Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MELCHIOR WATHELET
présentées le 27 janvier 2016 [1]

Affaire C-464/14

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA
contre
Fazenda Pública

[demande de décision préjudicielle formée par le Tribunal Tributário de Lisboa (tribunal fiscal de Lisbonne, Portugal)]

«Renvoi préjudiciel — Accord euro-méditerranéen d'association — Accord CE-Tunisie — Accord CE-Liban — Libre circulation des capitaux — Restrictions»

I – Introduction

1. La présente demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 63 TFUE et 64 TFUE, ainsi que des articles 31, 34 et 89 de l'accord euro-méditerranéen établissant une association entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la République tunisienne d'autre part, signé à Bruxelles le 17 juillet 1995 et approuvé au nom de la Communauté européenne et de la Communauté européenne du charbon et de l'acier par la décision 98/238/CE, CECA du Conseil et de la Commission, du 26 janvier 1998 [2] (ci-après l'«accord CE-Tunisie») et des articles 31, 33 et 85 de l'accord euro-méditerranéen instituant une association entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la République libanaise, d'autre part, signé à Luxembourg le 17 juin 2002 et approuvé au nom de la Communauté européenne par la décision 2006/356/CE du Conseil, du 14 février 2006 [3] (ci-après l'«accord CE-Liban»).

2. Par rapport aux affaires précédentes qui ont posé des questions d'interprétation des accords euro-méditerranéens, la présente affaire pose des questions sur la libre circulation des capitaux et, de ce fait, engage l'application à la fois des dispositions du traité FUE et de celles desdits accords. La Cour devra donc aborder pour la première fois la question de l'éventuelle priorité d'application des unes par rapport aux autres.

1 — Langue originale: le français.
2 — JO L 97, p. 1.
3 — JO L 143, p. 1.

II – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union*

1. Le traité FUE

3. L'article 63, paragraphe 1, TFUE dispose:

«Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.»

4. L'article 64, paragraphe 1, TFUE qui introduit une clause de sauvegarde, énonce:

«L'article 63 ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux. […]»

5. L'article 65, paragraphes 1 à 3, TFUE prévoit:

«1. L'article 63 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres:

a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis;

b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou en matière de contrôle prudentiel des établissements financiers, de prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique.

2. Le présent chapitre ne préjuge pas la possibilité d'appliquer des restrictions en matière de droit d'établissement qui sont compatibles avec les traités.

3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63.»

2. L'accord CE-Tunisie

6. L'article 31 de l'accord CE-Tunisie, figurant au titre III, intitulé «Droit d'établissement et services», est libellé comme suit:

«1. Les parties conviennent d'élargir le champ d'application de l'accord de manière à inclure le droit d'établissement des sociétés d'une partie sur le territoire de l'autre partie et la libéralisation de la fourniture de services par les sociétés d'une partie envers les destinataires de services dans une autre partie.

2. Le Conseil d'association fera les recommandations nécessaires à la mise en œuvre de l'objectif visé au paragraphe 1.

En formulant ces recommandations, le Conseil d'association prendra en compte l'expérience acquise par l'application de l'octroi réciproque du traitement de la nation la plus favorisée et les obligations respectives des parties conformément à l'accord général sur le commerce des services annexé à l'accord instituant l'[Organisation mondiale du commerce (OMC)], ci-après dénommé GATS, et notamment celles de son article V.

3. La réalisation de cet objectif fera l'objet d'un premier examen par le Conseil d'association au plus tard cinq ans après l'entrée en vigueur du présent accord.»

7. L'article 34 de cet accord, figurant au chapitre I, intitulé «Paiements courants et circulation des capitaux», du titre IV de celui-ci, intitulé «Paiements, capitaux, concurrence et autres dispositions économiques», prévoit:

«1. En ce qui concerne les transactions relevant de la balance des capitaux, [l'Union] et la Tunisie assurent, à partir de l'entrée en vigueur du présent accord, la libre circulation des capitaux concernant les investissements directs en Tunisie, effectués dans des sociétés constituées conformément à la législation en vigueur, ainsi que la liquidation et le rapatriement du produit de ces investissements et de tout bénéfice en découlant.

2. Les parties se consultent en vue de faciliter la circulation des capitaux entre [l'Union] et la Tunisie et de la libéraliser intégralement lors que les conditions nécessaires seront réunis.»

8. L'article 89 dudit accord, figurant au chapitre I, du titre VIII de celui-ci, intitulé «Dispositions institutionnelles générales et finales», dispose:

«Aucune disposition de l'accord n'aura pour effet:

— d'étendre les avantages accordés par une partie dans le domaine fiscal dans tout accord ou arrangement international par lequel est liée cette partie,

— d'empêcher l'adoption ou l'application par une partie de toute mesure destinée à éviter la fraude ou l'évasion fiscale,

— de faire obstacle au droit d'une partie d'appliquer les dispositions pertinentes de sa législation fiscale aux contribuables ne se trouvant pas dans une situation identique en ce qui concerne leur lieu de résidence.»

3. L'accord CE-Liban

9. L'article 31 de l'accord CE-Liban, figurant au chapitre 1, intitulé «Paiements courants et circulation des capitaux», du titre IV de celui-ci, intitulé «Paiements, capitaux, concurrence et autres dispositions économiques», dispose:

«Dans le cadre des dispositions du présent accord, et sous réserve des articles 33 et 34, il n'y aura, entre [l'Union] d'une part, et le Liban d'autre part, aucune restriction à la circulation des capitaux ni aucune discrimination fondée sur la nationalité ou sur le lieu de résidence de leurs ressortissants ou sur le lieu où ces capitaux sont investis.»

10. L'article 33, figurant au même chapitre 1 de cet accord, prévoit:

«1. Sous réserve d'autres dispositions du présent accord ou d'autres obligations internationales de [l'Union] et du Liban, les articles 31 et 32 n'entravent pas l'application des restrictions existant entre eux à la date d'entrée en vigueur du présent accord en ce qui concerne les mouvements de capitaux entre eux impliquant des investissements directs, tels que les placements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de valeurs mobilières sur les marchés de capitaux.

2. Toutefois, le transfert à l'étranger des investissements réalisés au Liban par des personnes résidant dans [l'Union] ou réalisés dans [l'Union] par des personnes résidant au Liban, ainsi que des bénéfices en découlant, n'en sera pas affecté.»

11. L'article 85 dudit accord, figurant au titre VIII, intitulé «Dispositions institutionnelles, générales et finales», dispose:

«En ce qui concerne la fiscalité directe, aucune disposition du présent l'accord n'a pour effet:

a) d'étendre les avantages accordés par une partie dans le domaine fiscal dans tout accord ou arrangement international par lequel est liée cette partie;

b) d'empêcher l'adoption ou l'application par une partie de toute mesure destinée à éviter la fraude ou l'évasion fiscale;

c) de faire obstacle au droit d'une partie d'appliquer les dispositions pertinentes de sa législation fiscale aux contribuables ne se trouvant pas dans une situation identique, en particulier en ce qui concerne leur lieu de résidence.»

B – *Le droit international public*

12. Aux termes de l'article 1er de la convention de Vienne sur le droit des traités, du 23 mai 1969 (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, p. 331, ci-après la «convention de Vienne»), intitulé «Portée de la présente convention», laquelle s'applique aux traités entre États.

13. L'article 30 de cette convention, intitulé «Application de traités successifs portant sur la même matière», dispose:

«1. Sous réserve des dispositions de l'article 103 de la Charte des Nations Unies, les droits et obligations des États parties à des traités successifs portant sur la même matière sont déterminés conformément aux paragraphes suivants.

[…]

3. Lorsque toutes les parties au traité antérieur sont également parties au traité postérieur, sans que le traité antérieur ait pris fin ou que son application ait été suspendue en vertu de l'article 59, le traité antérieur ne s'applique que dans la mesure où ses dispositions sont compatibles avec celles du traité postérieur.

4. Lorsque les parties au traité antérieur ne sont pas toutes parties au traité postérieur:

a) dans les relations entre les États parties aux deux traités, la règle applicable est celle qui est énoncée au paragraphe 3;

b) dans les relations entre un État partie aux deux traités et un État partie à l'un de ces traités seulement, le traité auquel les deux États sont parties régit leurs droits et obligations réciproques.»

C – *Le droit portugais*

14. Dans sa version en vigueur en 2009, l'article 46 du code de l'impôt sur les sociétés (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, ci-après le «CIRC»), intitulé «Élimination de la double imposition économique des bénéfices distribués», disposait:

«1. Les revenus, compris dans la base d'imposition, correspondant à des bénéfices distribués sont déduits du bénéfice imposable des sociétés commerciales ou civiles sous forme commerciale, des coopératives et des entreprises publiques, ayant leur siège ou leur direction effective en territoire portugais, dès lors que les conditions suivantes sont remplies:

a) la société qui distribue les bénéfices a son siège ou sa direction effective sur le même territoire et est soumise et non exonérée de l'impôt sur les sociétés ou est soumise à l'impôt visé à l'article 7;

b) l'entité bénéficiaire ne relève pas du régime de transparence fiscale prévu à l'article 6;

c) l'entité bénéficiaire détient directement au moins 10 % du capital social de la société qui distribue les bénéfices ou la valeur d'acquisition de cette part est d'au moins 20 000 000 euros et celle-ci est détenue de manière ininterrompue au cours de l'année qui précède la date de mise à disposition des bénéfices ou, si elle est détenue depuis moins longtemps, dès lors que la part est conservée le temps nécessaire pour compléter cette durée.

[…]

5. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent également lorsqu'une entité résidente en territoire portugais détient, dans les termes et conditions y visés, une part du capital social d'une entité résidente dans un autre État membre de l'Union européenne, dès lors que ces entités remplissent les conditions visées à l'article 2 de la [directive 90/435/CEE, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO L 225, p. 6)].

6. Les dispositions des paragraphes 1 à 5 sont également applicables aux revenus, compris dans la base d'imposition, correspondant à des bénéfices distribués imputables à un établissement stable, situé en territoire portugais, d'une entité résidente d'un autre État membre de l'Union européenne qui détient, dans les termes et conditions y visés, une part du capital social d'une entité résidente d'un État membre, dès lors que ces deux entités remplissent les exigences et conditions visées à l'article 2 de la directive 90/435.

[…]

8. La déduction visée au paragraphe 1 n'est que de 50 % des revenus, inclus dans le bénéfice imposable, correspondant aux:

a) bénéfices distribués, lorsqu'aucune des conditions prévues sous b) et c) de présent paragraphe ne sont remplies et ainsi que, s'agissant des revenus que le participant tire de la quote-part de dividendes que lui verse le gérant, dès lors que, en tout état de cause, la condition visée au paragraphe 1, sous a), est remplie;

b) bénéfices distribués par une entité résidente d'un autre État membre de l'Union européenne lorsque l'entité remplit les conditions visées à l'article 2 de la directive 90/435 et que les autres conditions visées au paragraphe 1, sous c), ne sont pas remplies.

[…]»

15. En ce qui concerne les avantages fiscaux à l'investissement, qui résultent d'un contrat conclu entre l'État portugais et le contribuable, le statut des avantages fiscaux (Estatuto dos Benefícios Fiscais, ci-après l'«EBF»), prévoyait, à son article 41, paragraphe 5, sous b), dans sa version en vigueur en 2009, ce qui suit:

«5. Les promoteurs de projets d'investissement […] peuvent se voir accorder les avantages fiscaux suivants:

[…]

b) élimination de la double imposition économique conformément aux conditions prévues à l'article 46 du CIRC pendant la période contractuelle, lorsque l'investissement est réalisé sous la forme de constitution ou d'acquisition de sociétés étrangères.»

16. Dans sa version en vigueur en 2009, l'article 42 de l'EBF, intitulé «Élimination de la double imposition économique des bénéfices distribués par des sociétés résidentes dans les pays africains de langue officielle portugaise et en République démocratique du Timor-Oriental», dispose:

«1. La déduction prévue à l'article 46, paragraphe 1, du [CIRC] est applicable aux bénéfices distribués à des entités résidentes par des sociétés filiales résidentes dans les pays africains de langue officielle portugaise et au Timor oriental, dès lors que les conditions suivantes sont remplies:

a) la société qui reçoit les bénéfices est assujettie et non exonérée à l'IRC et la société filiale est assujettie et non exonérée d'un impôt sur le revenu semblable à l'IRC;

b) l'entité qui reçoit les bénéfices détient, directement, au moins 25 % du capital de la société filiale sur une période d'au moins deux ans;

c) les bénéfices distribués proviennent des bénéfices de la société filiale qui ont été imposés à un taux d'au moins 10 % et ne résultent pas d'activités créatrices de revenus passifs, à savoir des royalties, des plus-values et autres revenus des valeurs mobilières, des revenus immobiliers situés hors du pays de résidence de la société, des revenus de l'activité d'assurance provenant majoritairement d'assurances relatives à des biens situés hors du territoire de résidence de la société ou d'assurances concernant des personnes qui ne résident pas sur ce territoire et des revenus d'opérations propres à l'activité bancaire qui ne visent pas directement le marché de ce territoire.»

17. La convention entre la République portugaise et la République tunisienne en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu, conclue à Lisbonne le 24 février 1999 [4], dispose, à son article 10, intitulé «Dividendes» et figurant au chapitre III, intitulé «Imposition des revenus»:

«1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

4 — *Diário da República* I, série A, nº 77, du 31 mars 2000, p. 1411.

2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 % du montant brut des dividendes.

[…]»

18. L'article 25 de cette convention, intitulé «Échange de renseignements» et figurant au chapitre V, intitulé «Dispositions spéciales», prévoit:

«1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou celles de la législation interne des États contractants relative aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1. Les renseignements reçus par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent faire état de ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

2. Les dispositions du paragraphe 1 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation:

a) De prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant;

b) De fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant;

c) De fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public».

III – Le litige au principal et les questions préjudicielles

19. SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (ci-après «SECIL») est une société anonyme de droit portugais ayant son siège à Outão (Portugal). En matière fiscale, elle y est soumise au régime spécial d'imposition des groupes de sociétés.

20. Fondée en 1930, SECIL est productrice de ciment. En 2009, elle détenait 98,72 % du capital social de la Société des Ciments de Gabés SA (ci-après «Ciments de Gabés»), ayant son siège à Tunis (Tunisie), ainsi que 51,05 % du capital social de la société Ciments de Sibline, S.A.L. (ci-après «Ciments de Sibline»), ayant son siège à Beyrouth (Liban).

21. En 2009, SECIL a reçu, au titre de dividendes, 6 288 683,39 euros de Ciments de Gabés et 2 022 478,12 euros de Ciments de Sibline.

22. Après que chacune de ses filiales a été imposée, l'une en Tunisie, l'autre au Liban, SECIL a déclaré les dividendes au Portugal, où ils n'ont fait l'objet d'aucun mécanisme d'élimination ou d'atténuation de la double imposition économique.

23. SECIL fut ainsi obligée de verser au Fazenda pública (Trésor Public) un montant total de 4 587 208,20 euros au titre de l'impôt sur les sociétés.

24. Le 29 mai 2012, SECIL a formé un recours gracieux devant le directeur des finances de Setúbal (Diretor de Finanças de Setúbal) au motif que l'impôt ayant grevé les dividendes reçus de Ciments de Gabés et de Ciments de Sibline était illégal dans la mesure où la loi portugaise violait les accords CE-Tunisie et CE-Liban ainsi que le traité FUE en excluant l'application des règles d'élimination de la double imposition économique.

25. Ce recours fut rejeté par décision du 10 octobre 2012 communiquée à SECIL par lettre du 17 octobre 2012.

26. SECIL a formé un recours contre cette décision devant le Tribunal Tributário de Lisboa (tribunal fiscal de Lisbonne, Portugal), alléguant, en substance, que le refus des autorités fiscales portugaises d'appliquer le régime d'élimination de la double imposition économique en vigueur au Portugal pendant l'exercice 2009, prévu à l'article 46, paragraphes 1 et 8, du CIRC, ainsi qu'aux articles 41, paragraphe 5, sous b), et 45, de l'EBF, n'était conforme ni au droit international public ni au droit de l'Union, puisque ce régime ne s'appliquait qu'aux bénéfices distribués par des sociétés ayant leur résidence fiscale au Portugal, dans un État membre de l'Union ou de l'Espace économique européen (EEE), dans l'un des pays africains dont la langue officielle est le portugais ou encore au Timor-Oriental. Selon SECIL, cette différence de traitement à l'égard des bénéfices en provenance de la Tunisie et du Liban violait les accords CE-Tunisie et CE-Liban ainsi que les articles 49 TFUE et 63 TFUE.

27. Le Tribunal Tributário de Lisboa (tribunal fiscal de Lisbonne) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

1) L'article 31 de l'accord [CE-Tunisie] constitue-t-il une disposition claire, précise et inconditionnelle, et donc immédiatement applicable, la conséquence étant que, au regard de celle-ci, le droit d'établissement s'applique à l'espèce?

2) En cas de réponse affirmative, le droit d'établissement prévu par cette disposition a-t-il pour conséquence, comme le prétend [SECIL], qu'il y a lieu d'appliquer le mécanisme de déduction intégrale, visé à l'article 46, paragraphe 1, du CIRC, aux dividendes qu'elle a reçus de sa filiale en Tunisie, sauf à enfreindre ledit droit?

3) L'article 34 de l'accord [CE-Tunisie] est-il une disposition claire, précise et inconditionnelle, et donc immédiatement applicable, la conséquence étant que la libre circulation des capitaux s'applique à l'espèce et que l'investissement réalisé par la requérante en relève?

4) En cas de réponse affirmative, la libre circulation des capitaux prévue par cette disposition a-t-elle pour conséquence, comme le prétend [SECIL], qu'il y a lieu d'appliquer le mécanisme de déduction intégrale, visé à l'article 46, paragraphe 1, du CIRC, aux dividendes qu'elle a reçus de sa filiale en Tunisie?

5) L'article 89 de l'accord [CE-Tunisie] conditionne-t-il la réponse affirmative aux questions précédentes?

6) Un traitement restrictif des dividendes distribués par [Ciments de Gabés], est-il justifié alors que, s'agissant de la République tunisienne, il n'y a pas d'accord de coopération établi par 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 1977, L 336, p. 15]?

7) Les dispositions de l'article 31, en combinaison avec celles de l'article 33, paragraphe 2, de l'accord [CE-Liban], constituent-elles une norme claire, précise et donc immédiatement applicable, la conséquence étant que la libre circulation des capitaux s'applique à l'espèce?

8) En cas de réponse affirmative, la libre circulation des capitaux prévue par ces dispositions a-t-elle pour conséquence, comme le prétend [SECIL], qu'il y a lieu d'appliquer le mécanisme de déduction intégrale, visé à l'article 46, paragraphe 1, du CIRC, aux dividendes qu'elle a reçus de sa filiale au Liban?

9) L'article 85 de l'accord [CE-Liban] conditionne-t-il la réponse affirmative aux questions précédentes?

10) Un traitement restrictif des dividendes distribués par [Ciments de Sibline] est-il justifié alors que, s'agissant de la République libanaise, il n'y a pas d'accord de coopération établi par la directive 77/799?

11) L'article 56 CE [(devenu) 63 TFUE] s'applique-t-il à l'espèce et, en cas de réponse affirmative, résulte-t-il de la libre circulation des capitaux prévue par cette disposition qu'il y a lieu d'appliquer le mécanisme de déduction intégrale, prévu à l'article 46, paragraphe 1, du CIRC, ou, subsidiairement, le mécanisme de déduction partielle, visé au paragraphe 8 de cet article, aux dividendes distribués par [Ciments de Gabés] et par [Ciments de Sibline] à [SECIL] lors de l'exercice 2009?

12) À supposer que la libre circulation des capitaux s'applique à l'espèce, le fait de ne pas appliquer aux dividendes en cause les mécanismes d'élimination ou d'atténuation de la double imposition économique consacrés à l'époque dans la loi portugaise est-il justifié par le fait que, s'agissant de la République tunisienne et de la République libanaise, il n'y a pas d'accord de coopération établi par la directive 77/799?

13) La clause de sauvegarde prévue à l'article 57, paragraphe 1, CE (devenu article 64 TFUE) s'oppose-t-elle à l'application de la libre circulation des capitaux, et ce avec les conséquences voulues par la requérante?

14) Y a-t-il lieu de ne pas appliquer la clause de sauvegarde visée à l'article 57, paragraphe 1, CE (devenu article 64 TFUE) dès lors que le régime des avantages fiscaux pour l'investissement de nature contractuelle prévu à l'article 41, paragraphe 5, sous b), de l'EBF et le régime prévu à l'article 42 de l'EBF pour les dividendes provenant des pays africains de langue officielle portugaise et du Timor-Oriental ont été entretemps introduits?»

IV – La procédure devant la Cour

28. La présente demande de décision préjudicielle a été déposée à la Cour le 8 octobre 2014. SECIL, les gouvernements portugais, hellénique et suédois ainsi que la Commission européenne ont déposé des observations écrites.

29. En application de l'article 61, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, les parties ont été invitées à répondre à des questions de la Cour sur le rapport entre le traité FUE et les accords euro-méditerranéens, ce qu'elles ont fait.

30. Une audience s'est tenue le 18 novembre 2015 lors de laquelle SECIL, le gouvernement portugais ainsi que la Commission ont présenté leurs observations orales.

V – Analyse

A – *Observations liminaires*

31. La présente demande de décision préjudicielle présente une particularité plutôt rare dans la jurisprudence de la Cour en ce qu'elle pose la problématique de l'applicabilité concurrente des dispositions du traité FUE et des accords euro-méditerranéens, à savoir les articles 49 TFUE, 63 TFUE et 64 TFUE ainsi que les articles 31, 34 et 89 de l'accord CE-Tunisie et 31, 33 et 85 de l'accord CE-Liban.

32. À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, un accord conclu par l'Union et un ou plusieurs États tiers, constitue, en ce qui concerne l'Union, un acte pris par l'une de ses institutions, au sens de l'article 267, premier alinéa, sous b), TFUE, que les dispositions de pareil accord forment partie intégrante, à partir de l'entrée en vigueur de celui-ci, de l'ordre juridique de l'Union et que, dans le cadre de cet ordre juridique, la Cour est compétente pour statuer à titre préjudiciel sur l'interprétation de cet accord [5].

33. Sur ce fondement, la Cour a souvent eu l'occasion de répondre à des questions préjudicielles concernant l'interprétation des dispositions des accords euro-méditerranéens, à savoir les accords CEE-Algérie [6], CE-Maroc [7], CE-Israël et CE-OLP [8], CE-Liban [9], CE-Égypte [10], et CE-Tunisie [11].

34. Toutefois, aucune de ces affaires ne soulevait la question de l'applicabilité concurrente des dispositions du traité FUE et des accords euro-méditerranéens.

5 — Voir arrêts Haegeman (181/73, EU:C:1974:41, points 3 à 6) concernant l'accord créant une association entre la Communauté économique européenne et la Grèce, signé à Athènes le 9 juillet 1961, conclu au nom de la Communauté par la décision 63/106/CEE du Conseil, du 25 septembre 1961 (JO L 26, p. 293, ci-après l'«accord d'association CEE-Grèce»); Demirel (12/86, EU:C:1987:400, point 7) concernant l'accord créant une association entre la Communauté économique européenne et la Turquie, signé à Ankara le 12 septembre 1963, conclu au nom de la Communauté par la décision 64/732/CEE du Conseil, du 23 décembre 1963 (JO 1964, L 217, p. 3685, ci-après l'«accord d'association CEE-Turquie»); Andersson et Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307, points 26 et 27); Ospelt et Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, point 27), ainsi qu'Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, point 19) concernant l'accord sur l'Espace économique européen, signé le 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'«accord EEE») et approuvé par la décision 94/1/CECA, CE du Conseil et de la Commission, du 13 décembre 1993, relative à la conclusion de l'accord sur l'Espace économique européen entre les Communautés européennes, leurs États membres et la République d'Autriche, la République de Finlande, la République d'Islande, la principauté de Liechtenstein, le Royaume de Norvège, le Royaume de Suède et la Confédération suisse (JO 1994, L 1, p. 1).

6 — Voir accord de coopération entre la Communauté économique européenne et la République algérienne démocratique et populaire, signé à Alger le 26 avril 1976 et approuvé au nom de la Communauté par le règlement (CEE) n° 2210/78 du Conseil, du 26 septembre 1978 (JO L 263, p. 1), qui a fait l'objet d'une analyse de la part de la Cour dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts Krid (C-103/94, EU:C:1995:97) et Babahenini (C-113/97, EU:C:1998:13).

7 — Voir accord de coopération entre la Communauté économique européenne et le Royaume du Maroc, signé à Rabat le 27 avril 1976 et approuvé au nom de la Communauté par le règlement (CEE) n° 2211/78 du Conseil, du 26 septembre 1978 (JO L 264, p. 1), remplacé par l'accord euro-méditerranéen établissant une association entre les Communautés européennes et leurs États membres, d'une part, et le Royaume du Maroc, d'autre part, signé à Bruxelles le 26 février 1996 et approuvé au nom desdites Communautés par la décision 2000/204/CE, CECA du Conseil et de la Commission, du 24 janvier 2000 (JO L 70, p. 1). Ces accords ont fait l'objet de demandes de décision préjudicielle dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107) et Mesbah (C-179/98, EU:C:1999:549), ainsi qu'aux ordonnances Echouikh (C-336/05, EU:C:2006:394) et El Youssfi (C-276/06, EU:C:2007:215).

8 — Voir accord euro-méditerranéen établissant une association entre les Communautés européennes et leurs États membres, d'une part, et l'État d'Israël, d'autre part, signé à Bruxelles, le 20 novembre 1995 (JO 2000, L 147, p. 3), ainsi que accord d'association euro-méditerranéen intérimaire relatif aux échanges commerciaux et à la coopération entre la Communauté européenne, d'une part, et l'Organisation de libération de la Palestine (OLP), agissant pour le compte de l'Autorité palestinienne de la Cisjordanie et de la bande de Gaza, d'autre part, signé à Bruxelles le 24 février 1997 (JO 1997, L 187, p. 3). Ces accords ont fait l'objet d'une demande de décision préjudicielle dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Brita (C-386/08, EU:C:2010:91).

9 — L'accord CE-Liban a déjà fait l'objet d'une analyse de la part de la Cour dans l'affaire ayant donné lieu à l'ordonnance Mugraby/Conseil et Commission (C-581/11 P, EU:C:2012:466) ainsi que de la part du Tribunal dans l'affaire ayant donné lieu à l'ordonnance Mugraby/Conseil et Commission (T-292/09, EU:T:2011:418).

10 — Voir accord euro-méditerranéen établissant une association entre les Communautés européennes et leurs États membres, d'une part, et la République arabe d'Égypte, d'autre part, signé à Luxembourg le 25 juin 2001, approuvé par la décision 2004/635/CE du Conseil, du 21 avril 2004 (JO L 304, p. 38). Cet accord a fait l'objet d'une demande de décision préjudicielle dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52).

11 — L'accord CE-Tunisie a déjà fait l'objet d'une demande de décision préjudicielle dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780) ainsi que l'objet d'une analyse de la part du Tribunal dans l'affaire ayant donné lieu aux arrêts Pigasos Alieftiki Naftiki Etaireia/Conseil et Commission (T-162/07, EU:T:2009:333) et ICF/Commission (T-406/08, EU:T:2013:322, points 208 à 214).

35. Il en va de même des affaires qui ont soulevé des questions d'interprétation des accords d'association CEE-Grèce [12], CEE-Turquie [13] et CE-Hongrie [14] ainsi que de l'accord de partenariat et de coopération CE-Russie [15].

36. Par contre, la question de l'applicabilité concurrente des dispositions du traité FUE sur la libre circulation des capitaux et de celles de l'accord EEE portant sur la même liberté a fait l'objet de plusieurs demandes de décision préjudicielle [16] ainsi que de recours directs [17].

37. Toutefois, cette jurisprudence ne sera guère utile dans la présente affaire puisque la Cour y a souvent jugé que «les règles interdisant les restrictions aux mouvements de capitaux et la discrimination qu'elles énoncent sont, s'agissant des relations entre les États parties à l'accord EEE, qu'ils soient membres de l'Union ou de l'AELE, identiques à celles que le droit de l'Union impose dans les relations entre les États membres» [18].

38. Étant donné que le niveau de protection juridique accordé en cette matière par le traité FUE et l'accord EEE est le même, il importe peu que les dispositions applicables soient celles du traité FUE ou celles de l'accord EEE. De ce fait, la question de l'existence ou non d'une hiérarchie ou d'une priorité entre ces dispositions ne se posait pas dans ces affaires où s'appliquaient à la fois le traité FUE et l'accord EEE.

39. Tel n'est pas le cas en l'occurrence, où les dispositions applicables des accords CE-Tunisie et CE-Liban ne sont pas les mêmes que celles du traité FUE. D'une part, à supposer que les dispositions de ces accords concernant la liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux aient un effet direct, leur portée est limitée par les articles 89 de l'accord CE-Tunisie et 85 de l'accord CE-Liban qui limitent la portée desdits accords dans le domaine de la fiscalité directe. D'autre part, contrairement au traité FUE, l'accord CE-Tunisie ne contient pas de clause de sauvegarde limitant la portée de la libre circulation des capitaux, tandis que la clause de sauvegarde prévue à l'article 33 de l'accord CE-Liban exclut de sa portée le transfert à l'étranger des bénéfices découlant des investissements réalisés au Liban par des personnes physiques ou morales établies dans l'Union.

40. La question peut donc se poser de savoir si l'application des dispositions des accords CE-Tunisie et CE-Liban exclut l'application des dispositions du traité FUE ou vice versa.

12 — L'accord d'association CEE-Grèce a fait l'objet de la demande de décision préjudicielle dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Haegeman (181/73, EU:C:1974:41).

13 — L'accord d'association CEE-Turquie a fait l'objet de demandes de décision préjudicielle dans les affaires ayant donné lieu à plusieurs arrêts dont le plus important est l'arrêt Demirel (12/86, EU:C:1987:400).

14 — Voir accord européen établissant une association entre les Communautés européennes et leurs États membres, d'une part, et la République de Hongrie, d'autre part, conclu et approuvé au nom de la Communauté par la décision 93/742/Euratom, CECA, CE du Conseil et de la Commission, du 13 décembre 1993 (JO L 347, p. 1). Cet accord a fait l'objet d'une analyse de la part de la Cour dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia et ERSA (C-347/03, EU:C:2005:285); Sfakianakis (C-23/04 à C-25/04, EU:C:2006:92); Agrover (C-173/06, EU:C:2007:612), ainsi qu'à l'ordonnance Agenzia Dogane Circoscrizione Doganale di Genova (C-505/06, EU:C:2007:768).

15 — Voir accord de partenariat et de coopération établissant un partenariat entre les Communautés européennes et leurs États membres, d'une part, et la Fédération de Russie, d'autre part, signé à Corfou le 24 juin 1994 et approuvé au nom des Communautés par la décision 97/800/CECA, CE, Euratom du Conseil et de la Commission, du 30 octobre 1997 (JO L 327, p. 1). Cet accord a fait l'objet d'une analyse de la part de la Cour dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213).

16 — Voir, notamment, arrêts Andersson et Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307); Salzmann (C-300/01, EU:C:2003:283); Ospelt et Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493); Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588); Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645), ainsi que ordonnance projektart e.a. (C-476/10, EU:C:2011:422).

17 — Voir, notamment, arrêts Commission/Belgique (C-522/04, EU:C:2007:405); Commission/Pays-Bas (C-521/07, EU:C:2009:360); Commission/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273), ainsi que Commission/Allemagne (C-284/09, EU:C:2011:670).

18 — Arrêt Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, point 21). Voir également, en ce sens, arrêts Ospelt et Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, points 28 et 32); Commission/Belgique (C-522/04, EU:C:2007:405, point 44), et Commission/Pays-Bas (C-521/07, EU:C:2009:360, point 33), ainsi que ordonnance projektart e.a. (C-476/10, EU:C:2011:422, points 34 et 35).

41. Selon une jurisprudence constante de la Cour, «[les accords conclus par l'Union] bénéficient de la primauté sur les actes de droit [de l'Union] dérivé», [19] la Cour ajoutant que «cette primauté au plan du droit [de l'Union] ne s'étend[rait] pas au droit primaire» [20].

42. Toutefois, le droit international public ne prévoit pas de hiérarchie entre les différents traités conclus par des États. En effet, comme l'a écrit le professeur Charles Rousseau, «[f]aite pour l'ordre étatique, à base de hiérarchie des organes et des normes, [la doctrine kelsénienne selon laquelle la contrariété d'une règle de degré inférieur à une règle de degré supérieur donne lieu soit à sa nullité ou à son annulabilité, soit à une sanction contre l'organe responsable] est impuissante à trancher des conflits de normes internationales, puisque la majorité des règles du droit des gens sont des règles conventionnelles, émanant d'organes distincts et non hiérarchisés» [21], à l'exception de l'article 103 de la charte des Nations unies [22] et des normes du ius cogens [23] qui priment sur toute autre norme contraire du droit international [24].

43. Or, comme l'ordre juridique de l'Union s'inscrit dans la ligne de la doctrine kelsénienne et établit une hiérarchie de normes par laquelle le traité FUE prime le droit international public, il ne serait possible de recourir à cette hiérarchie de normes qu'en cas d'antinomie entre les dispositions des différents traités qui sont applicables, à moins qu'il ne s'agisse d'un conflit apparent pouvant se résoudre par voie d'interprétation [25].

44. À mon avis, plusieurs éléments ne permettent pas de conclure à l'existence de pareille antinomie entre les dispositions du traité FUE et les accords CE-Tunisie et CE-Liban. Au contraire, à l'instar des dispositions du traité FUE sur les grandes libertés de circulation et comme l'indiquent les articles 1er, paragraphe 2, deuxième tiret, de l'accord CE-Tunisie et 1er, paragraphe 2, sous b), de l'accord CE-Liban, lesdits accords ont pour objectif «de fixer les conditions de la libéralisation progressive des échanges de biens, de services et de capitaux».

45. Ainsi que la Cour l'a jugé à plusieurs reprises, les accords euro-méditerranéens ont «pour objet de promouvoir une coopération globale entre les parties contractantes en vue de contribuer au développement économique et social [de l'État tiers concerné] et de favoriser le renforcement de leurs relations» [26].

46. Par conséquent, en introduisant des dispositions prévoyant la liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux, les accords CE-Tunisie et CE-Liban restent dans la ligne des principes qui inspirent le traité FUE, sans poursuivre de buts contradictoires avec ceux dudit traité.

19 — Arrêt Intertanko e.a. (C-308/06, EU:C:2008:312, point 42). Voir également, en ce sens, arrêts Commission/Allemagne (C-61/94, EU:C:1996:313, point 52); Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht (C-311/04, EU:C:2006:23, point 25), ainsi que IATA et ELFAA (C-344/04, EU:C:2006:10, point 35).

20 — Arrêt Kadi et Al Barakaat International Foundation/Conseil et Commission (C-402/05 P et C-415/05 P, EU:C:2008:461, points 285 et 308).

21 — Rousseau, C., «De la compatibilité des normes juridiques contradictoires dans l'ordre international», *Revue générale de droit international public*, 1932, vol. 39, p. 133 à 136.

22 — «En cas de conflit entre les obligations des Membres des Nations unies en vertu de la présente charte et leurs obligations en vertu de tout autre accord international, les premières prévaudront.»

23 — Selon l'article 53 de la convention de Vienne, «[e]st nul tout traité qui, au moment de sa conclusion, est en conflit avec une norme impérative du droit international général». Voir également, en ce sens, article 53 de la convention de Vienne sur le droit des traités entre États et organisations internationales ou entre organisations internationales, conclue à Vienne le 21 mars 1986.

24 — Voir, en ce sens, Crawford, J., *Brownlie's Principles of Public International Law*, 8e édition, Oxford University Press, 2012, p. 22 et 23; Matz-Lück, N., «Conflicts between treaties» publié dans Berhardt, R., et Macalister-Smith, P., (éds.), *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, 2010, points 4, 9 et 10, disponible sur le site Internet à l'adresse suivante: http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1485?rskey=uOhZpi&result=5&prd=EPIL.

25 — Voir Kelsen, H., «Les rapports de système entre le droit interne et le droit international public», 1926, vol. IV, *Recueil des cours de l'Académie de droit international*, p. 231 et p. 267 à 274.

26 — Arrêt Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, point 29). Voir également, en ce sens, arrêts Kziber (C-18/90, EU:C:1991:36, point 21) et Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780, point 27).

47. L'antinomie précitée ne peut pas non plus résulter de la présence des articles 89 de l'accord CE-Tunisie et 85 de l'accord CE-Liban.

48. En effet, ces dispositions visent tout simplement à ne pas étendre aux ressortissants des autres parties les avantages accordés par les conventions préventives de double imposition conclues par une des parties à l'accord euro-méditerranéen, à ne pas empêcher l'adoption et l'application de toute mesure destinée lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et à ne pas faire obstacle à l'application des dispositions du droit fiscal des parties contractantes qui accordent un traitement différencié aux contribuables en fonction de leur lieu de résidence.

49. L'article 65, paragraphe 1, TFUE reprend les mêmes objectifs et, s'il ne parle pas des conventions préventives de double imposition, il n'y a rien dans le traité FUE qui permettrait à un ressortissant tunisien ou libanais d'obtenir un avantage accordé par une convention préventive de double imposition conclue entre la République portugaise et un autre État[27].

50. De la même manière, le fait que l'accord CE-Tunisie ne contienne pas de clause de sauvegarde limitant la portée de la libre circulation des capitaux et le fait que la clause de sauvegarde prévue à l'article 33 de l'accord CE-Liban exclue de sa portée le transfert à l'étranger des bénéfices découlant des investissements réalisés au Liban par des personnes résidant dans l'Union ne créent pas de contrariété avec l'article 64 TFUE.

51. En effet, la clause de sauvegarde, prévue à cet article, en faveur de restrictions à la libre circulation des capitaux déjà en vigueur le 31 décembre 1993 n'impose aucune obligation de les maintenir et interdit d'en élargir la portée.

52. Ainsi que le soutient le gouvernement suédois dans sa réponse écrite aux questions posées par la Cour, il n'y a pas lieu, dès lors, de recourir à la hiérarchie des normes. Il convient donc d'examiner si les dispositions de ces accords sont seules applicables en vertu du principe lex posterior derogat legi priori.

53. Il s'agit non seulement d'un principe général du droit dont l'existence en droit de l'Union fut reconnu par plusieurs avocats généraux de la Cour[28] mais également d'un principe du droit international, codifié dans l'article 30, paragraphes 1, 3 et 4, de la convention de Vienne sur le droit des traités, conclue à Vienne le 23 mai 1969[29].

27 — Voir, en ce sens, arrêt D. (C-376/03, EU:C:2005:424, points 58 à 63) dans lequel la Cour a jugé que «les articles [63 TFUE] et [65 TFUE] ne s'opposent pas à ce qu'une règle prévue par une convention bilatérale visant à prévenir la double imposition […] ne soit pas […] étendue à un résident d'un État membre non partie à ladite convention» (point 63). Il est vrai, ainsi que la Cour l'a jugé au point 55 de cet arrêt, en faisant référence au point 59 de l'arrêt Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438), qu'«il existe des situations où les avantages d'une convention bilatérale peuvent être étendus à un résident d'un État membre n'ayant pas la qualité de partie à ladite convention». Tel est le cas «s'agissant d'une convention préventive de double imposition conclue entre un État membre et un pays tiers, le principe du traitement national impose à l'État membre partie à ladite convention d'accorder aux établissements stables de sociétés non-résidentes les avantages prévus par la convention aux mêmes conditions que celles qui s'appliquent aux sociétés résidentes» (point 56). Telle n'est cependant pas l'hypothèse dans l'affaire en cause au principal.

28 — Voir conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Commission/Conseil (C-110/02, EU:C:2003:667, point 33); de l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer dans l'affaire St. Paul Dairy (C-104/03, EU:C:2004:509, point 61); de l'avocat général Jääskinen dans l'affaire Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235, point 28); de l'avocat général Mazák dans l'affaire Commission/Italie (C-565/08, EU:C:2010:403, point 30); prise de position de l'avocat général Kokott Réexamen Commission/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:573, point 48); conclusions de l'avocat général Szpunar dans l'affaire Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:246, point 59), ainsi que de l'avocat général Jääskinen dans l'affaire Royaume-Uni/Parlement et Conseil (C-507/13, EU:C:2014:2394, point 59).

29 — Voir également, en ce sens, article 30, paragraphes 3 et 4, de la convention de Vienne sur le droit des traités entre États et organisations internationales ou entre organisations internationales, conclue à Vienne le 21 mars 1986. Comme la Cour l'a jugé au point 37 de l'arrêt Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52), «le droit international des traités a été codifié, en substance, par la convention de Vienne et […] les règles contenues dans cette convention s'appliquent à un accord conclu entre un État et une organisation internationale, tel que l'accord euro-méditerranéen avec l'Égypte, dans la mesure où ces règles sont l'expression du droit international général de nature coutumière». Voir également, en ce sens, arrêt Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, points 40 et 41). De ce fait, ces règles «lient les institutions de [l'Union] et font partie de l'ordre juridique [de l'Union]» (arrêt Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, point 42).

54. À mon avis, dans la présente affaire, la règle codifiée au paragraphe 3 de l'article 30 de la convention de Vienne est applicable [30], ce qui implique de déterminer lequel des deux traités est antérieur à l'autre.

55. Les accords CE-Tunisie et CE-Liban doivent, pour les dispositions qui nous intéressent, être considérés comme postérieurs au traité FUE et ce même s'ils ont été conclus avant l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne. En effet, sur la libre circulation des capitaux, le traité FUE n'a fait que reprendre le traité antérieur. Plus spécifiquement, l'interdiction de «toutes les restrictions aux mouvements des capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers», [31] telle que nous la connaissons aujourd'hui, date de l'année 1992 [32], date antérieure à la conclusion des accords CE-Tunisie et CE-Liban.

56. Il résulte de ce qui précède que, en vertu du paragraphe 3, de l'article 30 de la convention de Vienne, toutes les parties au traité antérieur, à savoir le traité FUE, étant également parties au traité postérieur, à savoir les accords CE-Tunisie et CE-Liban, les dispositions du traité FUE ne sont applicables que dans la mesure où elles n'ont pas été remplacées par celles des accords CE-Tunisie et CE-Liban.

57. Cette interprétation est cohérente avec la position prise par l'avocat général Jääskinen au point 28 de ses conclusions dans l'affaire Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235), selon laquelle, dans une affaire qui, telle celle en cause, relève de la libre circulation des capitaux, «les principes lex posterior derogat legi priori et lex specialis derogat legi generali semblent exclure toute application de l'article [64], paragraphe 1, [TFUE] aux relations entre les États membres et la principauté de Liechtenstein». Ainsi, l'application de l'article 40 de l'accord EEE qui, comme l'accord CE-Tunisie, n'incluait pas une clause de sauvegarde, excluait l'application de la clause de sauvegarde prévue par le traité FUE [33].

B – *Sur les première à troisième et septième questions préjudicielles*

58. Par ses première à troisième et septième questions, la juridiction de renvoi s'interroge sur la question de savoir si les articles 31 de l'accord CE-Tunisie et 30 de l'accord CE-Liban [34] (prévoyant le droit d'établissement et la libre prestation des services) d'une part, et les articles 34 de l'accord CE-Tunisie et 31 de l'accord CE-Liban (prévoyant la libre circulation des capitaux) d'autre part, ont un effet direct.

30 — La règle énoncée à l'article 30, paragraphe 3, de la convention de Vienne n'implique pas que les parties aux deux traités doivent être identiques. Au contraire, comme l'explique la Commission du droit international dans ses commentaires au projet d'articles sur le droit des traités (Annuaire de la Commission du droit international, 1966, vol. II, p. 216), «[l]e paragraphe 3 énonce la règle générale applicable lorsque toutes les parties à un traité (*avec ou sans la participation d'autres États*) concluent ultérieurement un traité portant sur la même matière» (c'est moi qui souligne). Voir également, en ce sens, Pauwelyn, J., *Conflict of Norms in Public International Law: How WTO Law Relates to other Rules of International Law*, 1re édition, Cambridge University Press, 2003, p. 381; Sadat-Akhavi, S.A., *Methods of Resolving Conflicts Between Treaties*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden/Boston, 2003, p. 62 et 63; Mus, J. B., «Conflicts between treaties in international law», 1998, vol. XLV, *Netherlands International Law Review*, p. 208, p. 219.

31 — Article 63, paragraphe 1, TFUE.

32 — Voir article 73 B CE inséré en 1992 par l'article G.15 TUE et applicable à partir du 1er janvier 1994.

33 — Voir point 31 de l'arrêt Ospelt et Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493) dans lequel la Cour a jugé que «depuis le 1er mai 1995, date de l'entrée en vigueur de l'accord EEE à l'égard de la principauté de Liechtenstein, et dans les secteurs couverts par celui-ci, les États membres ne peuvent plus invoquer l'article [64 TFUE] à l'égard de la principauté de Liechtenstein. Par suite et contrairement à ce que soutient le gouvernement autrichien, la Cour n'a pas à examiner, sur le fondement de cette disposition, si les restrictions aux mouvements de capitaux entre l'Autriche et le Liechtenstein résultant du VGVG étaient déjà en substance en vigueur le 31 décembre 1993 et si, de ce fait, elles pouvaient, en application du même article, être maintenues». Voir également, en ce sens, arrêt Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, points 19 à 22) dans lequel la Cour n'a appliqué que les dispositions de l'accord EEE.

34 — Aucune des questions de la juridiction de renvoi ne se réfère à l'article 30 de l'accord CE-Liban. Étant donné que les parties s'y réfèrent, je l'ajoute pour compléter l'analyse.

1. Sur la liberté en cause dans l'affaire au principal

59. Ces questions doivent être précédées par celle de savoir si la présente affaire relève du droit d'établissement ou de la libre circulation des capitaux.

60. Bien que cette question préalable ne se soit pas posée, jusqu'à présent, à propos des accords euro-méditerranéens, il y a, concernant les articles 49 TFUE (liberté d'établissement) et 63 TFUE (libre circulation des capitaux), une jurisprudence bien établie de la Cour qui peut être transposée en l'occurrence.

61. Selon cette jurisprudence, «le traitement fiscal de dividendes est susceptible de relever de l'article 49 TFUE relatif à la liberté d'établissement et de l'article 63 TFUE relatif à la libre circulation des capitaux» [35].

62. Selon le gouvernement portugais, la présente affaire relève exclusivement du droit d'établissement prévu aux articles 31 de l'accord CE-Tunisie et 30 de l'accord CE-Liban parce que SECIL exerce une influence décisive sur ses filiales Ciments de Gabés et Ciments de Sibline.

63. Toutefois, ainsi que le relève la Commission, la réglementation portugaise en cause dans l'affaire au principal ne distingue pas les dividendes perçus par une société résidente sur la base d'une participation lui conférant une influence certaine sur les décisions de la société distributrice de ces dividendes et lui permettant d'en déterminer les activités de ceux perçus sur la base d'une participation ne conférant pas une telle influence.

64. Or, «une réglementation nationale relative au traitement fiscal de dividendes d'un pays tiers, qui ne s'applique pas exclusivement aux situations dans lesquelles la société mère exerce une influence décisive sur la société distribuant les dividendes, doit être appréciée au regard de l'article 63 TFUE. Une société résidente d'un État membre peut donc, indépendamment de l'ampleur de la participation qu'elle détient dans la société distributrice de dividendes établie dans un pays tiers, se prévaloir de cette disposition afin de mettre en cause la légalité d'une telle réglementation (voir, en ce sens, arrêt A, C-101/05, EU:C:2007:804, points 11 et 27)» [36].

65. Par conséquent, s'agissant du traité FUE, la présente affaire relèverait de la libre circulation des capitaux.

66. Cette jurisprudence me paraît transposable aux accords euro-méditerranéens qui incluent, comme le traité FUE, des dispositions sur le droit d'établissement et la libre circulation des capitaux.

67. Je suis d'avis, à l'instar de la Commission, que la présente affaire ne relève pas du droit d'établissement prévu aux articles 31 de l'accord CE-Tunisie et 30 de l'accord CE-Liban mais de la libre circulation des capitaux prévue respectivement aux articles 34 et 31 des mêmes accords. Il n'y a donc pas lieu de répondre aux première et deuxième questions ni à la septième question, pour autant qu'elles concernent le droit d'établissement.

35 — Arrêt Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, point 89). Voir également, en ce sens, arrêts Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, point 36); Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen (C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 33), ainsi que Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, point 30).

36 — Arrêt Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, point 99). Voir également, en ce sens, arrêt Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, points 27 à 30).

2. Sur le champ d'application des articles 34 de l'accord CE-Tunisie et 31 de l'accord CE-Liban

68. Il importe de vérifier si l'affaire en cause au principal, qui concerne le traitement fiscal de dividendes payés par Ciments de Gabés et Ciments de Sibline à son actionnaire SECIL, relève du champ d'application des articles 34 de l'accord CE-Tunisie et 31 de l'accord CE-Liban.

69. À cet égard, je note que, si l'article 31 de l'accord CE-Liban interdit de manière générale les «restriction[s] à la circulation des capitaux», l'article 34 de l'accord CE-Tunisie limite cette liberté «aux investissements directs en Tunisie, effectués dans des sociétés constituées conformément à la législation en vigueur, ainsi que la liquidation et le rapatriement du produit de ces investissements et de tout bénéfice en découlant».

70. En interprétant la notion d'«investissements directs» figurant à l'article 64, paragraphe 1, TFUE, la Cour a jugé que «[cette] notion […] concerne les investissements de toute nature auxquels procèdent les personnes physiques ou morales et qui servent à créer ou à maintenir des relations durables et directes entre le bailleur de fonds et l'entreprise à qui ces fonds sont destinés en vue de l'exercice d'une activité économique» [37].

71. Étant donné que «l'objectif de créer ou de maintenir des liens économiques durables présuppose que les actions détenues par l'actionnaire donnent à celui-ci, soit en vertu des dispositions de la législation nationale sur les sociétés par actions, soit d'une autre manière, la possibilité de participer effectivement à la gestion de cette société ou à son contrôle» [38], il me paraît incontestable qu'un investissement, tel que celui de SECIL dans le capital social de Ciments de Gabés depuis l'année 2000 et qui, en 2009, s'élevait à 98,72 % de son capital social, remplit largement ces critères.

72. De même, en droit international, on trouve une définition similaire de la notion d'«investissement» utilisée par la convention pour le règlement des différends relatifs aux investissements: «[l]a doctrine considère généralement que l'investissement suppose des apports, une certaine durée d'exécution du marché et une participation aux risques d'opération […]. La lecture du préambule de la [convention pour le règlement des différends relatifs aux investissements] permet d'y ajouter le critère de la contribution au développement économique de l'État d'accueil de l'investissement» [39].

73. La présente affaire relève donc du champ d'application des articles 34 de l'accord CE-Tunisie et 31 de l'accord CE-Liban.

3. Sur l'effet direct des articles 34 de l'accord CE-Tunisie et 31 de l'accord CE-Liban

74. Il importe de relever que, ainsi que la Cour l'a jugé au point 25 de l'arrêt Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), par rapport à l'article 64, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie, «[s]elon une jurisprudence constante, une disposition d'un accord conclu par les Communautés avec des États tiers doit être considérée comme ayant un effet direct lorsque, eu égard à ses termes ainsi qu'à l'objet et à la nature de l'accord, elle comporte une obligation claire et précise qui n'est subordonnée, dans son exécution ou dans ses effets, à l'intervention d'aucun acte ultérieur» [40].

37 — Arrêt Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, point 34). Voir également, en ce sens, arrêts Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, points 180 et 181) et Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, point 102).

38 — Arrêt Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, point 35).

39 — *Salini Costruttori S.p.A. & Italstrade S.p.A. c. Royaume de Maroc* (ICSID Case nº ARB/00/4) Décision sur la compétence rendue le 23 juillet 2001, 2002, vol. 129 *Journal du droit international*, p. 196, point 52. Plusieurs tribunaux arbitraux ont adopté cette définition de la notion d'«investissement». Voir, à cet égard, la jurisprudence arbitrale citée par Gaillard, E., «Identify or Define? Reflections on the Evolution of the Concept of Investment in ICSID Practice» in Binder, C., Kriebaum, U., Reinisch, A., et Wittich, S., (eds.), *International Investment Law for the 21st Century: Essays in Honour of Christoph Schreuer*, Oxford University Press, Oxford, 2009, p. 403, p. 411.

40 — Voir également, en ce sens, arrêts Gloszczuk (C-63/99, EU:C:2001:488, point 30); Wählergruppe Gemeinsam (C-171/01, EU:C:2003:260, point 53), ainsi que Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213, point 21).

75. S'agissant, en premier lieu, de l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie, ses termes prévoient que «*[l'Union] et la Tunisie assurent […] la libre circulation des capitaux* concernant les investissements directs en Tunisie, effectués dans des sociétés constituées conformément à la législation en vigueur, ainsi que la liquidation et le rapatriement du produit de ces investissements et de tout bénéfice en découlant» [41].

76. L'article 31 de l'accord CE-Liban dispose qu'«*il n'y aura, entre [l'Union] d'une part, et le Liban d'autre part, aucune restriction à la circulation des capitaux* ni aucune discrimination fondée sur la nationalité ou sur le lieu de résidence de leurs ressortissants ou sur le lieu où ces capitaux sont investis» [42].

77. Je pense, comme le soulèvent SECIL et la Commission, qu'il s'agit là de dispositions claires, précises et inconditionnelles, dans la mesure où elles établissent une obligation très concrète quant au résultat à atteindre sans qu'aucun acte ultérieur doive intervenir pour les rendre exécutoires.

78. Ainsi que le démontre le gouvernement portugais dans ses observations écrites, la clarté, la précision et l'inconditionnalité de ces dispositions sont d'autant plus nettes si on les compare avec les dispositions des accords en cause sur le droit d'établissement dont le caractère programmatique est incontestable.

79. En effet, les articles 31 de l'accord CE-Tunisie et 30 de l'accord CE-Liban ne contiennent qu'un accord de se mettre d'accord («an agreement to agree») sur l'étendue de la protection à accorder aux ressortissants de l'Union et de la République tunisienne. En ce sens, ces dispositions se limitent à fixer l'objectif que les parties s'engagent à poursuivre et déterminent la procédure permettant de mettre en œuvre cet objectif.

80. Cette conclusion n'est pas remise en cause par le paragraphe 2 de l'article 34 de l'accord CE-Tunisie qui prévoit que «[l]es parties se consultent en vue de faciliter la circulation des capitaux entre [l'Union] et la Tunisie et de la libéraliser intégralement *lorsque les conditions nécessaires seront réunies*» [43].

81. En effet, comme le soutient la Commission, cette disposition ne vise que les mouvements de capitaux autres que des investissements directs qui sont régis par le paragraphe 1 de cet article, comme par exemple la prestation de services financiers et l'admission de titres sur les marchés des capitaux. Étant donné que la présente affaire concerne un investissement direct visé par le paragraphe 1 dudit article, son paragraphe 2 n'a pas d'incidence sur l'effet direct du paragraphe 1 de ce même article.

82. S'agissant, en second lieu, de l'objet et de la nature des accords CE-Tunisie et CE-Liban, qui transposent à leur article 1er, paragraphe 1 ce que la Cour a jugé au point 27 de son arrêt Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), je pense que l'établissement, par ces dispositions, d'une association entre l'Union et ses États membres, d'une part, et la République tunisienne et la République libanaise, d'autre part, est une raison supplémentaire pour accepter que son objet et sa nature sont compatibles avec l'effet direct des articles 34 de l'accord CE-Tunisie et 31 de l'accord CE-Liban.

83. Pour ces raisons, à l'instar de SECIL, du gouvernement suédois et de la Commission, je suis d'avis que les articles 34 de l'accord CE-Tunisie et 31 de l'accord CE-Liban ont un effet direct qui peut être invoqué par SECIL devant la juridiction de renvoi.

41 — C'est moi qui souligne.

42 — C'est moi qui souligne.

43 — C'est moi qui souligne.

C – Sur les cinquième et neuvième questions préjudicielles

84. Par ses cinquième et neuvième questions, la juridiction de renvoi vise à délimiter la portée des articles 89 de l'accord CE-Tunisie et 85 de l'accord CE-Liban afin de savoir si relève de leur champ d'application une législation nationale telle que celle en cause dans l'affaire au principal qui n'autorise pas la déduction intégrale ou partielle, selon le cas, de dividendes provenant de sociétés ayant leur siège ou leur direction effective en dehors de l'Union ou de l'EEE.

85. Les articles 89, premier tiret, de l'accord CE-Tunisie et 85, sous a), de l'accord CE-Liban prévoient que ces accords n'ont pas pour effet d'étendre les avantages accordés par un État membre dans le domaine fiscal par une convention visant à éviter la double imposition.

86. Contrairement au gouvernement portugais qui, à propos de l'article 89, premier tiret, de l'accord CE-Tunisie, répond à la question à partir de la convention préventive de double imposition qu'il a signée avec la République tunisienne, je pense, comme la Commission, que l'objet de cette disposition est d'éviter qu'une règle prévue dans une convention préventive de double imposition conclue par la République portugaise avec un *autre* État que la République tunisienne soit étendue à un résident tunisien dont l'État de résidence n'est pas partie à cette dernière convention.

87. Or, SECIL ne vise pas à obtenir un avantage accordé par une convention de double imposition que la République portugaise aurait conclue avec un État autre que la République tunisienne.

88. Il en va de même de l'article 85, sous a), de l'accord CE-Liban.

89. Les articles 89, deuxième tiret, de l'accord CE-Tunisie et 85, sous b), de l'accord CE-Liban permettent aux parties à ces accords d'adopter ou d'appliquer toute mesure destinée à éviter la fraude et l'évasion fiscales.

90. Toutefois, comme il n'y a aucune allégation de fraude et d'évasion fiscales dans la présente affaire, lesdites dispositions n'ont pas lieu de s'appliquer.

91. Enfin, les articles 89, troisième tiret, de l'accord CE-Tunisie et 85, sous c), de l'accord CE-Liban permettent aux autorités fiscales portugaises d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale aux contribuables ne se trouvant pas dans une situation identique en ce qui concerne leur lieu de résidence.

92. Selon le gouvernement portugais, ces dispositions lui permettent de distinguer les contribuables en fonction de leur résidence et du lieu où leur capital est investi.

93. Je ne partage pas cette interprétation desdites dispositions qui leur ajoute un critère qui pourrait justifier une différence de traitement, à savoir le lieu où le capital est investi.

94. Par ailleurs, SECIL est une société résidente au Portugal et les dispositions en cause n'autorisent pas qu'elle soit, en cette qualité, la victime d'une discrimination sur le fondement de la résidence de ses filiales.

95. Je rappelle, à cet égard, la jurisprudence constante de la Cour selon laquelle «la situation d'une société actionnaire percevant des dividendes d'origine étrangère est comparable à celle d'une société actionnaire percevant des dividendes d'origine nationale dans la mesure où, dans les deux cas, les bénéfices réalisés sont, en principe, susceptibles de faire l'objet d'une imposition en chaîne» [44].

44 — Arrêt Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, point 37). Voir également, en ce sens, arrêts Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, point 62) et Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen (C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 59).

96. Par conséquent, je propose à la Cour de répondre aux cinquième et neuvième questions qu'une législation nationale telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui n'autorise pas la déduction intégrale ou partielle, selon le cas, de dividendes provenant de sociétés ayant leur siège ou leur direction effective en dehors de l'Union ou de l'EEE, ne peut se fonder ni sur l'article 89 de l'accord CE-Tunisie ni sur l'article 85 de l'accord CE-Liban.

D – *Sur les quatrième, sixième, huitième et dixième questions préjudicielles*

97. Par ses quatrième, sixième, huitième et dixième questions, la juridiction de renvoi s'interroge sur la question de savoir si les articles 34 de l'accord CE-Tunisie et 31 de l'accord CE-Liban doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation d'un État membre, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui réserve le droit à l'élimination de la double imposition économique des bénéfices distribués au cas où la société distributrice a son siège ou sa direction effective sur le territoire portugais ou sa résidence dans un autre État membre de l'Union ou de l'EEE et, en cas de réponse affirmative, sur les conséquences à en tirer.

1. Sur l'existence dans la législation portugaise en cause d'une restriction à la libre circulation des capitaux telle que garantie par les articles 34 de l'accord CE-Tunisie et 31 de l'accord CE-Liban

98. Ainsi que je l'ai évoqué récemment au point 27 de mes conclusions dans l'affaire Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533), dans le domaine de la fiscalité directe et des libertés fondamentales, la Cour recherche l'existence d'une discrimination sous l'apparence d'une restriction, à savoir une entrave aux libertés fondamentales qui résulte d'une différence de traitement entre des contribuables se trouvant dans des situations objectivement comparables ou du traitement identique de contribuables se trouvant dans des situations différentes.

99. Cela permet aux États membres de justifier la mesure en cause en se fondant sur une ou plusieurs des raisons impérieuses d'intérêt général définies dans la jurisprudence sur la base desquelles il est normalement impossible de justifier une discrimination, cette dernière ne pouvant être justifiée que sur la base d'une des raisons expressément mentionnées dans le traité FUE, à savoir l'ordre public, la sécurité publique et la santé publique, peu utiles en matière de fiscalité.

100. À cet égard, il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour qu'entravent la libre circulation des capitaux les mesures nationales «qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d'en faire dans d'autres États» [45].

101. Ainsi que la Cour l'a jugé au point 46 de l'arrêt Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), «[a]fin de déterminer si une différence de traitement fiscal est discriminatoire, il convient […] de rechercher si, à l'égard de la mesure nationale en cause, les sociétés concernées se trouvent dans une situation objectivement comparable. En effet, il ressort d'une jurisprudence constante qu'une discrimination consiste dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes».

45 — Arrêt Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, point 39). Voir également, en ce sens, arrêts A (C-101/05, EU:C:2007:804, point 40); Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen (C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 50), ainsi que Santander Asset Management SGIIC e.a. (C-338/11 à C-347/11, EU:C:2012:286, point 15).

102. Quant à la prévention de la double imposition économique, la Cour a jugé à plusieurs reprises que l'article 63 TFUE impose «à un État membre qui connaît un système de prévention de la double imposition économique dans le cas de dividendes versés à des résidents par des sociétés résidentes d'accorder un traitement équivalent aux dividendes versés à des résidents par des sociétés non-résidentes» [46].

103. En l'occurrence, comme l'expose la juridiction de renvoi, l'article 46 du CIRC réserve le droit à l'élimination de la double imposition économique des dividendes versés aux sociétés portugaises qui remplissent certaines exigences minimales concernant la hauteur du capital social détenu dans la société distributrice, la valeur et la durée de cette détention [47]. Cette élimination prend la forme d'une déduction intégrale des dividendes en question du bénéfice imposable des sociétés portugaises. Une déduction partielle de 50 % est prévue par cette disposition lorsqu'une de ces exigences minimales n'est pas remplie.

104. Toutefois, ce droit à une déduction intégrale ou partielle n'est possible que dans le cas où la société distributrice a son siège ou sa direction effective sur le territoire portugais ou a sa résidence dans un autre État membre de l'Union ou de l'EEE.

105. En revanche, les sociétés percevant des dividendes d'une société ayant, comme Ciments de Gabés et Ciments de Sibline, son siège ou sa direction effective dans un État tiers, comme la Tunisie et le Liban, sont soumises à l'impôt sur les sociétés à un taux de 23 %, à moins qu'un taux réduit ne soit applicable en vertu d'une convention visant à éviter la double imposition.

106. Il ressort de la demande de décision préjudicielle que la République portugaise n'a pas conclu pareille convention avec la République libanaise et que l'article 10, paragraphe 2, de la convention conclue avec la République tunisienne prévoit un taux maximum de 15 %.

107. Il résulte de ce qui précède que le taux effectif d'imposition des dividendes est fixé (pour les dividendes d'origine tunisienne au maximum de 15 % et de 23 % pour les dividendes d'origine libanaise) tandis que, sur les dividendes d'origine portugaise, UE ou EEE, le taux est soit de 0 % (déduction intégrale) ou de 11,5 % (déduction partielle de 50 %).

108. Il existe donc une différence de traitement entre les contribuables portugais en fonction de l'origine des dividendes qu'ils reçoivent.

109. De plus, il n'y a aucun doute que SECIL se trouve dans une situation objectivement comparable à celle d'un contribuable portugais qui reçoit des dividendes d'origine portugaise ou d'un État membre de l'Union ou de l'EEE [48].

110. Par conséquent, une différence de traitement telle que celle résultant de la législation portugaise en cause dans l'affaire au principal constitue une restriction interdite par les articles 34 de l'accord CE-Tunisie et 31 de l'accord CE-Liban.

46 — Arrêt Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, point 38). Voir également, en ce sens, arrêts Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, point 72) ainsi que Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen (C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 60).

47 — Il faut que la société bénéficiaire détienne directement une part du capital social de la société distributrice d'au moins 10 % ou d'une valeur d'au moins 20 000 000 euros, et qu'elle en soit restée détentrice pendant au moins un an.

48 — Voir point 95 des présentes conclusions.

2. Sur l'applicabilité de la clause de sauvegarde prévue à l'article 33 de l'accord CE-Liban

111. Ainsi que l'observe le gouvernement suédois, contrairement à l'accord CE-Tunisie, l'accord CE-Liban contient, à son article 33, une clause de sauvegarde analogue à celle de l'article 64, paragraphe 1, TFUE.

112. En effet, l'article 31 de l'accord CE-Liban ne garantit la libre circulation des capitaux que «sous réserve [de l'article] 33 […]», qui dispose, à son paragraphe 1, que «[l'article] 31 […] n'entrave[…] pas l'application des restrictions existant entre eux à la date d'entrée en vigueur du présent accord en ce qui concerne les mouvements de capitaux entre eux impliquant des investissements directs, tels que les placements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de valeurs mobilières sur les marchés de capitaux».

113. Le paragraphe 2 dudit article ajoute que, «[t]outefois, le transfert à l'étranger des investissements réalisés au Liban par des personnes résidant dans [l'Union] ou réalisés dans [l'Union] par des personnes résidant au Liban, ainsi que des bénéfices en découlant, n'en sera pas affecté».

114. Dans la mesure où la présente affaire concerne le traitement de dividendes versés par Ciments de Sibline à son actionnaire portugais, dividendes qui résultent de bénéfices découlant des investissements réalisés au Liban par une personne résidant dans l'Union, au sens de l'article 33, paragraphe 2, de l'accord CE-Liban, j'estime que la clause de sauvegarde n'est pas applicable en l'occurrence.

115. Il convient enfin d'examiner si la restriction en cause peut être justifiée.

3. Sur la justification de la restriction

116. Par ses sixième et dixième questions, la juridiction de renvoi souhaite savoir si la restriction apportée à la libre circulation des capitaux garantie par les accords CE-Tunisie et CE-Liban peut être justifiée dans la mesure où il n'y a pas d'accord de coopération équivalent à celui établi par la directive 77/799 [49].

117. Curieusement, à l'exception des articles 28 de l'accord CE-Tunisie et 27 de l'accord CE-Liban prévoyant la possibilité de justifier une restriction à la libre circulation des marchandises dans des termes presque identiques à ceux de l'article 36 TFUE, ces accords ne prévoient aucune justification équivalente à celle des articles 45, paragraphe 3, 52, paragraphe 1, 62 et 65, paragraphes 1, sous b), et 2, TFUE, à savoir l'ordre public, la sécurité publique et la santé publique.

118. Toutefois, ici aussi, la jurisprudence de la Cour sur les rapports entre la fiscalité directe nationale et les dispositions du traité FUE sur les grandes libertés de circulation (et plus précisément la liberté d'établissement, la libre prestation des services et la libre circulation des capitaux) [50] est transposable à la problématique soulevée dans la présente affaire.

119. J'ai déjà relevé que les restrictions apportées aux libertés de circulation précitées par des mesures nationales de fiscalité directe ont peu de chances d'être justifiées par des raisons liées à l'ordre public, à la sécurité publique ou à la santé publique. Pour preuve, je n'en veux que le fait qu'aucun des quelque 250 arrêts de la Cour portant sur la compatibilité de mesures fiscales nationales avec le traité FUE n'a jamais été basé sur la présence ou l'absence de ces justifications.

49 — Cette directive a été abrogée et remplacée par la directive 2011/16/UE du Conseil, du 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (JO L 64, p. 1)

50 — Car la liberté de circulation des marchandises n'est pas concernée par la fiscalité directe.

120. Toutes les autres justifications (ou raisons impérieuses d'intérêt général) qui ont été au centre de ces procédures ont progressivement été insérées dans le droit de l'Union (en théorie d'abord, dans des cas concrets ensuite) par la seule jurisprudence de la Cour, qu'il s'agisse de la cohérence fiscale, de la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou encore d'assurer une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition.

121. À cet égard, la référence faite par la juridiction de renvoi à la directive 77/799 (qu'elle qualifie d'«accord de coopération») renvoie directement aux justifications des restrictions aux libertés de circulation par la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux et de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales, sur lesquels le traité FUE est aussi muet. La jurisprudence de la Cour sur l'interprétation du traité FUE est d'autant plus transposable ici qu'est en cause la libre circulation des capitaux que le traité FUE rend applicable dans les relations avec les pays tiers.

122. C'est précisément à propos des relations avec les pays tiers que la Cour a accepté de justifier des restrictions aux mouvements de capitaux alors qu'elle le refusait pour les restrictions aux mouvements entre les États membres. En effet, dans de nombreux arrêts, la Cour a jugé que la directive 77/799 permettait aux États membres d'assurer la collecte efficace des impôts sans devoir recourir à des restrictions aux mouvements de capitaux. L'inapplicabilité de la directive aux pays tiers changeait évidemment la donne sauf, a jugé la Cour, en présence d'une convention préventive de double imposition comprenant des dispositions de coopération administrative entre l'État tiers et l'État membre de la mesure fiscale contestée [51].

123. Ainsi que le relèvent les gouvernements portugais et suédois, se baser sur le silence des accords CE-Tunisie et CE-Liban pour exclure toute justification d'une restriction à la libre circulation des capitaux aurait pour effet de mettre en place, pour les mouvements de capitaux vers la Tunisie et le Liban ou en provenance de ces pays, un régime plus libéralisé que celui existant pour les mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers à propos desquels des raisons impérieuses d'intérêt général peuvent justifier certaines restrictions décidées par les États membres.

124. Ainsi que la Cour internationale de justice l'a jugé dans l'arrêt du 25 septembre 1997, dans l'affaire Projet Gabčikovo-Nagymaros (Hongrie/Slovaquie), concernant l'obligation des parties d'exécuter les traités «de bonne foi» conformément à l'exigence de l'article 26 de la convention de Vienne [52], «ce dernier élément implique qu'au cas particulier, c'est le but du traité, et l'intention dans laquelle les parties ont conclu celui-ci, qui doivent prévaloir sur son application littérale. Le principe de bonne foi oblige les Parties à l'appliquer de façon raisonnable et de sorte que son but puisse être atteint» [53].

125. Étant donné qu'il me paraît fortement improbable que les rédacteurs des accords CE-Tunisie et CE-Liban aient voulu accorder une liberté totale aux mouvements de capitaux entre l'Union et ces deux pays alors que certaines restrictions pourraient être imposées aux mouvements de capitaux entre les États membres ou entre les États membres et les pays tiers, j'estime qu'une restriction à la libre circulation des capitaux ne violerait pas les accords CE-Tunisie et CE-Liban si elle était justifiée par une des raisons impérieuses d'intérêt général [54], et plus précisément celles auxquelles fait référence la juridiction de renvoi.

51 — Voir, notamment, arrêts ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, points 91 à 100) et Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, points 33 à 51).

52 — Voir également, en ce sens, article 26 de la convention de Vienne sur le droit des traités entre États et organisations internationales ou entre organisations internationales, conclue à Vienne le 21 mars 1986, ainsi que arrêts Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, point 47) et Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, point 43).

53 — CIJ 1997, p. 7, point 142.

54 — La Cour a déjà accepté qu'une justification d'une restriction soit possible sur base d'une raison impérieuse d'intérêt général dans le contexte de l'accord d'association CEE-Turquie. Voir, par exemple, arrêts Demir (C-225/12, EU:C:2013:725, point 40) et Dogan (C-138/13, EU:C:2014:2066, point 37).

126. Dans cette perspective, le gouvernement portugais, soutenu par le gouvernement suédois, invoque l'efficacité des contrôles fiscaux et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales pour justifier une restriction, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, puisqu'il n'y a pas d'instrument de coopération administrative analogue à la directive 77/799 ni avec la République tunisienne ni avec la République libanaise.

127. Le gouvernement portugais précise qu'il n'y a pas de convention préventive de double imposition entre la République portugaise et la République libanaise et que le mécanisme d'échange d'informations, prévu à l'article 25 de la convention entre la République portugaise et la République tunisienne, n'est pas contraignant pour les États, comme c'est le cas sous l'empire de ladite directive.

128. Étant donné que les articles 89, deuxième tiret, de l'accord CE-Tunisie et 85, sous b), de l'accord CE-Liban permettent à chaque partie d'adopter et d'appliquer toute mesure destinée à éviter la fraude et l'évasion fiscales, j'estime, pour la raison donnée au point 90 des présentes conclusions, que toute justification fondée sur cette base doit d'emblée être rejetée dans la présente affaire.

129. J'ajoute que la jurisprudence de la Cour n'admet cette justification que pour des dispositions qui visent spécifiquement à exclure d'un avantage les montages purement artificiels dont le but serait de contourner la loi fiscale, ce dont il n'a pas du tout été question dans la présente affaire [55]. Par ailleurs, la justification en cause n'a jamais été admise en cas de présomption générale de fraude fiscale.

130. Quant à la justification tirée de l'efficacité des contrôles fiscaux dans le contexte de mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers, la Cour a déjà jugé que cette justification «n'est admissible que si la réglementation d'un État membre fait dépendre le bénéfice d'un avantage fiscal de la satisfaction de conditions dont le respect ne peut être vérifié qu'en obtenant des renseignements des autorités compétentes d'un État tiers et que, en raison de l'absence d'une obligation conventionnelle de cet État tiers de fournir des informations, il s'avère impossible d'obtenir ces renseignements de ce dernier» [56].

131. Ainsi que l'expose la juridiction de renvoi, l'article 46 du CIRC réserve le droit à l'élimination de la double imposition économique des bénéfices distribués aux sociétés portugaises qui remplissent certaines exigences minimales concernant la hauteur du capital social détenu dans la société distributrice, la valeur et la durée de cette détention [57].

132. En l'occurrence, il n'est pas allégué ni par le gouvernement portugais ni par la juridiction de renvoi que l'octroi du bénéfice en cause dépendrait «de la satisfaction de conditions dont le respect ne peut être vérifié qu'en obtenant des renseignements des autorités compétentes d'un État tiers» [58].

133. Si la juridiction de renvoi devait conclure le contraire sur ce point, il serait loisible au gouvernement portugais d'invoquer l'efficacité des contrôles fiscaux mais uniquement par rapport aux dividendes reçus de Ciments de Sibline puisque il n'existe pas d'«obligation conventionnelle [de la part du Liban] de fournir des informations» [59].

134. Il en irait autrement par rapport aux dividendes reçus de Ciments de Gabés puisque l'article 25 de la convention, en vue d'éviter la double imposition entre la République portugaise et la République tunisienne, prévoit un mécanisme d'échange de renseignements [60].

55 — Voir arrêt ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, point 26).

56 — Arrêt Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, point 84). Voir également, en ce sens, arrêt Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen (C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 67).

57 — Voir point 103 et note en bas de page 47 des présentes conclusions.

58 — Arrêt Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, point 84).

59 — Arrêt Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, point 84).

60 — Voir points 85 à 87 des présentes conclusions.

135. Il convient toutefois de préciser que, si l'octroi du bénéfice en cause dépendait de la satisfaction de conditions que les autorités fiscales compétentes du pays tiers en cause ne sont pas en mesure de confirmer, parce qu'il ne s'agirait pas, par exemple, d'informations dont la collecte ressortit à leur compétence, l'octroi de ce bénéfice ne pourrait être refusé sans donner au contribuable l'occasion de fournir les informations nécessaires.

136. En conclusion, le refus de l'élimination ou de l'atténuation de la double imposition économique par une législation telle que celle en cause dans l'affaire au principal ne peut être justifié par une raison impérieuse d'intérêt général.

4. Sur les conséquences résultant d'une violation des articles 34 de l'accord CE-Tunisie et 31 de l'accord CE-Liban

137. Dans l'hypothèse où la Cour jugerait qu'une législation nationale telle que celle en cause dans l'affaire au principal violait les articles 34 de l'accord CE-Tunisie et 31 de l'accord CE-Liban, la juridiction de renvoi interroge également la Cour sur la question de savoir si elle serait tenue d'appliquer le mécanisme de déduction intégrale, visé à l'article 46, paragraphe 1, du CIRC, aux dividendes que SECIL a reçus de Ciments de Gabés et de Ciments de Sibline.

138. Il convient de rappeler d'emblée qu'«[i]l ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues par un État membre en violation des règles du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union prohibant de telles taxes, telles qu'elles ont été interprétées par la Cour. Les États membres sont donc tenus, en principe, de rembourser les impositions perçues en violation du droit de l'Union» [61].

139. Par ailleurs, la Cour a déjà jugé que, «lorsqu'un État membre a prélevé des taxes en violation des règles du droit de l'Union, les justiciables ont droit au remboursement non seulement de l'impôt indûment perçu, mais également des montants payés à cet État ou retenus par celui-ci en rapport direct avec cet impôt» [62].

140. Cette règle ne connaît qu'une seule exception, à savoir la répercussion de la taxe sur d'autres sujets [63] et est, en l'absence de réglementation au niveau de l'Union, soumise aux règles procédurales nationales, sous réserve du respect des principes d'équivalence et d'effectivité [64].

141. Il en va de même s'agissant des impôts perçus en violation des accords euro-méditerranéens qui «forment partie intégrante […] de l'ordre juridique [de l'Union]» [65].

142. En ce sens, les autorités fiscales portugaises sont tenues de rembourser, avec intérêt, à SECIL les montants perçus en violation des articles 34 de l'accord CE-Tunisie et 31 de l'accord CE-Liban.

61 — Arrêt Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, point 27). Voir également, en ce sens, arrêts San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, point 12); Metallgesellschaft e.a. (C-397/98 et C-410/98, EU:C:2001:134, point 84); Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, point 202); Littlewoods Retail e.a. (C-591/10, EU:C:2012:478, point 24), ainsi que Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, point 30).

62 — Arrêt Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, point 28). Voir également, en ce sens, arrêts Littlewoods Retail e.a. (C-591/10, EU:C:2012:478, point 25) ainsi que Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, point 21).

63 — Voir arrêt Lady & Kid e.a. (C-398/09, EU:C:2011:540, point 20).

64 — Voir arrêt Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, point 23).

65 — Arrêt Demirel (12/86, EU:C:1987:400, point 7).

143. Ces montants correspondent à la différence entre le montant payé par SECIL et celui qu'elle aurait payé si les dividendes reçus de Ciments de Gabés et de Ciments de Sibline avaient été considérés comme payés par des sociétés ayant leur siège ou leur direction effective sur le territoire de l'Union ou de l'EEE.

144. En conclusion, je propose à la Cour de répondre aux quatrième, sixième, huitième et dixième questions que les articles 34 de l'accord CE-Tunisie et 31 de l'accord CE-Liban doivent être interprétés en ce qu'ils s'opposent à une législation d'un État membre, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui réserve le droit à l'élimination (totale ou partielle) de la double imposition économique des bénéfices distribués au cas où la société distributrice a son siège ou sa direction effective sur le territoire portugais ou sa résidence dans un autre État membre de l'Union ou de l'EEE. Les montants perçus en violation de ces dispositions doivent être remboursés, avec intérêt, au contribuable.

E – *Sur les onzième et douzième questions préjudicielles*

145. Par ses onzième et douzième questions, la juridiction de renvoi souhaite savoir si l'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale telle que celle en cause dans l'affaire au principal qui ne permet pas la déduction de la base d'imposition des dividendes reçus de sociétés dont le siège ou la direction effective se trouve à l'extérieur de l'Union ou de l'EEE, alors qu'elle le permet lorsque les sociétés distributrices de dividendes ont leur siège ou leur direction effective dans un État membre de l'Union ou de l'EEE.

146. Ainsi que je l'ai expliqué aux points 40 à 57 des présentes conclusions, les dispositions du traité FUE ne s'appliquent pas que dans la mesure où elles sont compatibles avec celles des accords CE-Tunisie et CE-Liban, ce qui me paraît être le cas pour l'article 63, paragraphe 1, TFUE.

147. Pour les mêmes raisons que celles exposées aux points 98 à 110 et 116 à 144 des présentes conclusions, j'estime qu'une législation telle que la législation portugaise en cause dans la présente affaire constitue une restriction à la libre circulation des capitaux qui ne peut être justifiée.

F – *Sur la treizième question préjudicielle*

148. Par sa treizième question, la juridiction de renvoi s'interroge sur l'applicabilité de la clause de sauvegarde prévue à l'article 64 TFUE dans l'affaire en cause au principal.

149. Je rappelle que l'accord CE-Tunisie ne contient pas de clause de sauvegarde comparable à celle prévue à l'article 64 TFUE et la clause de sauvegarde visée à l'article 33 de l'accord CE-Liban est moins large que celle prévue à l'article 64 TFUE.

150. La primauté d'application du traité FUE n'aurait lieu de s'appliquer qu'en cas d'antinomie avec les dispositions de droit international et de droit dérivé de l'Union que constituent les accords CE-Tunisie et CE-Liban, ce qui n'est pas le cas à mon avis.

151. En effet, l'article 64 TFUE permet mais n'impose pas l'application de restrictions aux mouvements de capitaux entre États membres et pays tiers existant au 31 décembre 1993. Rien n'empêche donc les États membres d'y renoncer unilatéralement ou, comme le soutiennent en l'occurrence le gouvernement suédois et la Commission, dans un accord international, en tout (comme dans l'accord CE-Tunisie) ou en partie (comme dans l'accord CE-Liban).

152. Il n'y a donc pas lieu de répondre à cette question.

153. Si toutefois la Cour en jugeait autrement, il conviendrait d'examiner si les conditions de l'article 64 TFUE sont réunies.

154. Selon son paragraphe 1, «[l]'article 63 TFUE ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux».

155. À cet égard, le gouvernement portugais soutient que, même si la présente affaire concerne l'article 46 du CIRC dans sa rédaction en vigueur en 2009, une disposition équivalente existait déjà au 31 décembre 1993.

156. Ainsi que la Cour l'a jugé au point 47 de l'arrêt Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), «[s]'agissant du critère temporel établi par l'article 64, paragraphe 1, TFUE, il résulte d'une jurisprudence de la Cour bien établie que, s'il appartient, en principe, au juge national de déterminer le contenu de la législation existante à une date fixée par un acte de l'Union, il appartient à la Cour de fournir les éléments d'interprétation de la notion du droit de l'Union qui constitue la référence pour l'application d'un régime dérogatoire, prévu par ce droit, à une législation nationale 'existante' à une date fixée».

157. Selon une jurisprudence bien établie, «toute mesure nationale adoptée postérieurement à une date ainsi fixée n'est pas, de ce seul fait, automatiquement exclue du régime dérogatoire instauré par l'acte de l'Union en cause. En effet, une disposition qui est, dans sa substance, identique à la législation antérieure ou qui se borne à réduire ou à supprimer un obstacle à l'exercice des droits et des libertés établis par le droit de l'Union figurant dans la législation antérieure bénéficie de la dérogation. En revanche, une législation qui repose sur une logique différente de celle du droit antérieur et met en place des procédures nouvelles ne peut être assimilée à la législation existante à la date retenue par l'acte [de l'Union] en cause» [66].

158. Si la Cour devait conclure à l'applicabilité de l'article 64 TFUE, il incomberait à la juridiction de renvoi de vérifier si une disposition qui, dans sa substance, était identique à celle de l'article 46 du CIRC, en ce sens qu'elle refusait l'élimination de la double imposition économique dans le cas de dividendes reçus des pays tiers, était en vigueur au 31 décembre 1993. Dans ce cas seulement la restriction introduite par l'article 46 du CIRC bénéficierait de la clause de sauvegarde prévue à l'article 64 TFUE.

G – *Sur la quatorzième question préjudicielle*

159. Par sa quatorzième question, la juridiction de renvoi s'interroge sur la question de savoir si la clause de sauvegarde prévue à l'article 64 TFUE n'est pas applicable dès lors que la République portugaise a introduit le régime des avantages fiscaux de nature contractuelle pour l'investissement à l'étranger prévu à l'article 41, paragraphe 5, sous b), de l'EBF et le régime prévu à l'article 42 de l'EBF pour les dividendes provenant des pays africains de langue officielle portugaise et du Timor-Oriental.

160. Cette question provient de la thèse de SECIL selon laquelle la République portugaise ne pouvait renoncer à la clause de sauvegarde pour les seuls cas où s'appliqueraient les régimes fiscaux spéciaux prévus aux articles 41, paragraphe 5, sous b), et 42 de l'EBF.

66 — Arrêt Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, point 48). Voir également, en ce sens, arrêts Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, point 192); Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, point 41), ainsi que A (C-101/05, EU:C:2007:804, point 49).

161. Vu ma réponse aux questions précédentes, je n'estime pas nécessaire de répondre à la quatorzième question.

162. Ceci d'autant plus que, comme le soutient la Commission, l'existence d'un régime d'avantages fiscaux spécifiques pour l'investissement de nature contractuelle et pour les dividendes en provenance des pays africains de langue officielle portugaise et du Timor-Oriental n'est pas un élément pertinent en l'espèce.

163. Ces régimes impliquent que la République portugaise ne peut plus appliquer aux dividendes reçus des pays africains de langue officielle portugaise et du Timor-Oriental son régime général concernant les dividendes reçus de pays tiers mais qu'elle doit appliquer ce régime spécifique. Il ne saurait être conclu que, en adoptant ces régimes spécifiques, la République portugaise aurait décidé d'abandonner la possibilité d'invoquer la clause de sauvegarde prévue à l'article 64 TFUE, dont il est possible de restreindre la portée.

164. Si une question d'égalité de traitement se posait, elle relèverait uniquement du droit national et serait de la compétence des juridictions portugaises.

VI – Conclusion

165. Je propose donc à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par le Tribunal Tributário de Lisboa (tribunal fiscal de Lisbonne) de la manière suivante:

1) L'article 31 de l'accord euro-méditerranéen établissant une association entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la République tunisienne d'autre part, signé à Bruxelles le 17 juillet 1995 et approuvé au nom de la Communauté européenne et de la Communauté européenne du charbon et de l'acier par la décision 98/238/CE, CECA du Conseil et de la Commission, du 26 janvier 1998, et l'article 30 de l'accord euro-méditerranéen instituant une association entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la République libanaise, d'autre part, signé à Luxembourg le 17 juin 2002 et approuvé au nom de la Communauté européenne par la décision 2006/356/CE du Conseil, du 14 février 2006, ne sont pas applicables dans l'affaire au principal, qui relève exclusivement de la libre circulation des capitaux.

2) L'article 34 de l'accord euro-méditerranéen établissant une association entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la République tunisienne d'autre part, signé à Bruxelles le 17 juillet 1995 et approuvé au nom de la Communauté européenne et de la Communauté européenne du charbon et de l'acier par la décision 98/238/CE, CECA du Conseil et de la Commission, du 26 janvier 1998, ainsi que les articles 31 et 33 de l'accord euro-méditerranéen instituant une association entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la République libanaise, d'autre part, signé à Luxembourg le 17 juin 2002 et approuvé au nom de la Communauté européenne par la décision 2006/356/CE du Conseil, du 14 février 2006, sont des dispositions claires, précises et inconditionnelles et ont un effet direct.

3) L'article 34 de l'accord euro-méditerranéen établissant une association entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la République tunisienne d'autre part, signé à Bruxelles le 17 juillet 1995 et approuvé au nom de la Communauté européenne et de la Communauté européenne du charbon et de l'acier par la décision 98/238/CE, CECA du Conseil et de la Commission, du 26 janvier 1998 ainsi que les articles 31 et 33 de l'accord euro-méditerranéen instituant une association entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la République libanaise, d'autre part, signé à Luxembourg le 17 juin 2002 et approuvé au nom de la Communauté européenne par la décision 2006/356/CE du

Conseil, du 14 février 2006, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation d'un État membre, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui réserve le droit à l'élimination (totale ou partielle) de la double imposition économique des bénéfices distribués au cas où la société distributrice a son siège ou sa direction effective sur le territoire portugais ou sa résidence dans un autre État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen. Les montants perçus en violation de ces dispositions doivent être remboursés, avec intérêt, au contribuable.

4) Une législation nationale telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui n'autorise pas la déduction intégrale ou partielle, selon le cas, de dividendes provenant de sociétés ayant leur siège ou leur direction effective en dehors de l'Union ou de l'Espace économique européen, ne peut se fonder ni sur l'article 89 de l'accord euro-méditerranéen établissant une association entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la République tunisienne d'autre part, signé à Bruxelles le 17 juillet 1995 et approuvé au nom de la Communauté européenne et de la Communauté européenne du charbon et de l'acier par la décision 98/238/CE, CECA du Conseil et de la Commission, du 26 janvier 1998, ni sur l'article 85 de l'accord euro-méditerranéen instituant une association entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la République libanaise, d'autre part, signé à Luxembourg le 17 juin 2002 et approuvé au nom de la Communauté européenne par la décision 2006/356/CE du Conseil, du 14 février 2006.

5) L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation d'un État membre, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui réserve le droit à l'élimination (totale ou partielle) de la double imposition économique des bénéfices distribués au cas où la société distributrice a son siège ou sa direction effective sur le territoire portugais ou sa résidence dans un autre État membre de l'Union ou de l'Espace économique européen. Les montants perçus en violation de cette disposition doivent être remboursés, avec intérêt, au contribuable.