 TFUE, relativo a la libertad de establecimiento, y del artículo 63 TFUE, relativo a la libre circulación de capitales. Respecto a la cuestión de si una normativa nacional se inscribe en el ámbito de una u otra de las libertades de circulación, procede tomar en consideración el objeto de la normativa de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, apartados 89 y 90 y jurisprudencia citada, y de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, apartado 25).

32 Está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 49 TFUE, relativo a la libertad de establecimiento, una normativa nacional destinada a aplicarse únicamente a las participaciones que permitan ejercer una influencia efectiva en las decisiones de una sociedad y determinar las actividades de ésta (sentencia de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, apartado 91 y jurisprudencia citada).

33 En cambio, las disposiciones nacionales aplicables a participaciones adquiridas con el único objetivo de realizar una inversión de capital sin intención de influir en la gestión y en el control de la empresa deben examinarse exclusivamente en relación con la libre circulación de capitales (sentencia de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, apartado 92).

34 El Tribunal de Justicia ha declarado que, en un contexto relativo al tratamiento fiscal de dividendos originarios de un país tercero, el examen del objeto de una normativa nacional basta para apreciar si el tratamiento fiscal de dichos dividendos está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación de capitales (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment*

Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, apartado 29 y jurisprudencia citada).

35 Al respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que una normativa nacional relativa al tratamiento fiscal de dividendos, que no sea aplicable exclusivamente a las situaciones en las que la sociedad matriz ejerce una influencia decisiva en la sociedad que reparte los dividendos, debe apreciarse a la luz del artículo 63 TFUE. Por lo tanto, una sociedad establecida en un Estado miembro, con independencia de la magnitud de la participación que posea en la sociedad que reparte dividendos establecida en un tercer país, puede invocar dicha disposición para cuestionar la legalidad de tal normativa (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, apartado 30 y jurisprudencia citada).

36 En el caso de autos, en virtud del artículo 46 del CIRC, las sociedades que tengan su domicilio o su dirección efectiva en territorio portugués disfrutan de una deducción en su base imponible, correspondiente a los dividendos, cuando éstos son distribuidos por sociedades cuyo domicilio o dirección efectiva se encuentran en ese territorio y que, además, están sujetas al impuesto de sociedades, sin quedar exentas.

37 De conformidad con el artículo 46, apartado 1, del CIRC, esa deducción será íntegra cuando la entidad beneficiaria no esté incluida en el régimen de transparencia fiscal previsto en el artículo 6 de ese Código y posea una participación directa de al menos el 10 % del capital social de la sociedad que distribuye los beneficios, o con un valor de al menos 20 000 000 de euros, y dicha participación haya permanecido en su poder de manera ininterrumpida durante el año anterior a la fecha de puesta a disposición de los beneficios o, en el caso de que el período de permanencia sea inferior, siempre que la participación se mantenga durante el tiempo necesario para completar dicho período.

38 Cuando no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 46, apartado 1, del CIRC, referentes a la transparencia fiscal y a la participación en el capital social de la sociedad distribuidora, la sociedad beneficiaria de los dividendos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 46, apartado 8, del CIRC, tiene derecho a una deducción del 50 % de los rendimientos incluidos en el beneficio imponible.

39 Una normativa como esta, que no prevé umbral alguno para las participaciones poseídas en la sociedad distribuidora de los dividendos, en lo que se refiere a la deducción parcial, y que establece un umbral fijado en el 10 % del capital social de la sociedad distribuidora o en un valor de adquisición de la participación de 20 000 000 de euros, con objeto de poder disfrutar de una deducción íntegra, se aplica tanto a los dividendos percibidos por una sociedad residente de acuerdo con una participación que proporciona una influencia efectiva en las decisiones de la sociedad distribuidora de los dividendos y permite condicionar sus actividades como a los dividendos percibidos de acuerdo con una participación que no proporciona tal influencia.

40 Respecto, en particular, a los requisitos para obtener la deducción íntegra, el Tribunal de Justicia ha declarado que un umbral del 10 % permite, efectivamente, excluir del ámbito de aplicación del beneficio fiscal las inversiones realizadas únicamente con el objetivo de realizar una inversión de capital y sin intención de influir en la gestión y en el control de la empresa, pero no supone, por sí mismo que la deducción resulte aplicable únicamente a las participaciones que permiten ejercer una influencia efectiva en las decisiones de una sociedad y determinar las actividades de ésta (sentencia de 11 de septiembre de 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, apartados 34 y 35). En efecto, el Tribunal de Justicia consideró que una participación de tal magnitud no implica necesariamente que el titular de esa participación ejerza una influencia efectiva en las decisiones de la sociedad de la que es accionista (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de octubre de 2013, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, apartado 22,

y de 11 de septiembre de 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, apartado 35).

41 Puesto que la legislación de que se trata en el procedimiento principal no tiene por objeto aplicarse exclusivamente a las situaciones en que la sociedad beneficiaria ejerce una influencia decisiva en la sociedad distribuidora, debe entenderse que una situación como la planteada en dicho procedimiento está regulada por el artículo 63 TFUE, relativo a la libre circulación de capitales.

42 Asimismo procede señalar que, dado que el Tratado no amplía la libertad de establecimiento a terceros países, es necesario evitar que la interpretación del artículo 63 TFUE, apartado 1, por lo que se refiere a las relaciones con terceros países, permita que los operadores económicos que excedan los límites del ámbito territorial de aplicación de la libertad de establecimiento extraigan provecho de ésta (sentencias de 11 de septiembre de 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, apartado 53 y jurisprudencia citada, y de 10 de abril de 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, apartado 31).

43 Pues bien, no concurre este riesgo en una situación como la debatida en el asunto principal, toda vez que la normativa de que se trata no se refiere a los requisitos de acceso al mercado de un país tercero por parte de una sociedad domiciliada en Portugal o al mercado de un Estado miembro por parte de una sociedad de un país tercero, sino que afecta únicamente al tratamiento fiscal de dividendos procedentes de las inversiones realizadas por el beneficiario de éstos en la sociedad distribuidora.

44 Por consiguiente, en una situación como la planteada en el litigio principal, una sociedad domiciliada en Portugal que percibe dividendos de sociedades domiciliadas, respectivamente, en Túnez y el Líbano, puede acogerse al artículo 63 TFUE para impugnar el tratamiento fiscal dispensado a esos dividendos en dicho Estado miembro, tratamiento basado en una normativa que no tiene por objeto aplicarse exclusivamente a las situaciones en que la sociedad beneficiaria ejerce una influencia decisiva en la sociedad distribuidora.

Sobre la existencia de una restricción a la libertad de circulación de capitales

45 De reiterada jurisprudencia resulta que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados miembros (sentencias de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61, apartado 50 y jurisprudencia citada).

46 Respecto a la cuestión de si una legislación nacional como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a los movimientos de capitales, procede señalar, como se ha precisado en los apartados 36 a 38 de esta sentencia, que cuando una sociedad que tiene su domicilio o su dirección efectiva en territorio portugués percibe dividendos distribuidos por una sociedad cuyo domicilio o cuya dirección efectiva se encuentran en el mismo territorio, y cuando la sociedad distribuidora, además, está sujeta al impuesto de sociedades y no exenta de éste, la sociedad beneficiaria de esos dividendos puede deducirlos de su base imponible. Tal deducción puede ser íntegra o parcial, dependiendo de que se cumplan o no los requisitos establecidos en el artículo 46, apartado 1, letras b) y c) del CIRC. Asimismo, en virtud del artículo 46, apartado 11, del CIRC, la deducción contemplada en dicho artículo 46, apartado 1, se reduce al 50 % cuando los rendimientos proceden de beneficios que no han sido efectivamente sujetos a tributación.

47 Por el contrario, las sociedades cuyo domicilio o cuya dirección efectiva se encuentran en

territorio portugués y que perciben dividendos de sociedades cuyo domicilio o cuya dirección efectiva se encuentran en países terceros, como la República de Túnez o la República Libanesa, están sujetas, en lo que se refiere a los dividendos percibidos, al IRC al tipo legal.

48 De esta manera, se evita o atenúa la doble imposición económica de los dividendos percibidos por una sociedad residente cuando la sociedad distribidora de los dividendos se encuentra domiciliada en Portugal, pero no cuando esta segunda sociedad se encuentra domiciliada en un país tercero, como la República de Túnez o la República Libanesa.

49 A este respecto, es patente que el Convenio Portugal-Túnez no puede impedir un tratamiento fiscal desfavorable como ese. En efecto, dicho convenio únicamente pretende atenuar los efectos de la doble imposición respecto a la sociedad residente beneficiaria de los dividendos, a efectos del impuesto sobre los dividendos recaudado en el Estado de residencia de la sociedad distribidora. Dicho convenio no establece un régimen de prevención de la doble imposición económica de los dividendos que se derive, respecto a la sociedad beneficiaria, de la sujeción impositiva de la sociedad distribidora por los beneficios destinados a pagar los dividendos. En cambio, no se ha celebrado convenio alguno para evitar la doble imposición entre la República Portuguesa y la República Libanesa.

50 Esta diferencia de trato puede disuadir a las sociedades domiciliadas en Portugal de invertir sus capitales en sociedades domiciliadas en países terceros, como la República de Túnez o la República Libanesa. En efecto, en la medida en que los rendimientos del capital que tienen su origen en países terceros reciben un tratamiento fiscal menos favorable que los dividendos distribuidos por sociedades domiciliadas en Portugal, las acciones de las sociedades domiciliadas en países terceros resultan menos atractivas para los inversores residentes en Portugal que las de las sociedades cuyo domicilio social se encuentra en dicho Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, apartado 64, y de 10 de febrero de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, C?436/08 y C?437/08, EU:C:2011:61, apartado 80).

51 Una normativa como la cuestionada en el litigio principal, con arreglo a la cual una sociedad domiciliada en un Estado miembro puede practicar la deducción íntegra o parcial de los dividendos de su base imponible cuando éstos son distribuidos por una sociedad domiciliada en ese mismo Estado miembro, pero no puede llevar a cabo tal deducción cuando la sociedad distribidora está domiciliada en un país tercero, constituye una restricción de los movimientos de capitales entre los Estados miembros y terceros países que, en principio, está prohibida por el artículo 63 TFUE.

Sobre la existencia de justificación

52 De acuerdo con el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en el artículo 63 TFUE se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital.

53 Esta disposición debe interpretarse en su sentido estricto, en la medida en que constituye una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales. Así pues, no cabe interpretarla en el sentido de que toda legislación fiscal que distinga entre los contribuyentes en función de su lugar de residencia o del Estado miembro en el que hayan invertido su capital resulte automáticamente compatible con el Tratado. En efecto, la excepción prevista en el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), está limitada, a su vez, por el apartado 3 del mismo artículo, que prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre

circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63 [TFUE]» (sentencia de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, apartados 55 y 56 y jurisprudencia citada).

54 Por consiguiente, procede distinguir entre el trato diferenciado permitido por el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), y las discriminaciones prohibidas por el apartado 3 de este mismo artículo. Pues bien, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, para que una normativa fiscal nacional, como la controvertida en el caso de autos, pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general (véase la sentencia de 10 de mayo de 2012, *Santander Asset Management SGIIC y otros*, C?338/11 a C?347/11, EU:C:2012:286, apartado 23 y jurisprudencia citada).

55 Se desprende de reiterada jurisprudencia que, respecto de una normativa fiscal, como la controvertida en el litigio principal, dirigida a evitar o atenuar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos, la situación de una sociedad accionista que percibe dividendos cuyo origen está en un país tercero es comparable a la de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen nacional, en la medida en que, en ambos casos, los beneficios realizados pueden ser objeto, en principio, de una doble imposición en cadena (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de febrero de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, C?436/08 y C?437/08, EU:C:2011:61, apartado 84 y jurisprudencia citada).

56 Por consiguiente, la justificación de la restricción sólo puede obedecer a razones imperiosas de interés general. En tal caso, es preciso además que la restricción sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (sentencia de 17 de diciembre de 2015, *Timac Agro Deutschland*, C?388/14, EU:C:2015:829, apartado 29 y jurisprudencia citada).

57 A este respecto, los Gobiernos portugués y sueco alegan que tal restricción está justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y prevenir el fraude fiscal. A su entender, las posibilidades de que disponen las autoridades tributarias portuguesas para obtener la información necesaria con objeto de garantizar que se cumplen los requisitos establecidos para disfrutar del beneficio fiscal en cuestión están limitadas, debido a que no existe un marco de cooperación administrativa entre la República Portuguesa, por una parte, y la República de Túnez o la República Libanesa, por otra, que sea equivalente al establecido entre los Estados miembros por la Directiva 77/779, vigente en la fecha de los hechos del caso de autos. La cláusula de intercambio de información que aparece en el Convenio Portugal-Túnez, en su opinión, no es imperativa y no se ha celebrado ningún convenio de este tipo entre la República Portuguesa y la República Libanesa.

58 De acuerdo con la jurisprudencia, constituyen razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción del ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado la lucha contra el fraude fiscal (véase, en particular, la sentencia de 11 de octubre de 2007, *ELISA*, C?451/05, EU:C:2007:594, apartado 81) y la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales (véanse, en particular, las sentencias de 18 de diciembre de 2007, *A*, C?101/05, EU:C:2007:804, apartado 55, y de 5 de julio de 2012, *SIAT*, C?318/10, EU:C:2012:415, apartado 36 y jurisprudencia citada).

59 En cuanto, en primer lugar, a las alegaciones sobre la necesidad de evitar el fraude fiscal, se desprende de la jurisprudencia que una medida nacional que restrinja la libre circulación de capitales puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el único objetivo de eludir el impuesto

normalmente adeudado sobre los beneficios generados por las actividades llevadas a cabo en el territorio nacional (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de noviembre de 2009, Glaxo Wellcome, C?182/08, EU:C:2009:559, apartado 89, y de 3 de octubre de 2013, C?282/12, Itelcar, EU:C:2013:629, apartado 34 y jurisprudencia citada).

60 En este contexto, la mera circunstancia de que la sociedad distribuidora de los dividendos tenga su domicilio en un país tercero no puede fundar una presunción general de fraude fiscal y justificar una medida que vaya en detrimento de una libertad fundamental garantizada por el Tratado (véase, por analogía, la sentencia de 19 de julio de 2012, A, C?48/11, EU:C:2012:485, apartado 32 y jurisprudencia citada).

61 En el caso de autos, la normativa tributaria en cuestión excluye con carácter general la posibilidad de evitar o atenuar la doble imposición económica de los dividendos cuando son distribuidos por sociedades domiciliadas en países terceros, sin tratar de evitar específicamente los comportamientos que consistan en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con objeto de eludir el impuesto normalmente adeudado o de obtener un beneficio fiscal.

62 En estas circunstancias, la restricción a la libre circulación de capitales no puede estar justificada por motivos debidos a la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscales.

63 En segundo lugar, por cuanto se refiere a la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, debe señalarse que los movimientos de capital entre los Estados miembros y los Estados terceros se inscriben en un contexto jurídico distinto del vigente en el seno de la Unión y que el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por la Directiva 77/799, en su versión modificada por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 363, p. 129), vigente en la fecha de los hechos del litigio principal, y por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799 (DO 2011, L 64, p. 1), no existe entre estas y las autoridades de un tercer Estado si éste no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua (sentencia de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C?436/08 y C?437/08, EU:C:2011:61, apartados 65 y 66).

64 Se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, por consiguiente, cuando la normativa de un Estado miembro supedita la concesión de una ventaja fiscal a requisitos cuya observancia sólo puede ser comprobada recabando información de las autoridades competentes de un país tercero, dicho Estado miembro está facultado, en principio, para denegar dicha ventaja si resulta imposible obtener los datos pertinentes del país tercero debido, especialmente, a la inexistencia de una obligación convencional de dicho país de proporcionar tal información (sentencia de 17 de octubre de 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, apartado 63 y jurisprudencia citada).

65 En el caso de autos, se desprende del artículo 46, apartado 1, letra a), del CIRC que, cuando la sociedad distribuidora y la sociedad beneficiaria están domiciliadas en Portugal, la deducción íntegra de los dividendos de la base imponible se concede cuando la sociedad distribuidora está sujeta al impuesto de sociedades o al impuesto contemplado en el artículo 7 del CIRC. En virtud del artículo 46, apartado 8, del CIRC, el requisito relativo a la sujeción al impuesto de la sociedad distribuidora debe cumplirse asimismo para que pueda otorgarse el beneficio de la deducción parcial, cuando no concurren los requisitos exigidos a la sociedad beneficiaria, previstos en el artículo 46, apartado 1, letras b) y c), del CIRC.

66 Por lo tanto, cabe entender que el beneficio de la deducción, íntegra o parcial, establecido,

respectivamente en el apartado 1 y en el apartado 8 del artículo 46 del CIRC, depende del requisito de sujeción de la sociedad distribidora al impuesto, cuyo cumplimiento deben comprobar las autoridades tributarias.

67 A este respecto, el Convenio Portugal-Túnez estipula en particular en su artículo 25, rubricado «Intercambio de información», que las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información necesaria para aplicar lo dispuesto en ese Convenio o en la legislación interna de los Estados contratantes que se refiera a los impuestos contemplados por dicho Convenio, entre los que se encuentra el IRC.

68 Corresponde al tribunal remitente examinar si las obligaciones resultantes del Convenio Portugal-Túnez pueden permitir a las autoridades tributarias portuguesas obtener de la República de Túnez la información que les permita comprobar que se cumple el requisito de sujeción de la sociedad distribidora de los dividendos al impuesto. En caso afirmativo, la restricción derivada de la negativa a conceder la deducción íntegra o parcial, prevista respectivamente en el apartado 1 y en el apartado 8 del artículo 46 del CIRC, no puede estar justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

69 Puesto que, como ha precisado el tribunal remitente, no se ha concluido ningún convenio de asistencia mutua entre la República Portuguesa y la República Libanesa, la negativa a conceder la deducción íntegra o parcial, establecida respectivamente en los apartados 1 y 8 del artículo 46 del CIRC, puede estar justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, si resulta imposible obtener de la República Libanesa los datos que permitan comprobar que se cumple el requisito de sujeción de la empresa distribidora de los dividendos al impuesto.

70 No obstante, también debe señalarse que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 46, apartado 11, del CIRC, la deducción contemplada en el apartado 1 del mismo artículo se reduce al 50 % cuando los rendimientos proceden de beneficios que no han sido efectivamente objeto de imposición, salvo que el beneficiario sea una sociedad de gestión de cuotas de capital social.

71 Corresponde al tribunal remitente, único competente para interpretar el Derecho nacional, determinar si este precepto puede ser aplicado a situaciones en las que no puede comprobarse la sujeción al impuesto en el Estado en que se encuentra domiciliada la sociedad distribidora. En caso afirmativo, la razón imperiosa de interés general basada en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales no puede invocarse para justificar la restricción derivada de la negativa a conceder la deducción parcial, establecida en el artículo 46, apartado 11, del CIRC, cuando se trata de dividendos cuyo origen se encuentra en Túnez y el Líbano.

72 Teniendo en cuenta todas las consideraciones que preceden, debe responderse a las cuestiones undécima y duodécima que los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que:

– Una sociedad domiciliada en Portugal, que percibe dividendos de sociedades domiciliadas, respectivamente, en Túnez y en el Líbano, puede acogerse al artículo 63 TFUE para impugnar el tratamiento fiscal dispensado a esos dividendos en dicho Estado miembro, tratamiento basado en una normativa que no tiene por objeto aplicarse exclusivamente a las situaciones en que la sociedad beneficiaria ejerce una influencia decisiva en la sociedad distribidora.

– Una normativa como la cuestionada en el litigio principal, con arreglo a la cual una sociedad domiciliada en un Estado miembro puede practicar una deducción íntegra o parcial de su base imponible de los dividendos obtenidos cuando éstos son distribuidos por una sociedad domiciliada en el mismo Estado miembro, pero no puede practicar la misma deducción cuando la sociedad

distribuidora está domiciliada en un país tercero, constituye una restricción a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y terceros países que, en principio, está prohibida por el artículo 63 TFUE.

– La negativa a conceder una deducción íntegra o parcial de la base imponible de los dividendos percibidos, de acuerdo con el artículo 46, apartados 1 y 8, del CIRC, puede estar justificada por razones imperiosas de interés general, basadas en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, cuando las autoridades tributarias del Estado miembro en que está domiciliada la sociedad beneficiaria encuentran imposible conseguir la información del tercer país en que está domiciliada la sociedad que reparte esos dividendos, a fin de poder comprobar que se cumple el requisito de sujeción al impuesto de esta segunda sociedad.

– La negativa a conceder una deducción parcial, de acuerdo con el artículo 46, apartado 11, del CIRC, no puede estar justificada por razones imperiosas de interés general basadas en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales cuando ese precepto puede aplicarse a situaciones en que no puede comprobarse la sujeción al impuesto de la sociedad distribuidora en el Estado en que se encuentra domiciliada, extremo que debe determinar el tribunal remitente.

Sobre la interpretación del artículo 64 TFUE

73 Mediante sus cuestiones decimotercera y decimocuarta, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 64 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que la normativa en cuestión en el procedimiento principal, en la medida en que constituye una restricción de los movimientos de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE, está autorizada como una de las restricciones existentes el 31 de diciembre de 1993, a efectos de lo dispuesto en el artículo 64 TFUE, apartado 1.

74 En virtud del artículo 64 TFUE, apartado 1, el artículo 63 TFUE se entenderá sin perjuicio de la aplicación a terceros países de las restricciones que existieran el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho de la Unión en materia de movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales.

75 Si bien el concepto de «inversiones directas» no está definido por el Tratado, lo ha sido al menos en la nomenclatura de movimientos de capitales que aparece en el anexo I de la Directiva 88/361/CEE, del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO 1988, L 178, p. 5). Se desprende de la enumeración de las «inversiones directas» que aparece en la primera rúbrica de dicha nomenclatura y de las notas explicativas que se refieren a ella que este concepto hace referencia a cualquier tipo de inversión efectuada por personas físicas o jurídicas y que sirva para crear o mantener relaciones duraderas y directas entre el proveedor de fondos y la empresa a la que se destinan dichos fondos para el ejercicio de una actividad económica (sentencia de 24 de mayo de 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, apartados 33 y 34 y jurisprudencia citada).

76 En relación con las participaciones en empresas nuevas o existentes constituidas en forma de sociedades por acciones, como confirman las notas explicativas mencionadas en el apartado precedente de esta sentencia, el objetivo de crear o mantener vínculos económicos duraderos presupone que las acciones que posea el accionista le ofrezcan, ya sea en virtud de las disposiciones de la legislación nacional sobre las sociedades por acciones, o de otra forma, la posibilidad de participar de manera efectiva en la gestión o el control de dicha sociedad (sentencia de 24 de mayo de 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, apartado 35 y jurisprudencia citada).

77 De acuerdo con la jurisprudencia, las restricciones a los movimientos de capitales que suponen un establecimiento o inversiones directas en el sentido del artículo 64 TFUE, apartado 1, comprenden no sólo las medidas nacionales que, en su aplicación a movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos, restringen el establecimiento o las inversiones, sino también las que restringen los pagos de dividendos que se derivan de ello (sentencia de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, apartado 103 y jurisprudencia citada).

78 De ello se deduce que una restricción a los movimientos de capitales, tal como un trato fiscal menos favorable de los dividendos de origen extranjero, está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 64 TFUE, apartado 1, en la medida en que se refiera a participaciones que hayan sido tomadas para crear o mantener vínculos económicos duraderos y directos entre el accionista y la sociedad de que se trate y que permitan que el accionista participe de manera efectiva en la gestión o el control de esa sociedad (sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 185, y de 24 de mayo de 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, apartado 37).

79 En el caso de autos, el litigio principal se refiere, por una parte, al tratamiento fiscal de los dividendos repartidos por Ciments de Gabès correspondientes al 98,72 % del capital social de la sociedad distribidora. Ese porcentaje de participación puede dar al accionista la posibilidad de participar efectivamente en la gestión de la sociedad distribidora o en su control y, por lo tanto, puede ser considerado como una inversión directa.

80 Por otra parte, el litigio principal se refiere al tratamiento fiscal de los dividendos distribuidos por Ciments de Sibline, en la que la sociedad beneficiaria posee directamente el 28,64 % del capital social. Ese porcentaje de participación, siempre que lo compruebe el tribunal remitente, también podría dar al accionista la posibilidad de participar efectivamente en la gestión de la sociedad distribidora o en su control y, por lo tanto, podría ser considerado como una inversión directa.

81 Se desprende de la jurisprudencia que el concepto de restricción que existiera el 31 de diciembre de 1993 supone que el marco jurídico en el que se inserte la restricción de que se trate haya formado parte del ordenamiento jurídico del Estado miembro afectado ininterrumpidamente desde esa fecha. En efecto, de no ser así, un Estado miembro podría volver a establecer, en cualquier momento, las restricciones a los movimientos de capitales destinados a Estados terceros o procedentes de ellos que existían en su ordenamiento jurídico el 31 de diciembre de 1993, pero que no se hubieran mantenido (sentencia de 18 de diciembre de 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, apartado 48).

82 Declara asimismo de la jurisprudencia que, si bien corresponde, en principio, al juez nacional determinar el contenido de la legislación vigente en una fecha determinada en un acto del Derecho de la Unión, corresponde al Tribunal de Justicia suministrar los elementos de interpretación del concepto del Derecho de la Unión que sirve de referencia para la aplicación de una cláusula de excepción, establecida en ese Derecho, a una legislación nacional «vigente» en una fecha determinada (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 191, y de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, apartado 47).

83 En este contexto, el tribunal remitente se pregunta, en particular, mediante su decimocuarta cuestión prejudicial, sobre la relevancia de la aprobación, posterior al 31 de diciembre de 1993, del régimen de beneficios fiscales para la inversión de naturaleza contractual, establecido en el

artículo 41, apartado 5, letra b), del EBF; y del régimen de los dividendos procedentes de los países africanos de lengua oficial portuguesa y de Timor Oriental, establecido en el artículo 42 del EBF.

84 Pues bien, en la medida en que la aprobación de esos dos regímenes no modificó el régimen jurídico del tratamiento fiscal de los dividendos procedentes de Túnez y del Líbano, dicha aprobación no impidió que la exclusión de los dividendos abonados por las sociedades establecidas en esos países terceros de la posibilidad de disfrutar de una deducción total o parcial del impuesto siguiera siendo calificada como una restricción vigente (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, A, C?101/05, EU:C:2007:804, apartado 51).

85 No obstante, procede examinar las consecuencias de la celebración de los Acuerdos CE-Túnez y CE-Líbano en las facultades conferidas a la República Portuguesa por el artículo 64 TFUE, apartado 1.

86 A este respecto, cabe señalar que el artículo 64 TFUE, apartado 1, consagra para los Estados miembros la facultad de seguir aplicando en las relaciones con terceros países las restricciones a los movimientos de capitales comprendidas en el ámbito de aplicación material de dicha disposición, aun cuando sean contrarias al principio de la libre circulación de capitales recogido en el artículo 63 TFUE, apartado 1, a condición de que ya existieran el 31 de diciembre de 1993 (sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, apartado 187, y de 24 de mayo de 2007, *Holböck*, C?157/05, EU:C:2007:297, apartado 39).

87 Un Estado miembro renuncia a tal facultad cuando deroga las disposiciones que originaron la restricción correspondiente. En efecto, el artículo 64 TFUE, apartado 1, no se refiere a las disposiciones que, siendo esencialmente idénticas a una normativa que existía el 31 de diciembre de 1993, han vuelto a introducir un obstáculo a la libre circulación de capitales que había dejado de existir a consecuencia de la derogación de la normativa anterior (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, A, C?101/05, EU:C:2007:804, apartado 49).

88 Un Estado miembro renuncia asimismo a tal facultad cuando aprueba disposiciones que modifican la lógica en que se basaba la legislación anterior. A este respecto, se desprende de la jurisprudencia que, al valorar la facultad que tiene un Estado miembro de invocar el artículo 64 TFUE, apartado 1, los aspectos formales del acto que supone una restricción son secundarios respecto a los aspectos sustanciales de dicha restricción. En efecto, cualquier medida nacional aprobada con posterioridad al 31 de diciembre de 1993 no queda automáticamente excluida, por ese único motivo, de la cláusula de excepción establecida en el artículo 64 TFUE, apartado 1. De este modo, una disposición que es esencialmente idéntica a la legislación anterior, o que se limita a reducir o suprimir un obstáculo al ejercicio de los derechos y las libertades comunitarias que figure en la legislación anterior, está cubierta por la excepción. En cambio, está excluida de la excepción una legislación que se basa en una lógica diferente de la del Derecho anterior y establece procedimientos nuevos (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, apartado 192, y de 24 de mayo de 2007, *Holböck*, C?157/05, EU:C:2007:297, apartado 41).

89 Pues bien, en estas circunstancias, cabe entender que un Estado miembro renuncia asimismo a la facultad reconocida en el artículo 64 TFUE, apartado 1, cuando, sin derogación o modificación formal de la normativa vigente, celebra un acuerdo internacional como un acuerdo de asociación que establece, en una cláusula con efecto directo, la liberalización de una de las categorías de capitales contempladas en el citado artículo. Por consiguiente, esta modificación del marco jurídico debe ser equiparada —en cuanto a sus repercusiones en la posibilidad de invocar el artículo 64 TFUE, apartado 1— con la aprobación de una nueva legislación que se base en una

lógica diferente de la del Derecho vigente.

90 En efecto, la liberalización de la circulación de capitales prevista en un acuerdo internacional quedaría desprovista de cualquier efecto útil si, en las situaciones en que ese acuerdo se opone a la normativa de un Estado miembro, éste pudiera seguir aplicando esa normativa en virtud del artículo 64 TFUE, apartado 1.

91 Por lo tanto, procede interpretar los Acuerdos CE-Túnez y CE-Líbano a fin de determinar si establecen, en cláusulas de efecto directo, la liberalización de las inversiones directas realizadas en el caso examinado en el procedimiento principal.

92 Por las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales decimotercera y decimocuarta que el artículo 64 TFUE, apartado 1, debe ser interpretado en el sentido de que:

– En la medida en que la aprobación del régimen de beneficios fiscales para la inversión de naturaleza contractual, establecido en el artículo 41, apartado 5, letra b), del EBF, y del régimen relativo a los dividendos procedentes de los países africanos de lengua oficial portuguesa y de Timor Oriental, establecido en el artículo 42 del EBF, no modificó el marco jurídico relativo al tratamiento de los dividendos procedentes de Túnez y del Líbano, la aprobación de dichos regímenes no ha afectado a la calificación como restricción vigente de la consistente en la exclusión de los dividendos abonados por las sociedades domiciliadas en esos terceros países de la posibilidad de disfrutar de una deducción íntegra o parcial.

– Un Estado miembro renuncia a la facultad establecida en el artículo 64 TFUE, apartado 1, cuando, sin derogación o modificación formal de la normativa vigente, celebra un acuerdo internacional como un acuerdo de asociación que establece, en una cláusula de efecto directo, la liberalización de una de las categorías de capitales contempladas en dicho artículo 64 TFUE, apartado 1. Por consiguiente, este tipo de modificación del marco jurídico debe equipararse, en cuanto a sus repercusiones en la posibilidad de invocar el artículo 64 TFUE, apartado 1, con la aprobación de una nueva legislación basada en una lógica diferente de la del Derecho vigente.

Sobre la interpretación de los acuerdos CE-Túnez y CE-Líbano

93 Mediante sus cuestiones primera a décima, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si las estipulaciones de los acuerdos CE-Túnez y CE-Líbano deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como la cuestionada en el litigio principal, con arreglo a la cual una sociedad domiciliada en Portugal puede deducir de su base imponible los dividendos pagados por una sociedad domiciliada en el mismo Estado miembro, pero no puede deducir los dividendos distribuidos por una sociedad domiciliada en Túnez o en el Líbano.

94 Con carácter preliminar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, un tratado internacional ha de interpretarse no sólo en función de los términos en que está redactado, sino también a la luz de sus objetivos. El artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969 (Recopilación de Tratados de las Naciones Unidas, vol. 1155, p. 331), precisa, a este respecto, que un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin (véase, en este sentido, en particular, la sentencia de 25 de febrero de 2010, Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, apartados 42 y 43 y jurisprudencia citada).

95 En lo que se refiere a la cuestión del efecto directo de las disposiciones de un acuerdo en el ordenamiento jurídico de las partes, el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando esta cuestión no se reguló en dicho acuerdo, corresponde dirimirla al Tribunal de Justicia, al igual que

cualquier otra cuestión de interpretación referida a la aplicación de acuerdos en la Unión (sentencia de 14 de diciembre de 2006, Gattoussi, C?97/05, EU:C:2006:780, apartado 24 y jurisprudencia citada). Este es el caso tanto del Acuerdo CE-Túnez como del Acuerdo CE-Líbano.

96 Según reiterada jurisprudencia, una disposición de un acuerdo celebrado por la Unión con terceros países debe considerarse directamente aplicable cuando, a la vista de su tenor, de su objeto, así como por la naturaleza del acuerdo, contiene una obligación clara y precisa, que en su ejecución o en sus efectos, no se subordina a la adopción de acto ulterior alguno (véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 27 de septiembre de 2001, Gloszczuk, C?63/99, EU:C:2001:488, apartado 30; de 8 de mayo de 2003, Wählergruppe Gemeinsam, C?171/01, EU:C:2003:260, apartado 54; de 12 de abril de 2005, Simutenkov, C?265/03, EU:C:2005:213, apartado 21, y de 14 de diciembre de 2006, Gattoussi, C?97/05, EU:C:2006:780, apartado 25).

Sobre el Acuerdo CE-Túnez

– Sobre las disposiciones pertinentes (cuestiones primera y tercera)

97 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y tercera, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 31 y 34 del Acuerdo CE-Túnez tienen efecto directo y si, en caso afirmativo, la situación debatida en el litigio principal está regulada por dichas estipulaciones.

98 En la medida en que, como se ha expresado en el apartado 91 de esta sentencia, la interpretación del Acuerdo CE-Túnez debería permitir determinar si dicho Acuerdo establece, en disposiciones con efecto directo, una liberalización de las inversiones realizadas en el caso examinado en el procedimiento principal, no procede responder a la primera cuestión del tribunal remitente referente al artículo 31 del citado Acuerdo, que contempla el derecho de establecimiento y los servicios.

99 Respecto al artículo 34 del Acuerdo CE-Túnez, procede señalar que dicho artículo establece en términos claros, precisos e incondicionales, en su apartado 1, la obligación de la Comunidad y de la República de Túnez de garantizar, en lo que se refiere a las transacciones clasificadas en la balanza de pagos y a partir de la entrada en vigor de dicho Acuerdo, la libre circulación de capitales en relación con las inversiones directas en Túnez, efectuadas en sociedades constituidas de conformidad con la legislación vigente, y la liquidación y repatriación de los rendimientos de esas inversiones y de cualquier beneficio que produzcan.

100 Dicha estipulación impone una obligación de resultado precisa, que puede ser invocada por un justiciable ante un órgano jurisdiccional nacional para pedirle que no aplique las disposiciones que han obstaculizado la libre circulación de capitales o que aplique al respecto la normativa cuya falta de aplicación ha originado este obstáculo a la libre circulación de capitales, sin que se requiera a tal fin la adopción de medidas de aplicación complementarias (véanse, por analogía, las sentencias de 27 de septiembre de 2001, Kondova, C?235/99, EU:C:2001:489, apartado 34, y de 27 de septiembre de 2001, Barkoci y Malik, C?257/99, EU:C:2001:491, apartado 34).

101 La observación de que el principio de libre circulación de capitales en relación con las inversiones directas en Túnez, establecido en el artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez, puede regular directamente la situación de los particulares no queda desvirtuada por lo dispuesto en el apartado 34, apartado 2, de dicho Acuerdo.

102 En efecto, el artículo 34, apartado 2, del citado Acuerdo, según el cual las partes se consultarán con objeto de facilitar la circulación de capitales entre la Comunidad y la República de Túnez, y de liberalizarla completamente cuando concurren los requisitos necesarios, debe interpretarse en el sentido de que se refiere a una liberalización posterior de los movimientos de

capitales no mencionados en el artículo 34, apartado 1, del citado Acuerdo.

103 Además, tal señalamiento del efecto directo del artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez no es contradicho por el objeto y la finalidad de ese Acuerdo. En efecto, debe ponerse de relieve que dicho Acuerdo establece, con arreglo a su artículo 1, apartado 1, una asociación entre la Comunidad y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Túnez, por otra parte. Como se desprende de su artículo 1, apartado 2, puesto que el objetivo del Acuerdo CE-Túnez es fijar las condiciones de liberalización progresiva de los capitales, ello reafirma la interpretación de que, por una parte, los movimientos de capitales mencionados en el artículo 34, apartado 1, de ese Acuerdo disfrutaban de una liberalización a partir de la entrada en vigor de dicho Acuerdo y de que, por otra parte, los demás movimientos de capitales se liberalizarán progresivamente, de conformidad con el artículo 34, apartado 2, de dicho Acuerdo.

104 En estas circunstancias, cabe entender que el artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez tiene efecto directo y puede ser invocado por un particular ante un órgano jurisdiccional.

105 Procede, por consiguiente, comprobar si una situación como la del litigio principal está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez.

106 A este respecto, debe señalarse que, a tenor del artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez, este precepto se refiere a las transacciones clasificadas en la balanza de pagos y tiene por objeto las inversiones directas en Túnez, efectuadas en sociedades constituidas de conformidad con la legislación en vigor, y la liquidación o repatriación de estas inversiones y de los beneficios que hayan generado.

107 Pues bien, la percepción por una sociedad domiciliada en Portugal de dividendos de una sociedad domiciliada en Túnez, debido a la tenencia de una participación que representa el 98,72 % del capital social de la sociedad distribidora, está comprendido en el ámbito de aplicación de dicha cláusula. En efecto, como se ha indicado en el apartado 79 de la presente sentencia, tal participación puede ser considerada como una inversión directa y la obtención de dividendos derivada de esa participación se incluye en el concepto de «repatriación de los beneficios» resultantes.

108 Por consiguiente, debe entenderse que una situación como la debatida en el procedimiento principal está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez.

109 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez debe interpretarse en el sentido de que tiene efecto directo y puede ser invocado en una situación como la debatida en el litigio principal, en la que una sociedad domiciliada en Portugal percibe dividendos de una sociedad domiciliada en Túnez debido a la inversión directa que aquella realizó en la sociedad distribidora, con objeto de oponerse al tratamiento fiscal reservado a esos dividendos en Portugal.

110 Habida cuenta de las consideraciones expuestas en el apartado 98 de esta sentencia, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial.

– Sobre el alcance del artículo 34, apartado 1, del acuerdo CE-Túnez (cuestiones cuarta a sexta)

111 Mediante sus cuestiones prejudiciales cuarta a sexta, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez, en relación con el artículo 89 del mismo Acuerdo, debe ser interpretado en el

sentido de que se opone a una normativa, como la controvertida en el litigio principal, de acuerdo con la cual una sociedad domiciliada en un Estado miembro puede practicar una deducción íntegra o parcial en su base imponible de los dividendos obtenidos cuando son distribuidos por una sociedad domiciliada en ese mismo Estado miembro, pero no puede practicar dicha deducción cuando la sociedad distribuidora está domiciliada en Túnez.

112 Como se ha declarado en el apartado 48 de esta sentencia, en virtud de la normativa controvertida en el litigio principal, la doble imposición económica de los dividendos obtenidos por una sociedad residente se evita o atenúa cuando la sociedad distribuidora de esos dividendos está domiciliada en Portugal, pero no ocurre así cuando la sociedad distribuidora de los dividendos está domiciliada en Túnez.

113 Esta diferencia de trato puede disuadir a las sociedades domiciliadas en Portugal de realizar inversiones directas en sociedades domiciliadas en Túnez. En efecto, en la medida en que los rendimientos de capital que tienen su origen en ese tercer país están sujetos a un tratamiento fiscal menos favorable que el reservado a los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en Portugal, las acciones de las sociedades domiciliadas en Túnez son menos atractivas para los inversores residentes en Portugal que las de las sociedades cuyo domicilio social se encuentra en el citado Estado miembro (véanse, por analogía, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 64, y de 10 de febrero de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61, apartado 80).

114 Ese tratamiento desfavorable, por lo tanto, constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio —en lo que se refiere a las inversiones directas y, en particular, a la repatriación de los rendimientos de esas inversiones—, por el artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez.

115 También debe comprobarse si, como pregunta, en esencia, el tribunal remitente mediante su quinta cuestión prejudicial, los efectos del artículo 34, apartado 1, del Acuerdo se encuentran limitados, en una situación como la del litigio principal, por lo dispuesto en su artículo 89.

116 En primer lugar, respecto al artículo 89, primer guion, del Acuerdo CE-Túnez, que establece que ninguna disposición de ese Acuerdo tendrá por efecto ampliar los beneficios concedidos por una Parte en el ámbito fiscal en todo acuerdo o instrumento internacional por el que esté vinculada esta Parte, basta con señalar que la prohibición de la restricción comprobada en los apartados anteriores de la presente sentencia se deriva del propio Acuerdo CE-Túnez y no procede de la ampliación de los beneficios previstos por otro acuerdo o instrumento internacional. Además, como ha señalado el Abogado General en el punto 87 de sus conclusiones, SECIL no pretende conseguir un beneficio concedido por la República Portuguesa en virtud de otro acuerdo o instrumento internacional.

117 Asimismo, en lo que se refiere al artículo 89, segundo guion, del Acuerdo CE-Túnez, que dispone que el Acuerdo no tendrá por efecto impedir que una Parte adopte o aplique cualquier medida destinada a evitar el fraude o la evasión fiscal, procede considerar que, a fin de que el artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez pueda mantener su efecto útil, el artículo 89, segundo guion, de dicho Acuerdo debe interpretarse en el sentido de que las medidas comprendidas en el ámbito de aplicación de este precepto son aquellas específicamente destinadas a evitar el fraude o la evasión fiscal.

118 Pues bien, como se ha precisado en el apartado 61 de esta sentencia, la normativa tributaria de que se trata en el litigio principal excluye con carácter general la posibilidad de conseguir un beneficio fiscal que consista en evitar o atenuar la doble imposición económica de

los dividendos cuando son distribuidos por sociedades domiciliadas, concretamente, en Túnez, sin tratar de evitar específicamente comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con objeto de eludir el impuesto normalmente adeudado o de conseguir un beneficio fiscal.

119 En la medida en que, siempre que se compruebe por el tribunal remitente, la normativa de que se trata en el procedimiento principal no esté comprendida entre las medidas destinadas a evitar el fraude o la evasión fiscal, la situación debatida en dicho procedimiento no estará incluida en el supuesto contemplado en el artículo 89, segundo guion, del Acuerdo CE-Túnez.

120 Por último, el artículo 89, tercer guion, del Acuerdo CE-Túnez establece que este acuerdo no tiene por efecto obstaculizar el derecho de una Parte a aplicar las disposiciones pertinentes de su legislación fiscal a los contribuyentes que no se encuentren en una situación idéntica respecto a su lugar de residencia. Pues bien, a este respecto, basta con señalar que la normativa en cuestión en el procedimiento principal no distingue por razón de la residencia del contribuyente, es decir, la sociedad beneficiaria de los dividendos, sino por razón del lugar en que esté domiciliada la sociedad que los distribuye y, por lo tanto, del lugar en que se invierte el capital del contribuyente. Por consiguiente, la situación debatida en el procedimiento principal tampoco está incluida en el supuesto contemplado en el artículo 89, tercer guion, del Acuerdo CE-Túnez.

121 Por lo tanto, debe responderse a la quinta cuestión prejudicial que los efectos del artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez no están limitados, en una situación como la debatida en el litigio principal, por lo dispuesto en su artículo 89.

122 Mediante su sexta cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el tratamiento restrictivo reservado a los dividendos de que se trata puede al menos estar justificado por la necesidad de mantener la eficacia de los controles fiscales, en particular, debido a que entre la República Portuguesa y la República de Túnez no existe un marco de cooperación administrativa equivalente al establecido entre los Estados miembros por la Directiva 77/799, vigente en la fecha de los hechos de que se trata en el procedimiento principal.

123 Con objeto de decidir si una razón imperiosa de interés general debida a la necesidad de mantener la eficacia de los controles fiscales puede justificar una restricción a la libre circulación de capitales, garantizada en el artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez, éste debe analizarse a la luz de su finalidad y de su contexto, de conformidad con la jurisprudencia recordada en el apartado 94 de esta sentencia.

124 En virtud de su artículo 1, el Acuerdo CE-Túnez, al crear una asociación entre la Comunidad y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Túnez, por otra, tiene por finalidad, en particular, fortalecer las relaciones entre las partes, establecer las condiciones de la liberalización progresiva de los intercambios de bienes, servicios y capitales, además de desarrollar los intercambios y asegurar el desarrollo de unas relaciones económicas y sociales equilibradas entre las partes.

125 Este Acuerdo no pretende crear un mercado interior, equiparable al establecido por el Tratado FUE, ni la consecución, como en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), de la manera más completa posible, de la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, de modo que el mercado interior conseguido en el territorio de la Unión Europea se amplíe a los Estados partes en este Acuerdo (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de septiembre de 2003, Ospelt y Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, apartado 29).

126 Pues bien, en la medida en que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles

fiscales se admite como razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción a las libertades garantizadas por el Tratado FUE y el Acuerdo EEE, tal justificación debe, *a fortiori*, admitirse en lo que se refiere al Acuerdo CE-Túnez.

127 En efecto, como ha señalado el Abogado General en el punto 125 de sus conclusiones, parece excluido, habida cuenta de la finalidad y el contexto del Acuerdo CE-Túnez, que las partes en dicho Acuerdo hayan querido conceder una libertad total a los movimientos de capitales entre la Unión y Túnez, cuando cabe imponer algunas restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros o entre los Estados miembros de la Unión y los otros Estados Parte en el Acuerdo EEE.

128 En estas condiciones, el análisis efectuado en los apartados 63 a 68, y 70 y 71, de la presente sentencia es trasladable al análisis efectuado al apreciar la justificación de la restricción al artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez, puesto que en este Acuerdo no se estableció la obligación de la República de Túnez de proporcionar información a las autoridades portuguesas.

129 Por lo tanto, debe interpretarse el artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez en el sentido de que:

- Una normativa como la controvertida en el litigio principal, con arreglo a la cual una sociedad domiciliada en un Estado miembro puede practicar la deducción íntegra o parcial en su base imponible de los dividendos obtenidos, cuando son distribuidos por una sociedad domiciliada en el mismo Estado miembro, pero no puede practicar tal deducción cuando la sociedad distribuidora está domiciliada en Túnez, constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, en lo referido a las inversiones directas y, en particular, a la repatriación de los rendimientos de esas inversiones, por el artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez.
- Los efectos de dicho precepto no están limitados, en una situación como la debatida en el litigio principal, por lo dispuesto en el artículo 89 del Acuerdo CE-Túnez.
- La negativa a conceder, con arreglo al artículo 46, apartados 1 y 8, del CIRC, la deducción íntegra o parcial de los dividendos obtenidos de la base de imposición de la sociedad beneficiaria puede estar justificada por razones imperiosas de interés general basadas en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, cuando resulta imposible, para las autoridades tributarias del Estado miembro en que está domiciliada la sociedad beneficiaria, conseguir de la República de Túnez, Estado en el que está domiciliada la sociedad distribuidora de dichos dividendos, la información que permita comprobar que se cumple el requisito de sujeción al impuesto de la sociedad distribuidora de dichos dividendos.
- La negativa a conceder dicha deducción parcial, con arreglo al artículo 46, apartado 11, del CIRC, no puede justificarse por razones imperiosas de interés general basadas en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, cuando este precepto puede aplicarse a situaciones en las que no puede comprobarse la sujeción al impuesto de la sociedad distribuidora en Túnez, Estado en que se encuentra domiciliada esta sociedad, extremo que corresponde determinar al tribunal remitente.

Sobre el acuerdo CE-Líbano

- Sobre el efecto directo del artículo 31 del acuerdo CE-Líbano (cuestión séptima)

130 Mediante su séptima cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 31 del Acuerdo CE-Líbano tiene efecto directo y, habida cuenta de lo establecido en el

artículo 33 de dicho Acuerdo, puede invocarse en el procedimiento principal.

131 A este respecto, procede señalar que, al estipular que, con arreglo a lo dispuesto en el Acuerdo CE-Líbano, y sin perjuicio de lo establecido en los artículos 33 y 34 de dicho Acuerdo, no habrá entre la Comunidad y la República Libanesa restricción alguna a la circulación de capitales ni tampoco discriminación alguna basada en la nacionalidad o el lugar de residencia de sus nacionales, o en el lugar en que se inviertan estos capitales, el artículo 31 de ese acuerdo consagra, en términos claros e incondicionales, una obligación de resultado precisa, que puede ser invocada por un justiciable ante un órgano jurisdiccional nacional para pedirle que no aplique las disposiciones restrictivas o discriminatorias o que se le aplique la normativa cuya falta de aplicación provoca la restricción o discriminación, sin que se exija a tal fin la adopción de medidas de aplicación complementarias (véanse, por analogía, las sentencias de 27 de noviembre de 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, apartado 34, y de 27 de septiembre 2001, Barkoci y Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, apartado 34).

132 El alcance de la obligación derivada del artículo 31 del Acuerdo CE-Líbano está, ciertamente, limitado por la cláusula de salvaguardia establecida en el artículo 33, apartado 1, de dicho Acuerdo. No obstante, tal excepción no puede obstaculizar que el citado artículo 31 confiera a los particulares derechos que éstos puedan invocar ante los tribunales (véase, por analogía, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, apartado 26).

133 La observación de que el artículo 31 del Acuerdo CE-Líbano tiene efecto directo no está desmentida por el objeto y la finalidad de dicho Acuerdo. En efecto, debe ponerse de relieve que el Acuerdo CE-Líbano, con arreglo a su artículo 1, apartado 1, crea una asociación entre la Comunidad y sus Estados miembros, por una parte, y la República Libanesa, por otra. El objetivo de este Acuerdo, que pretende entre otras cosas, como se desprende de su artículo 1, apartado 2, establecer las condiciones para la liberalización progresiva del comercio de capitales, refuerza la interpretación de que los movimientos de capitales no comprendidos en el ámbito de aplicación de la cláusula de salvaguardia establecida en su artículo 33, apartado 1, disfrutan de un régimen de liberalización desde la fecha de entrada en vigor del Acuerdo.

134 En cuanto a la posibilidad de invocar el artículo 31 del Acuerdo CE-Líbano en una situación como la debatida en el litigio principal, procede señalar, en efecto, que de acuerdo con el artículo 33, apartado 1, de dicho Acuerdo, su artículo 31 no obstaculiza la aplicación de las restricciones que existan entre la Comunidad y la República Libanesa en la fecha de entrada en vigor del Acuerdo en lo que se refiere a los movimientos de capitales entre ellas que supongan inversiones directas, incluidos la inversión en bienes inmuebles, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la cotización de valores en los mercados financieros.

135 No obstante, el alcance de la cláusula de salvaguardia establecida en el artículo 33, apartado 1, del Acuerdo CE-Líbano está limitado por el artículo 33, apartado 2, del mismo Acuerdo, precepto que establece que no se verá afectada la transferencia al extranjero de las inversiones realizadas en el Líbano por residentes comunitarios o en la Comunidad por residentes libaneses, ni la transferencia de los beneficios generados por esas inversiones.

136 En la medida en que la situación de que se trata en el litigio principal afecta al tratamiento fiscal de los dividendos procedentes de inversiones directas realizadas en el Líbano por una persona jurídica domiciliada en Portugal, esta situación está comprendida en el supuesto contemplado en el artículo 33, apartado 2, del Acuerdo CE-Líbano. Por consiguiente, el artículo 33, apartado 1, de dicho Acuerdo no se opone a que se invoque en el caso de autos el artículo 31 del Acuerdo.

137 Por las anteriores consideraciones, procede responder a la séptima cuestión prejudicial que

el artículo 31 del Acuerdo CE-Líbano debe interpretarse en el sentido de que:

- Tiene efecto directo.
- Una situación como la debatida en el litigio principal, que afecta al tratamiento fiscal de los dividendos procedentes de inversiones directas realizadas en el Líbano por una persona jurídica domiciliada en Portugal, está comprendida en el supuesto contemplado en el artículo 33, apartado 2, de dicho Acuerdo. Por consiguiente, el artículo 33, apartado 1, del citado Acuerdo no se opone a que se invoque en el caso de autos el artículo 31 del Acuerdo.
- Sobre el alcance del artículo 31 del acuerdo CE-Líbano (cuestiones octava a décima)

138 Mediante sus cuestiones prejudiciales octava a décima, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 31 del Acuerdo CE-Líbano, en relación con su artículo 85, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa, como la controvertida en el procedimiento principal, con arreglo a la cual una sociedad domiciliada en un Estado miembro puede practicar una deducción íntegra o parcial en su base imponible de los dividendos obtenidos por ella cuando son distribuidos por una sociedad domiciliada en el mismo Estado miembro, pero no puede practicar tal deducción cuando la sociedad distribuidora está domiciliada en el Líbano.

139 Como se ha indicado en el apartado 48 de esta sentencia, de acuerdo con la normativa de que se trata en el procedimiento principal, se evita o atenúa la doble imposición económica de los dividendos obtenidos por una sociedad domiciliada en el país cuando la sociedad distribuidora de esos dividendos se encuentra domiciliada en Portugal, mientras que no ocurre así cuando la sociedad distribuidora de dichos dividendos está domiciliada en el Líbano.

140 Esta diferencia de trato por razón de lugar en que se invierten los capitales puede disuadir a las sociedades residentes en Portugal de invertir capitales en sociedades establecidas en el Líbano. En efecto, en la medida en que los rendimientos de capital procedentes de ese país tercero están sujetos a un tratamiento fiscal menos favorable que el reservado a los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en Portugal, las acciones de las sociedades establecidas en el Líbano son menos atractivas para los inversores residentes en Portugal que las acciones de sociedades cuyo domicilio social se encuentre en dicho Estado miembro (véanse, por analogía, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 64, y de 10 de febrero de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61, apartado 80).

141 Cabe recordar que, según reiterada jurisprudencia, respecto de una norma fiscal como la controvertida en el litigio principal, dirigida a prevenir o atenuar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos, la situación de una sociedad accionista que percibe dividendos procedentes de un país tercero es comparable a la de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen nacional en la medida en que, en ambos casos, los beneficios realizados pueden ser objeto, en principio, de una doble imposición en cadena (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 62, y de 10 de febrero de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61, apartado 84).

142 Por consiguiente, el artículo 31 del Acuerdo CE-Líbano prohíbe, en principio, ese tipo de tratamiento desfavorable.

143 También ha de comprobarse si, como pregunta, en esencia, el tribunal remitente mediante su novena cuestión prejudicial, los efectos del artículo 31 de este Acuerdo están limitados, en una

situación como la del litigio principal, por lo dispuesto en el artículo 85 de dicho Acuerdo.

144 En primer lugar, respecto al artículo 85, letra a), del Acuerdo CE-Líbano, con arreglo al cual, por lo que se refiere a los impuestos directos, ninguna disposición del citado Acuerdo tendrá el efecto de ampliar las ventajas fiscales concedidas por una Parte en cualquier acuerdo o convenio internacional por el que dicha Parte esté vinculada, basta con señalar que la prohibición de la restricción señalada en los apartados anteriores de esta sentencia se desprende del propio Acuerdo CE-Líbano y no procede de la ampliación de las ventajas establecidas por otro acuerdo o convenio internacional. Asimismo, como ha señalado el Abogado General en el punto 87 de sus conclusiones, SECIL no pretende conseguir una ventaja concedida por la República Portuguesa en otro acuerdo o convenio internacional.

145 Además, en lo que se refiere al artículo 85), letra b), del Acuerdo CE-Líbano, con arreglo al cual este Acuerdo no tendrá el efecto de impedir que una Parte adopte o aplique cualquier medida destinada a evitar el fraude o la evasión fiscal, cabe entender que, con objeto de que el artículo 31 del Acuerdo pueda mantener su efecto útil, el artículo 85, letra b), del mismo Acuerdo debe interpretarse en el sentido de que las medidas comprendidas en el ámbito de aplicación de este precepto son las destinadas específicamente a evitar el fraude o la evasión fiscal.

146 Pues bien, como se ha precisado en el apartado 61 de la presente sentencia, la normativa tributaria controvertida en el litigio principal excluye con carácter general la posibilidad de conseguir una ventaja fiscal, consistente en evitar o atenuar la doble imposición económica de los dividendos, cuando éstos son distribuidos por sociedades domiciliadas, en particular, en el Líbano, sin intentar evitar específicamente los comportamientos que consistan en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con objeto de eludir el impuesto normalmente adeudado o de obtener un beneficio fiscal.

147 En la medida en que, siempre que lo compruebe el tribunal remitente, la normativa controvertida en el litigio principal no forma parte de las medidas destinadas a evitar el fraude o la evasión fiscal, la situación debatida en el litigio principal no está comprendida en el supuesto contemplado en el artículo 85, letra b), del Acuerdo CE-Líbano.

148 Por último, el artículo 85, letra c), del Acuerdo CE-Líbano establece que este Acuerdo no tiene el efecto de obstaculizar el derecho de una Parte a aplicar las disposiciones pertinentes de su legislación fiscal a los contribuyentes que no se encuentren en una situación idéntica, en especial por lo que se refiere a su lugar de residencia. Sin embargo, como ya se ha señalado en el apartado 120 de esta sentencia, la normativa controvertida en el procedimiento principal no establece distinción alguna por razón del domicilio social del contribuyente, en este caso, la sociedad beneficiaria de los dividendos.

149 Por otra parte, debe reconocerse, ciertamente, que al utilizarse los términos «en especial» en el artículo 85, letra c), del Acuerdo CE-Líbano, pueden estar contempladas por este precepto distinciones basadas en otros factores, en particular, el lugar donde se inviertan los capitales del contribuyente. No obstante, este precepto debe interpretarse en relación con el artículo 31 del Acuerdo CE-Líbano, que prohíbe cualquier discriminación basada, concretamente, en el lugar en que se inviertan los capitales. Por lo tanto, debe distinguirse entre las diferencias de trato permitidas en virtud del artículo 85, letra c), del Acuerdo CE-Líbano y las discriminaciones no comprendidas en dicho artículo 85, letra c), y que están prohibidas en virtud del artículo 31 del Acuerdo.

150 Sin embargo, se ha precisado en el apartado 55 de esta sentencia que, respecto de una norma fiscal como la controvertida en el litigio principal, dirigida a prevenir o atenuar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos, la situación de una sociedad accionista que

percibe dividendos cuyo origen está en un país tercero es comparable a la de una sociedad accionista que percibe dividendos de origen nacional en la medida en que, en ambos casos, los beneficios realizados pueden ser objeto, en principio, de una doble imposición en cadena.

151 Por consiguiente, la situación de que se trata en el procedimiento principal tampoco está incluida en el supuesto contemplado en el artículo 85, letra c), del Acuerdo CE-Líbano.

152 Por lo tanto, debe responderse a la novena cuestión prejudicial que los efectos del artículo 31 del Acuerdo CE-Líbano no están limitados, en una situación como la debatida en el procedimiento principal, por lo dispuesto en el artículo 85 del mismo Acuerdo.

153 Mediante su décima cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el tratamiento restrictivo reservado a los dividendos en cuestión puede estar justificado, no obstante, por la necesidad de mantener la eficacia de los controles fiscales, debido, en particular, a que entre la República Portuguesa y la República Libanesa no existe un marco de cooperación administrativa equivalente al establecido entre los Estados miembros por la Directiva 77/799, vigente en la fecha de los hechos del litigio principal.

154 A este respecto, procede señalar que las consideraciones expresadas en los apartados 123 a 127 de esta sentencia pueden trasladarse al análisis del Acuerdo CE-Líbano, el cual, como se desprende de su artículo 1, promueve objetivos análogos a los del Acuerdo CE-Túnez.

155 Puesto que, por lo demás, el Acuerdo CE-Líbano no estableció la obligación de la República Libanesa de proporcionar información a las autoridades portuguesas, las consideraciones expresadas en los apartados 69 a 71 de esta sentencia pueden trasladarse a la apreciación de la justificación de la restricción al artículo 31 del Acuerdo CE-Líbano.

156 Por lo tanto, procede declarar que el artículo 31 del Acuerdo CE-Líbano debe interpretarse en el sentido de que:

– Una normativa como la controvertida en el litigio principal, con arreglo a la cual una sociedad domiciliada en un Estado miembro puede practicar una deducción íntegra o parcial de su base imponible integrada por los dividendos obtenidos, cuando éstos son distribuidos por una sociedad domiciliada en el mismo Estado miembro, pero no puede practicar la misma deducción cuando la sociedad distribuidora está domiciliada en el Líbano, constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 31 de dicho Acuerdo.

– En una situación como la debatida en el litigio principal, los efectos de este precepto no están limitados por lo dispuesto en el artículo 85 de dicho Acuerdo.

– La negativa a conceder, de acuerdo con el artículo 46, apartados 1 y 8, del CIRC, una deducción íntegra o parcial, de los dividendos percibidos, en la base imponible de la sociedad beneficiaria puede estar justificada por razones imperiosas de interés general basadas en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, cuando resulta imposible para las autoridades tributarias del Estado miembro en que está domiciliada la sociedad beneficiaria obtener información de la República Libanesa —Estado en el que se encuentra domiciliada la sociedad distribuidora de dichos dividendos— que permita comprobar que se cumple el requisito de sujeción al impuesto de la sociedad distribuidora de los citados dividendos.

– La negativa a conceder esa deducción parcial, de acuerdo con el artículo 46, apartado 11, del CIRC, no puede estar justificada por razones imperiosas de interés general basadas en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, cuando ese precepto puede aplicarse a situaciones en que no puede comprobarse la sujeción al impuesto de la sociedad distribuidora

en el Líbano —Estado en el que se encuentra domiciliada dicha sociedad—, extremo que debe determinar el tribunal remitente.

Sobre las consecuencias de la interpretación de los artículos 63 TFUE a 65 TFUE y de los acuerdos CE-Túnez y CE-Líbano en el asunto principal

157 Se desprende de la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales undécima y duodécima que la negativa a conceder, de acuerdo con el artículo 46, apartados 1 y 8, del CIRC, una deducción íntegra o parcial de los dividendos percibidos de la base imponible de la sociedad beneficiaria puede estar justificada por razones imperiosas de interés general basadas en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, cuando resulta imposible, para las autoridades tributarias del Estado miembro en que está domiciliada la sociedad beneficiaria, conseguir información del tercer país en el que está domiciliada la sociedad distribuidora de los dividendos que permita comprobar que se cumple el requisito de sujeción al impuesto de la sociedad distribuidora de los dividendos.

158 Por consiguiente, si, en particular, con arreglo al Convenio Portugal-Túnez, las autoridades del Estado miembro en que está domiciliada la sociedad beneficiaria sí pueden conseguir información de la República de Túnez, país en el que está domiciliada la sociedad distribuidora de los dividendos, que permita comprobar que se cumple el requisito de sujeción al impuesto de la sociedad distribuidora de los dividendos, tales razones imperiosas de interés general no pueden justificar una restricción que, en principio, está prohibida por el artículo 63 TFUE.

159 En una situación así, la República Portuguesa tampoco puede invocar el artículo 64 TFUE, apartado 1, en la medida en que el Acuerdo CE-Túnez, cuyo artículo 34, apartado 1, tiene efecto directo, se opone asimismo a una normativa como la controvertida en el procedimiento principal, con arreglo a la cual una sociedad domiciliada en un Estado miembro puede practicar una deducción íntegra o parcial en su base imponible de los dividendos obtenidos cuando son distribuidos por una sociedad domiciliada en ese mismo Estado miembro, pero no puede practicar tal deducción cuando la sociedad distribuidora está domiciliada en Túnez. En efecto, esta normativa constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, en lo que se refiere a las inversiones directas y, en particular, a la repatriación del rendimiento de esas inversiones, por el artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez. Tal restricción no está justificada cuando las autoridades tributarias portuguesas pueden conseguir información de la República de Túnez, Estado en el que está domiciliada la sociedad distribuidora de los dividendos, que permita comprobar que se cumple el requisito de sujeción impositiva de la sociedad distribuidora de dichos dividendos.

160 En efecto, la modificación del marco jurídico tras incluirse dicha estipulación en el Acuerdo CE-Túnez debe equipararse, en lo que se refiere a sus efectos en la posibilidad de invocar el artículo 64 TFUE, apartado 1, a la aprobación de una legislación nueva que se base en una lógica diferente de la del Derecho vigente.

161 También se desprende de la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales primera a décima, así como a las cuestiones undécima y duodécima, que los artículos 63 TFUE y 65 TFUE y el artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez, además del artículo 31 del Acuerdo CE-Líbano, se oponen a la negativa a conceder, en virtud del artículo 46, apartado 11, del CIRC, una deducción parcial de la base imponible de la sociedad beneficiaria de los dividendos obtenidos cuando este precepto puede aplicarse a situaciones en las que no puede comprobarse la sujeción al impuesto de las sociedades distribuidoras de dichos dividendos en Túnez y en el Líbano, países en los que están domiciliadas las citadas sociedades, extremo que debe determinar el tribunal remitente.

162 En estas circunstancias, por las razones expuestas en los apartados 87 a 90 y, *mutatis mutandis*, en el apartado 160 de la presente sentencia, la República Portuguesa tampoco puede invocar el artículo 64 TFUE, apartado 1, con objeto de seguir aplicando la normativa de que se deriva la restricción antes mencionada.

163 A este respecto, se desprende de la jurisprudencia que el artículo 63 TFUE obliga a un Estado miembro que dispone de un sistema para evitar la doble imposición económica en el supuesto de los dividendos que los residentes perciben de sociedades residentes a conceder un trato equivalente a los dividendos que los residentes perciben de sociedades no residentes (véanse las sentencias de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C?436/08 y C?437/08, EU:C:2011:61, apartado 60, y de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?35/11, EU:C:2012:707, apartado 38).

164 Se desprende asimismo de la jurisprudencia que el derecho a obtener la devolución de los impuestos recaudados en un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia, por lo que, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión (véase la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor, C?310/09, EU:C:2011:581, apartado 71 y jurisprudencia citada).

165 La única excepción al derecho al reembolso de los impuestos recaudados con infracción del Derecho de la Unión se refiere al supuesto en el que un impuesto indebido hubiera sido directamente repercutido por el sujeto pasivo sobre otros sujetos (véanse las sentencias de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros, C?398/09, EU:C:2011:540, apartado 18, y de 15 de septiembre de 2011, Accor, C?310/09, EU:C:2011:581, apartados 72 y 74).

166 Además, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, cuando un Estado miembro ha recaudado impuestos infringiendo las normas del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución no sólo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por éste en relación directa con dicho impuesto (véase la sentencia de 15 de octubre de 2014, Nicula, C?331/13, EU:C:2014:2285, apartado 28 y jurisprudencia citada).

167 En consecuencia, las autoridades portuguesas están obligadas a reembolsar, con sus intereses, los importes recaudados con infracción de los artículos 63 TFUE y 65 TFUE y de los artículos 34 del Acuerdo CE-Túnez y 31 del Acuerdo CE-Líbano.

168 Dichos importes corresponden a la diferencia entre el importe pagado por SECIL y el que debería haber abonado, en virtud del artículo 46, apartados 1, 8 u 11, del CIRC, si, en circunstancias como las del litigio principal, los dividendos distribuidos por Ciments de Gabès y Ciments de Sibline se hubieran considerado abonados por una sociedad domiciliada en Portugal.

169 Por lo tanto, procede responder al tribunal remitente, en lo que se refiere a las consecuencias para el litigio principal de la interpretación de los artículos 63 TFUE a 65 TFUE y de los Acuerdos CE-Túnez y CE-Líbano que:

– Cuando las autoridades del Estado miembro en que está domiciliada la sociedad beneficiaria pueden conseguir información de la República de Túnez, Estado en el que se encuentra domiciliada la sociedad distribidora de los dividendos, que permita comprobar que se cumple el requisito de sujeción al impuesto de dicha sociedad distribidora, los artículos 63 TFUE y 65 TFUE, así como el artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez, se oponen a la negativa a

conceder, de acuerdo con el artículo 46, apartados 1 u 8, del CIRC, una deducción íntegra o parcial de la base imponible de la sociedad beneficiaria de los dividendos distribuidos, sin que la República Portuguesa pueda invocar, a estos efectos, el artículo 64 TFUE, apartado 1.

– Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE, así como el artículo 34, apartado 1, del Acuerdo CE-Túnez y el artículo 31 del Acuerdo CE-Líbano, se oponen a la negativa a conceder, de acuerdo con el artículo 46, apartado 11, del CIRC, una deducción parcial de la base imponible de la sociedad beneficiaria de los dividendos distribuidos, cuando este precepto puede aplicarse a situaciones en las que no puede comprobarse la sujeción al impuesto de las sociedades distribuidoras en Túnez y el Líbano, Estados en que están domiciliadas estas sociedades, extremo que debe determinar el tribunal remitente, sin que la República Portuguesa pueda invocar, a estos efectos, el artículo 64 TFUE, apartado 1.

– Los importes percibidos infringiendo el Derecho de la Unión han de reembolsarse al contribuyente con sus intereses.

Costas

170 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

1) **Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que:**

– **Una sociedad domiciliada en Portugal que percibe dividendos de sociedades domiciliadas, respectivamente, en Túnez y en el Líbano, puede acogerse al artículo 63 TFUE para impugnar el tratamiento fiscal dispensado a esos dividendos en dicho Estado miembro, tratamiento basado en una normativa que no tiene por objeto aplicarse exclusivamente a las situaciones en que la sociedad beneficiaria ejerce una influencia decisiva en la sociedad distribuidora.**

– **Una normativa como la controvertida en el litigio principal, con arreglo a la cual una sociedad domiciliada en un Estado miembro puede practicar la deducción íntegra o parcial de los dividendos en su base imponible cuando éstos son distribuidos por una sociedad domiciliada en ese mismo Estado miembro, pero que no puede llevar a cabo tal deducción cuando la sociedad distribuidora está domiciliada en un país tercero, constituye una restricción de los movimientos de capitales entre los Estados miembros y terceros países que, en principio, está prohibida por el artículo 63 TFUE.**

– **La negativa a conceder una deducción íntegra o parcial de la base imponible de los dividendos obtenidos, de acuerdo con el artículo 46, apartados 1 y 8, del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Código del Impuesto sobre sociedades), en su versión vigente en el año 2009, puede estar justificada por razones imperiosas de interés general basadas en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, cuando las autoridades tributarias del Estado miembro en que está domiciliada la sociedad beneficiaria encuentran imposible conseguir la información del país tercero en que está domiciliada la sociedad que distribuye esos dividendos, a fin de poder comprobar que se cumple el requisito de sujeción al impuesto de esta segunda sociedad.**

– La negativa a conceder una deducción parcial de acuerdo con el artículo 46, apartado 11, del Código del Impuesto sobre sociedades, en la citada versión, no puede estar justificada por razones imperiosas de interés general basadas en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales cuando ese precepto puede aplicarse a situaciones en que no puede comprobarse la sujeción al impuesto de la sociedad distribidora en el Estado en que se encuentra domiciliada, extremo que debe determinar el tribunal remitente.

2) El artículo 64 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que:

– En la medida en que la aprobación del régimen de beneficios fiscales para la inversión de naturaleza contractual, establecido en el artículo 41, apartado 5, letra b), del Estatuto de Beneficios Fiscales (Ley de Beneficios Fiscales), en su versión vigente en el año 2009, y del régimen relativo a los dividendos procedentes de los países africanos de lengua oficial portuguesa y de Timor Oriental, establecido en el artículo 42 de dicha Ley, no modificó el marco jurídico relativo al tratamiento de los dividendos procedentes de Túnez y del Líbano, la aprobación de dichos regímenes no ha afectado a la calificación como restricción vigente de la consistente en la exclusión de los dividendos abonados por las sociedades domiciliadas en esos terceros países de la posibilidad de disfrutar de una deducción íntegra o parcial.

– Un Estado miembro renuncia a la facultad establecida en el artículo 64 TFUE, apartado 1, cuando, sin derogación o modificación formal de la normativa vigente, celebra un acuerdo internacional como un acuerdo de asociación que establece, en una cláusula con efecto directo, la liberalización de una de las categorías de capitales contempladas en dicho artículo 64 TFUE, apartado 1. Por consiguiente, tal modificación del marco jurídico debe equipararse, en cuanto a sus repercusiones en la posibilidad de invocar el artículo 64 TFUE, apartado 1, con la aprobación de una nueva legislación basada en una lógica diferente de la del Derecho vigente.

3) El artículo 34, apartado 1, del Acuerdo euromediterráneo por el que se crea una asociación entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Túnez, por otra, firmado en Bruselas el 17 de julio de 1995 y aprobado en nombre de la Comunidad Europea y de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero mediante la Decisión 98/238/CE, CECA del Consejo y de la Comisión, de 26 de enero de 1998, debe interpretarse en el sentido de que:

– Tiene efecto directo y puede ser invocado en una situación como la debatida en el litigio principal, en la que una sociedad domiciliada en Portugal percibe dividendos de una sociedad domiciliada en Túnez debido a la inversión directa que aquella realizó en la sociedad distribidora, con objeto de oponerse al tratamiento fiscal reservado a estos dividendos en Portugal.

– Una normativa como la controvertida en el litigio principal, con arreglo a la cual una sociedad domiciliada en un Estado miembro puede practicar la deducción íntegra o parcial de su base imponible de los dividendos obtenidos, cuando son distribuidos por una sociedad domiciliada en el mismo Estado miembro, pero no puede practicar tal deducción cuando la sociedad distribidora está domiciliada en Túnez, constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, en lo referido a las inversiones directas y, en particular, a la repatriación de los rendimientos de esas inversiones, por el artículo 34, apartado 1, del Acuerdo.

- Los efectos de este precepto no están limitados, en una situación como la debatida en el litigio principal, por lo dispuesto en el artículo 89 del Acuerdo.
 - La negativa a conceder, con arreglo al artículo 46, apartados 1 y 8, del Código del Impuesto sobre sociedades, en su versión vigente en el año 2009, la deducción íntegra o parcial de los dividendos obtenidos de la base de imposición de la sociedad beneficiaria puede estar justificada por razones imperiosas de interés general basadas en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, cuando resulta imposible, para las autoridades tributarias del Estado miembro en que está domiciliada la sociedad beneficiaria, conseguir de la República de Túnez, Estado en el que está domiciliada la sociedad distribuidora de dichos dividendos, la información que permita comprobar que se cumple el requisito de sujeción al impuesto de la sociedad distribuidora de dichos dividendos.
 - La negativa a conceder dicha deducción parcial, con arreglo al artículo 46, apartado 11, del Código del Impuesto sobre sociedades, en la citada versión, no puede justificarse por razones imperiosas de interés general basadas en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, cuando este precepto puede aplicarse a situaciones en las que no puede comprobarse la sujeción al impuesto de la sociedad distribuidora en Túnez, Estado en que se encuentra domiciliada esta sociedad, extremo que corresponde determinar al tribunal remitente.
- 4) El artículo 31 del Acuerdo euromediterráneo de Asociación entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la República Libanesa, por otra, firmado en Luxemburgo el 17 de junio de 2002 y aprobado en nombre de la Comunidad Europea mediante la Decisión 2006/356/CE del Consejo, de 14 de febrero de 2006, debe interpretarse en el sentido de que:
- Tiene efecto directo.
 - Una situación como la debatida en el litigio principal, que afecta al tratamiento fiscal de los dividendos procedentes de inversiones directas realizadas en el Líbano por una persona jurídica domiciliada en Portugal, está comprendida en el supuesto contemplado en el artículo 33, apartado 2, de dicho Acuerdo. Por consiguiente, el artículo 33, apartado 1, del citado Acuerdo no se opone a que se invoque en el caso de autos el artículo 31 del Acuerdo.
 - Una normativa como la controvertida en el litigio principal, con arreglo a la cual una sociedad domiciliada en un Estado miembro puede practicar una deducción íntegra o parcial de su base imponible integrada por los dividendos obtenidos, cuando éstos son distribuidos por una sociedad domiciliada en el mismo Estado miembro, pero no puede practicar la misma deducción cuando la sociedad distribuidora está domiciliada en el Líbano, constituye una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 31 del Acuerdo euromediterráneo de asociación entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la República Libanesa, por otra.
 - Los efectos de este precepto no están limitados, en una situación como la debatida en el procedimiento principal, por lo dispuesto en el artículo 85 de dicho Acuerdo.
 - La negativa a conceder, de acuerdo con el artículo 46, apartados 1 y 8, del Código del Impuesto sobre sociedades, en su versión vigente en el año 2009, una deducción íntegra o parcial, de los dividendos percibidos, en la base imponible de la sociedad beneficiaria puede estar justificada por razones imperiosas de interés general basadas en la necesidad

de garantizar la eficacia de los controles fiscales, cuando resulta imposible para las autoridades tributarias del Estado miembro en que está domiciliada la sociedad beneficiaria obtener información de la República Libanesa —Estado en el que se encuentra domiciliada la sociedad distribuidora de dichos dividendos— que permita comprobar que se cumple el requisito de sujeción al impuesto de la sociedad distribuidora de los citados dividendos.

– La negativa a conceder esa deducción parcial, de acuerdo con el artículo 46, apartado 11, del Código del Impuesto sobre sociedades, en la citada versión, no puede estar justificada por razones imperiosas de interés general basadas en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales cuando ese precepto puede aplicarse a situaciones en que no puede comprobarse la sujeción al impuesto de la sociedad distribuidora en el Líbano —Estado en el que se encuentra domiciliada dicha sociedad—, extremo que debe determinar el tribunal remitente.

5) En lo que se refiere a las consecuencias para el asunto principal resultantes de la interpretación de los artículos 63 TFUE a 65 TFUE, así como del Acuerdo euromediterráneo por el que se crea una asociación entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Túnez, por otra parte, y del Acuerdo euromediterráneo de Asociación entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la República Libanesa, por otra:

– Cuando las autoridades del Estado miembro en que está domiciliada la sociedad beneficiaria pueden conseguir información de la República de Túnez, Estado en el que se encuentra domiciliada la sociedad distribuidora de los dividendos, que permita comprobar que se cumple el requisito de sujeción al impuesto de dicha sociedad distribuidora, los artículos 63 TFUE y 65 TFUE, así como el artículo 34, apartado 1, del Acuerdo euromediterráneo por el que se crea una asociación entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Túnez, por otra, se oponen a la negativa a conceder, de acuerdo con el artículo 46, apartados 1 u 8, del Código del Impuesto sobre sociedades, en su versión vigente en el año 2009, una deducción íntegra o parcial de la base imponible de la sociedad beneficiaria de los dividendos distribuidos, sin que la República Portuguesa pueda invocar, a estos efectos, el artículo 64 TFUE, apartado 1.

– Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE, así como el artículo 34, apartado 1, del Acuerdo euromediterráneo por el que se crea una asociación entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Túnez, por otra, y el artículo 31 del Acuerdo Euromediterráneo de Asociación entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la República Libanesa, por otra, se oponen a la negativa a conceder, de acuerdo con el artículo 46, apartado 11, del Código del Impuesto sobre sociedades, en la citada versión, una deducción parcial en la base imponible de la sociedad beneficiaria de los dividendos distribuidos, cuando este precepto puede aplicarse a situaciones en las que no puede comprobarse la sujeción al impuesto de las sociedades distribuidoras en Túnez y en el Líbano, Estados en que están domiciliadas estas sociedades, extremo que debe determinar el tribunal remitente, sin que la República Portuguesa pueda invocar, a estos efectos, el artículo 64 TFUE, apartado 1.

– Los importes percibidos infringiendo el Derecho de la Unión han de reembolsarse al contribuyente con sus intereses.

Firmas

* Lengua de procedimento: portugués.