CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME JULIANE KOKOTT
présentées le 25 mars 2010[1]

I — Introduction

1. Dans la présente procédure de manquement, la Commission européenne fait grief à la République portugaise d'imposer les intérêts versés à des institutions financières non-résidentes plus lourdement que ceux versés à des institutions financières résidant sur le territoire portugais. Les paiements d'intérêts transfrontaliers sont soumis à un impôt à la source allant jusqu'à 20 % des revenus bruts. Il n'est pas possible de déduire les coûts de refinancement liés à l'octroi du prêt. Les bénéficiaires résidents sont, en revanche, soumis à un impôt sur les bénéfices à hauteur de 25 % des seuls revenus nets.

2. Selon la Commission, la République portugaise viole ainsi la libre circulation des services et la libre circulation des capitaux garanties par le traité CE et par l'accord sur l'Espace économique européen du 2 mai 1992[2] (ci-après l'«accord EEE»).

3. La République portugaise rétorque, en premier lieu, que la Commission n'a pas apporté la preuve effective d'une imposition supérieure des institutions financières non-résidentes. À titre subsidiaire, elle allègue que la situation des institutions financières résidentes et celle des institutions financières non-résidentes ne sont pas comparables. Les bailleurs de fonds non-résidents sont, selon cet État membre, assujettis de manière limitée à l'impôt pour les intérêts perçus au Portugal. Pour la République portugaise, l'État de la source devrait donc, selon la jurisprudence[3], ne prendre en compte que les coûts directement liés à l'activité économique exercée dans cet État. Selon la la République portugaise, les coûts de refinancement ne peuvent toutefois pas être imputés à des prêts particuliers. Il ne serait donc pas possible de déterminer les coûts afférents directement aux intérêts perçus au Portugal par les banques non-résidentes.

4. Selon la République portugaise, les revenus nets des contribuables résidents peuvent, en revanche, être déterminés sans difficulté. Ces contribuables étant assujettis à l'impôt

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — JO 1994, L 1, p. 3.

3 — Voir arrêts du 12 juin 2003, Gerritse (C-234/01, Rec. p. I-5933, point 27); du 6 juillet 2006, Conijn (C-346/04, Rec. p. I-6137, point 20); du 3 octobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Rec. p. I-9461, point 52); du 15 février 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Rec. p. I-1425, points 23 à 25), et du 11 septembre 2008, Eckelkamp. (C-11/07, Rec. p. I-6845, point 50).

au Portugal pour l'ensemble de leurs revenus mondiaux, ils peuvent déduire de ces revenus l'intégralité de leurs frais professionnels, sans qu'il soit nécessaire d'imputer ces frais à des revenus déterminés.

5. La Commission considère la présente procédure comme une procédure pilote et part du principe que d'autres États membres imposent également les intérêts perçus par les banques non-résidentes en vertu de règles analogues qui s'inspirent du modèle de convention fiscale concernant la suppression des doubles impositions et la prévention de la fraude fiscale sur le revenu et sur la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après le «modèle de convention fiscale de l'OCDE»).

6. À la différence de la fiscalité des distributions de dividendes transfrontalières, la Cour n'a pas encore pris position, de manière plus précise, sur la fiscalité des paiements d'intérêts transfrontaliers dans l'État de la source. On peut mentionner, tout au plus, l'arrêt Truck Center[4], qui concerne les paiements d'intérêts entre entreprises associées. Ces paiements ont été, entre-temps, exonérés d'impôt à la source en vertu de la directive 2003/49/CE[5]. La fiscalité des paiements d'intérêts à des personnes physiques non-résidentes est également réglementée par le droit de l'Union européenne[6]. Il n'existe, en revanche, aucune prescription en droit dérivé concernant le traitement fiscal des paiements d'intérêts aux institutions financières ayant leur siège dans un autre État membre.

II — Cadre juridique

7. Les articles 49 CE et 56 CE, qui garantissent la libre circulation des services et la libre circulation des capitaux, constituent le cadre de la présente procédure en droit de l'Union européenne. Les articles 36 et 40 de l'accord EEE, mentionnés par ailleurs, correspondent, en substance, aux dispositions citées du traité.

8. Conformément à l'article 4, paragraphe 2, du code portugais de l'impôt sur le revenu des personnes morales (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas colectivas[7], ci-après le «CIRC»), les personnes morales et les autres entités qui ne sont pas établies sur le territoire portugais sont soumises à l'impôt uniquement en ce qui concerne les revenus acquis sur ce territoire. Parmi les

4 — Arrêt du 22 décembre 2008 (C-282/07, Rec. p. I-10767).

5 — Directive du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (JO L 157, p. 49).

6 — Directive 2003/48/CE du Conseil, du 3 juin 2003, en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (JO L 157, p. 38).

7 — Décret-loi n° 442/B/88, du 30 novembre 1988, tel que modifié par le décret-loi n° 211/2005, du 7 décembre 2005 (*Diário da República* I, série A, n° 234, du 7 décembre 2005).

revenus d'origine portugaise des non-assujetis soumis à l'impôt figurent, en vertu de l'article 4, paragraphe 3, sous c), du CIRC, les intérêts payés par des débiteurs qui résident, ont leur siège ou leur direction effective sur le territoire portugais, ou dont le paiement est imputable à un établissement stable établi dans cet État.

9. En vertu des articles 88, paragraphes 1 et 3, sous b), et 5 du CIRC, l'impôt est prélevé sous forme de retenue définitive à la source. En application de l'article 80, paragraphe 2, sous c), du CIRC, le taux d'imposition est de 20 %. Les conventions fiscales bilatérales concernant la suppression des doubles impositions (ci-après les «CFB») signées entre la République portugaise et tous les autres États membres, à l'exception de la République de Chypre, et tous les États parties à l'accord EEE, à l'exception de la Principauté de Liechtenstein, prévoient une diminution du taux d'imposition appliqué par l'État de la source à 10, 12 et 15 %. Ces CFB prévoient, conformément au modèle de convention fiscale de l'OCDE, que le montant brut des revenus du bénéficiaire non-résident constitue l'assiette de l'impôt à la source.

10. En revanche, les revenus des bénéficiaires résidents sont imposés au taux général de l'impôt sur les bénéfices de 25 % (article 80, paragraphe 1, du CIRC). Dans leur cas, l'impôt ne frappe toutefois que le montant net des intérêts, c'est-à-dire les intérêts après déduction des frais professionnels, y compris les coûts de refinancement.

III — Procédure précontentieuse et recours

11. Dans la procédure précontentieuse, qui s'est déroulée dans les règles, la Commission a fait grief à la République portugaise du fait qu'elle impose les intérêts hypothécaires et les intérêts d'autres types de crédits versés par des débiteurs résidents à des institutions financières établies dans un autre État membre ou dans un État partie à l'accord EEE plus lourdement que ceux perçus par des institutions financières résidentes. Cela est contraire aux articles 49 CE et 56 CE. La Commission n'ayant pas été convaincue par les arguments présentés par la République portugaise, elle a introduit le présent recours le 6 mars 2008 et conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

— constater que, en imposant les intérêts payés à des institutions financières non-résidentes plus lourdement que ceux payés à des institutions financières résidentes, la République portugaise restreint la libre prestation des services de crédit hypothécaire et d'autres formes de crédit par les institutions financières résidant dans d'autres États membres ainsi que dans des États parties à l'accord EEE et, partant, manque aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 CE, 56 CE ainsi que 36 et 40 de l'accord EEE,

— condamner la République portugaise aux dépens.

12. La République portugaise conclut au rejet du recours et à la condamnation de la Commission aux dépens.

13. Par ordonnance du 4 août 2008, le président de la Cour a autorisé la République de Lituanie à intervenir au soutien des conclusions de la République portugaise.

IV — Analyse juridique

A — *Le grief tiré de la violation des articles 49 CE et 56 CE*

1. Liberté fondamentale applicable

14. Il est de jurisprudence constante que, pour déterminer si une législation nationale relève de l'une ou l'autre des libertés de circulation, il y a lieu de prendre en considération l'objet de la législation en cause[8].

15. En vertu des règles litigieuses, tous les revenus financiers perçus par des personnes morales étrangères font l'objet d'une retenue à la source. En vertu de leur libellé, elles s'appliquent donc également aux intérêts des prêts ou autres flux de capitaux entre entreprises dont l'objet principal ne réside pas dans la fourniture de services financiers.

16. Le recours de la Commission n'a toutefois pour objet que le seul traitement fiscal des intérêts perçus par les établissements financiers pour les prêts qu'ils consentent. Il est de jurisprudence constante que l'activité d'octroi de crédits d'un établissement de crédit constitue un service au sens de l'article 49 CE[9].

17. Il est exact que, dans le cadre des services financiers, le montant du prêt et les intérêts doivent être transférés d'un État membre à un autre. Ces flux financiers transfrontaliers constituent également, en principe, des opérations de circulation des capitaux et des paiements. Ils ne servent, néanmoins, que la seule exécution de l'opération de crédit qui constitue en substance un service.

18. On peut constater, concernant l'applicabilité de l'article 56 CE, que les éventuels effets restrictifs des règles nationales contestées sur la libre circulation des capitaux et des paiements ne seraient que la conséquence inévitable des éventuelles restrictions à la

8 — Arrêts du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec. p. I-7995, points 31 à 33); du 3 octobre 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Rec. p. I-9521, points 34 et 44 à 49), et du 21 janvier 2010, SGI (C-311/08, Rec. p. I-487, point 25).

9 — Arrêts du 14 novembre 1995, Svensson et Gustavsson (C-484/93, Rec. p. I-3955, point 11); du 9 juillet 1997, Parodi (C-222/95, Rec. p. I-3899, point 17), et Fidium Finanz (cité note 8, point 39).

libre circulation des services. Lorsqu'une mesure nationale se rapporte à la fois à plusieurs libertés fondamentales, la Cour examine la mesure en cause, en principe, au regard de l'une seulement de ces deux libertés s'il s'avère que, dans les circonstances de l'espèce, l'une d'elles est tout à fait secondaire par rapport à l'autre et peut lui être rattachée [10].

19. Par conséquent, les dispositions attaquées doivent être examinées uniquement à l'aune du critère de la libre circulation des services.

20. Dans l'arrêt Fidium Finanz, la Cour a également rattaché l'octroi de crédits à titre professionnel au cœur du domaine d'application de la libre circulation des services. La Cour a placé au second plan, par rapport à cette liberté, la libre circulation des capitaux concernée uniquement par ricochet, bien que Fidium Finanz ne pouvait, en tant qu'entreprise d'un État tiers, se prévaloir de cette dernière [11].

21. La Commission estime que ces constatations concernant l'articulation entre libre circulation des services et libre circulation des capitaux n'est applicable qu'au cas d'une entreprise dont le siège se situe dans un État tiers, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Selon la Commission, la Cour a voulu exclure la possibilité de contourner la limitation du domaine d'application de la libre circulation des services aux ressortissants communautaires par une application analogue de la libre circulation des capitaux.

22. Cette thèse de la Commission est toutefois contredite par de nombreux arrêts de la Cour concernant uniquement des faits intracommunautaires et dans lesquels la Cour a apprécié le rapport concurrentiel entre les différentes libertés de la même manière que dans l'arrêt Fidium Finanz [12].

2. Limitation de la libre circulation des services

23. En vertu d'une jurisprudence constante, l'article 49 CE s'oppose à l'application de toute réglementation nationale ayant pour effet de rendre la prestation de services entre États membres plus difficile que la prestation

10 — Arrêts Fidium Finanz (cité note 8, point 34), et du 8 septembre 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional et BWIN International (C-42/07, Rec. p. I-7633, point 47).

11 — Arrêt cité note 8, points 47 à 49.

12 — Voir arrêts Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (cité note 8, point 33); du 18 juillet 2007, Oy AA (C-231/05, Rec. p. I-6373, point 24); du 17 septembre 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Rec. p. I-8591, points 37 et 50), et SGI (cité note 8, points 23 et suiv.).

de services purement interne à un État membre[13].

24. Des restrictions prohibées par l'article 49 CE existent notamment lorsque des dispositions fiscales d'un État membre qui s'appliquent à des activités économiques transfrontalières sont moins avantageuses que celles s'appliquant à une activité économique exercée à l'intérieur des frontières de cet État membre[14].

25. En outre, la libre prestation des services implique, notamment, l'élimination de toute discrimination exercée à l'encontre du prestataire en raison de sa nationalité ou de la circonstance qu'il est établi dans un État membre autre que celui où la prestation doit être exécutée[15].

26. Les parties s'accordent sur le fait que les revenus d'intérêts d'origine portugaise sont traités de manière différente selon que le contribuable est établi au Portugal ou dans un autre État membre ou un État partie à l'accord EEE.

27. La différence de traitement se rattache donc directement au siège du contribuable, qui, en vertu de l'article 48 CE, sert, s'agissant des sociétés, à déterminer, à l'instar de la nationalité des personnes physiques, leur rattachement à l'ordre juridique d'un État membre[16]. Il y a donc lieu de vérifier, dans les développements qui suivent, si les dispositions portugaises litigieuses impliquent une discrimination prohibée. Il en irait ainsi si le traitement fiscal des revenus des intérêts d'établissements financiers non-résidents était moins favorable que la taxation des revenus correspondants des résidents.

28. La Commission soutient, à cet égard, que la République portugaise impose, en définitive, davantage les revenus des intérêts des établissements financiers non-résidents, parce que l'impôt porte, dans leur cas, sur le revenu brut, alors que, dans le cas des résidents, l'assiette est constituée par les revenus nets. Selon la Commission, les banques ne dégagent que des marges faibles sur le marché européen, qui est très transparent en raison de la monnaie unique et des règles harmonisées auxquelles les banques sont soumises. Les assiettes d'imposition différentes conduisent donc, selon elle, à une taxation considérablement plus élevée des bénéficiaires non-résidents.

29. La Commission explique ce rapport à l'aide d'un exemple chiffré dans lequel elle suppose que les bénéfices d'un établissement financier représentent 10 % de ses revenus bruts et qu'il ne subsiste aucun bénéfice après impôt dès lors que l'on atteint un taux de retenu à la source de 10 %.

13 — Arrêt du 5 octobre 1994, Commission/France (C-381/93, Rec. p. I-5145, point 17); du 12 juillet 2001, Smits et Peerbooms (C-157/99, Rec. p. I-5473, point 61); du 18 décembre 2007, Jundt (C-281/06, Rec. p. I-12231, point 52), et du 19 novembre 2009, Filipiak (C-314/08, Rec. p. I-11049, point 61).

14 — Arrêt Filipiak (cité note 13, point 62).

15 — Voir, notamment, arrêts du 18 juillet 2007, Commission/Allemagne (C-490/04, Rec. p. I-6095, point 83), et du 21 janvier 2010, Commission/Allemagne (C-546/07, Rec. p. I-439, point 39).

16 — Voir, notamment, arrêt Truck Center (cité note 4, point 32).

30. Le gouvernement portugais conteste que les établissements financiers non-résidents soient soumis à une fiscalité moins favorable que celle applicable aux résidents et étaye également sa thèse à l'aide d'un exemple chiffré dans lequel il raisonne à partir de frais professionnels moins élevés et donc d'une marge bénéficiaire plus importante. Le gouvernement portugais, soutenu par le gouvernement lituanien, reproche en outre à la Commission de ne pas avoir apporté la preuve de l'existence effective d'une restriction et de ne se baser que sur des présomptions.

31. On peut expliquer le rapport entre l'assiette et le taux d'imposition à l'aide du tableau suivant, qui inclut également les exemples chiffrés de la Commission et du gouvernement portugais.

Intérêts bruts	Frais professionnels	Revenus nets	Non-résidents: impôts sur les revenus bruts			Résidents: impôt 25 % sur les revenus nets
			10 %-avec CFB	15 %-avec CFB	20 % sans CFB	
10 000 €	0 €	10 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	2 500 €
10 000 €	1 000 €	9 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	2 250 €
10 000 €	2 000 €	8 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	2 000 €
10 000 €	3 000 €	7 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	1 750 €
10 000 €	4 000 €	6 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	1 500 €
10 000 € *	5 000 €	5 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	1 250 €
10 000 €	6 000 €	4 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	1 000 €
10 000 €	7 000 €	3 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	750 €
10 000 €	8 000 €	2 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	500 €
10 000 € **	9 000 €	1 000 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	250 €
10 000 €	10 000 €	0 €	1 000 €	1 500 €	2 000 €	0 €

* Exemple du gouvernement portugais
** Exemple de la Commission

32. Le tableau montre que, dans le cas des non-résidents, l'impôt demeure le même, en dépit de la différence de montant des frais professionnels, alors que l'impôt dû par les résidents diminue proportionnellement aux frais professionnels. En cas d'application du taux d'imposition de la CFB de 10 %, la taxation des non-résidents est supérieure dès lors que les frais professionnels dépassent 60 % des revenus bruts, ou que les revenus nets s'élèvent au maximum à 40 % des revenus bruts. En cas de taux de retenue à la source de 15 ou de 20 %, la taxation des non-résidents devient déjà défavorable lorsque les frais professionnels sont équivalents à 40 ou à 20 % des revenus bruts.

33. Comme le soulignent, de manière correcte, les gouvernements parties à la procédure, il est de jurisprudence constante, dans le cadre d'une procédure en manquement engagée au titre de l'article 226 CE, qu'il incombe à la Commission d'établir l'existence du manquement allégué. C'est elle qui doit apporter à la Cour les éléments nécessaires à la vérification par cette dernière de l'existence de ce manquement, sans pouvoir se fonder sur une présomption quelconque[17].

34. À l'audience, la Commission a souligné qu'elle avait apporté la preuve que les non-résidents étaient traités moins favorablement que les résidents parce qu'ils ne pouvaient pas déduire les frais professionnels de l'assiette de l'impôt. Selon la Commission, il appartient à l'État défendeur d'expliquer que, en raison des taux d'imposition inférieurs, cette différence ne conduit pas, en définitive, à une imposition supérieure des non-résidents.

35. Toutefois, la Commission méconnaît là la répartition de la charge d'allégation et de la charge de la preuve. En qualité de requérante, il lui appartient d'alléguer l'ensemble des faits qui étayent, de manière concluante, le grief de manquement tel qu'il est formulé dans le recours. La Commission n'a pas conclu à ce que la Cour constate que la République portugaise a commis un manquement en fixant une assiette différente. Elle fait, en revanche, grief à la République portugaise du fait que les intérêts versés aux non-résidents soient imposés davantage que ceux versés aux résidents. Elle doit donc alléguer et établir les faits qui fondent ce grief.

36. Comme le montre le tableau figurant au point 31, le montant de la charge fiscale dépend de deux facteurs, à savoir le taux d'imposition et l'assiette. Les taux d'imposition des paiements d'intérêts aux établissements financiers non-résidents sont indubitablement moins élevés que le taux général de l'impôt sur les sociétés auquel est soumis le résident pour les intérêts qu'il perçoit. L'assiette de l'impôt à la source prélevé sur les paiements d'intérêts transfrontaliers est au contraire plus large, parce qu'elle ne

17 — Arrêts du 20 mars 1990, Commission/France (C-62/89, Rec. p. I-925, point 37); du 14 avril 2005, Commission/Allemagne (C-341/02, Rec. p. I-2733, point 35), et du 6 décembre 2007, Commission/Allemagne (C-401/06, Rec. p. I-10609, point 27).

peut pas être réduite par la déduction des frais professionnels.

37. Le point de savoir si cette circonstance conduit à une imposition plus importante des établissements financiers dont le siège se situe dans un autre État membre, en dépit de l'application de taux d'imposition moindre, dépend de l'étendue effective de l'assiette d'imposition des établissements financiers résidents en tant que groupe de comparaison. À la différence de l'assiette de l'impôt des bénéficiaires d'intérêts non-résidents, cette valeur varie en fonction du montant des frais professionnels par rapport aux revenus bruts. Le manquement ne serait établi que si l'assiette de l'impôt des résidents était tellement réduite par la déduction des frais professionnels que, en dépit d'un taux d'imposition supérieur, l'impôt à prélever sur cette assiette était inférieur à l'impôt à la source sur les revenus d'intérêts bruts.

38. Concernant l'étendue de l'assiette, la Commission a soutenu que, en raison de la situation concurrentielle dans le marché intérieur, la marge bénéficiaire des banques atteint, dans le meilleur des cas, l'ordre de grandeur sur lequel repose son exemple chiffré (10 % des revenus bruts). Si cela était exact, le taux d'imposition inférieur qui s'applique aux intérêts versés ne suffirait pas à compenser le désavantage qui résulte, pour les établissements financiers non-résidents, de l'exclusion de la possibilité de déduire les frais professionnels. L'impôt à la source absorberait l'intégralité du bénéfice et priverait d'emblée de sens une opération de crédit transfrontalière[18].

39. Le gouvernement portugais conteste cette affirmation. Il est vrai que son propre exemple chiffré n'est pas très explicite, puisqu'il se base sur les coûts de refinancement qui n'excluent un traitement défavorable des banques non-résidentes qu'en cas d'application du taux favorable de la CFB[19]. Le gouvernement portugais n'a néanmoins pas concédé, dans cet exemple, que les coûts de refinancement auxquels on peut s'attendre se situent effectivement dans l'ordre de grandeur sur lequel il s'est lui-même basé. L'exemple sert plutôt uniquement à illustrer le fait que l'on obtient des résultats différents en fonction de la modification des paramètres fictifs.

40. Les affirmations de la Commission étant contestées, elle aurait dû présenter des preuves tangibles du rapport effectif entre revenus des intérêts bruts et frais professionnels des établissements de crédit au Portugal. Durant toute la procédure, y compris à l'audience, elle ne s'est toutefois fondée que sur des hypothèses chiffrées. Même si la Commission n'est pas tenue de prouver que l'impôt des non-résidents est supérieur, dans chaque cas d'espèce, à celui acquitté par des résidents[20], elle doit toutefois établir que le manquement est effectivement possible. Elle

18 — Voir tableau au point 31 des présentes conclusions.

19 — Voir sixième ligne du tableau, au point 31 des présentes conclusions.

20 — Voir, en ce sens, arrêt du 23 avril 2009, Commission/Grèce (C-406/07, point 27).

aurait pu produire, par exemple, des données statistiques ou des données concernant le niveau des intérêts servis pour les crédits bancaires et les conditions de refinancement pour étayer la plausibilité de ses suppositions.

41. La Commission n'ayant produit aucun élément en ce sens, l'imposition supérieure des paiements d'intérêts aux bénéficiaires non-résidents demeure une simple supposition non étayée par des faits. La Commission n'a donc pas fait la preuve du manquement qu'elle allègue.

42. Il serait également envisageable de fonder le manquement sur une autre argumentation.

43. Indépendamment du montant concret des coûts de refinancement, les règles portugaises rendent, en effet, plus difficile pour les établissements de crédit ayant leur siège dans un autre État membre de concurrencer les établissements résidents et d'entrer sur le marché portugais.

44. Si, en dépit de coûts de refinancement inchangés, une banque d'un autre État membre baisse ses taux d'intérêt et accepte un bénéfice inférieur pour gagner des clients au Portugal, le montant de l'impôt à acquitter au Portugal ne diminue pas proportionnellement à la réduction de la marge, mais uniquement au montant brut réduit des intérêts. La charge fiscale relative du bénéfice s'accroît.

45. Les entreprises résidentes n'acquittent en revanche l'impôt que sur leurs revenus nets. Si leur bénéfice diminue, l'impôt décroît proportionnellement. L'imposition relative des bénéfices demeure donc inchangée. En définitive, il est rendu excessivement difficile pour les banques étrangères de concurrencer les banques nationales au niveau des prix, puisque, en deçà d'une certaine marge bénéficiaire, elles supportent une charge fiscale plus importante pour les paiements d'intérêts transfrontaliers que celle que doivent supporter les résidents pour des revenus correspondants[21].

46. On peut l'exprimer en d'autres termes: pour ne pas subir de pertes, les banques étrangères doivent réaliser une marge minimale égale à l'impôt à la source. Les Portugais peuvent facturer un prix inférieur et font encore un bénéfice après impôt.

47. La Commission n'a toutefois pas fait grief de cet effet. Par conséquent, la République portugaise ne pouvait pas se défendre de manière appropriée contre le grief de fait d'entrave à l'entrée sur le marché

21 — Voir, à cet égard, arrêt du 5 octobre 2004, CaixaBank France (C-442/02, Rec. p. I-8961, points 12 et 13), dans lequel la Cour a également considéré l'interdiction de la rémunération des comptes de dépôts à vue comme une entrave à l'entrée sur le marché.

des établissements financiers étrangers. La constatation du manquement dans la présente affaire ne peut donc pas être fondée sur cet aspect.

48. Il y a donc lieu de rejeter le recours en ce qu'il concerne la violation de l'article 49 CE, parce que la Commission n'a pas établi, à suffisance de preuves, que la République portugaise impose, en définitive, davantage les paiements d'intérêts à des établissements financiers ayant leur siège dans un autre État membre que les paiements d'intérêts à des établissements dont le siège se trouve sur le territoire portugais.

B — *Le grief tiré de la violation des articles 36 et 40 de l'accord EEE*

49. La Cour a déjà constaté que les garanties fournies respectivement par l'article 36 de l'accord EEE et par l'article 49 CE sont identiques et doivent être interprétées de manière uniforme[22]. Elle a également fait cette constatation à propos de l'article 40 de l'accord EEE et de l'article 56 CE[23]. Le raisonnement adopté concernant l'allégation de violation des dispositions du traité est donc applicable, par analogie, aux articles 36 et 40[24].

50. Faute d'éléments factuels concernant le montant des revenus et des frais professionnels, la Commission n'est pas parvenue non plus, à cet égard, à établir l'existence d'une fiscalité plus lourde des paiements d'intérêts versés aux établissements financiers ayant leur siège dans un État partie à l'accord EEE.

C — *Conclusion intermédiaire*

51. Pour finir, on peut retenir que la Commission n'a pas apporté la preuve d'une violation de la libre circulation des services garantie par l'article 49 CE et par l'article 36 de l'accord EEE, qui constitue l'unique critère à l'aune duquel il convient d'apprécier les faits litigieux. Il y a donc lieu de rejeter le recours dans son intégralité.

22 — Arrêt du 5 juillet 2007, Commission/Belgique (C-522/04, Rec. p. I-5701, points 44 et 45).

23 — Arrêt du 19 novembre 2009, Commission/Italie (C-540/07, Rec. p. I-10983, points 56 et suiv.).

24 — Il peut toutefois en résulter une différence lorsque l'échange d'informations entre les autorités fiscales est déterminant, puisque la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (JO L 336, p. 15), telle que modifiée par la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992 (JO L 76, p. 1), n'est pas applicable dans les États parties à l'accord EEE (voir arrêt Commission/Italie, cité note 23, points 70 et suiv., ainsi que points 74 et suiv. de mes conclusions du 16 juillet 2009 dans cette affaire).

52. À cet égard, il est toutefois évident que l'organisation de l'impôt sur les intérêts perçus par les établissements financiers non-résidents pourrait constituer une entrave considérable à la libre circulation des services si les suppositions de la Commission concernant le montant des coûts de refinancement étaient exactes.

53. Dans les circonstances présentes, il n'est pas possible de prendre position sur la question centrale de savoir si la charge fiscale potentiellement considérablement plus forte, voire prohibitive, des établissements financiers non-résidents peut se justifier par le fait que ces établissements ne se trouvent pas, en ce qui concerne les coûts de refinancement, dans une situation comparable à celle des établissements résidents.

54. La question de savoir si les frais des non-résidents ne présentent un lien économique direct [25] avec leurs revenus dans l'État membre d'accueil que lorsque ces frais sont imputables, *de manière individualisée*, aux revenus doit notamment demeurer ouverte. Dans ce dernier cas se poserait, en outre, la question complexe de savoir comment devraient être déterminés ces coûts proportionnels, eu égard aux spécificités de l'activité bancaire en pratique.

25 — Voir, à cet égard, arrêts Gerritse (cité note 3, point 27), et Centro Equestre da Lezíria Grande (cité note 3, points 23 et 25).

V — Dépens

55. Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant succombé en ses conclusions et la République portugaise ayant conclu à la condamnation de la Commission aux dépens, il y a lieu de condamner cette dernière aux dépens. Aux termes de l'article 69, paragraphe 4, du règlement de procédure, les États membres qui sont intervenus au litige supportent leurs propres dépens.

VI — Conclusion

56. Je propose à la Cour de statuer comme suit:

«1) Le recours est rejeté.

2) La Commission européenne supporte les dépens de la procédure, à l'exception de ceux de la République de Lituanie.

3) La République de Lituanie supporte ses propres dépens.»