

62014CJ0464

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

24 novembre 2016 (*1)

«Renvoi préjudiciel — Libre circulation des capitaux — Articles 63 à 65 TFUE — Accord d'association CE-Tunisie — Articles 31, 34 et 89 — Accord d'association CE-Liban — Articles 31, 33 et 85 — Impôt sur le revenu des personnes morales — Dividendes perçus d'une société établie dans l'État membre de la société bénéficiaire — Dividendes perçus d'une société établie dans un État tiers partie à l'accord d'association — Différence de traitement — Restriction — Justification — Efficacité des contrôles fiscaux — Possibilité d'invoquer l'article 64 TFUE en présence des accords d'association CE-Tunisie et CE-Liban»

Dans l'affaire C-464/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunal fiscal de Lisbonne, Portugal), par décision du 25 juin 2014, parvenue à la Cour le 8 octobre 2014, dans la procédure

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA

contre

Fazenda Pública,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. J. L. da Cruz Vilaça, président de chambre, Mme M. Berger, MM. A. Borg Barthet, E. Levits (rapporteur) et F. Biltgen, juges,

avocat général : M. M. Wathelet,

greffier : Mme M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 18 novembre 2015,

considérant les observations présentées :

—

pour SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA, par Mes R. Reigada Pereira et R. Camacho Palma, advogados,

—

pour le gouvernement portugais, par M. L. Inez Fernandes, Mme M. Rebelo et M. J. Martins da Silva, en qualité d'agents,

—

pour le gouvernement grec, par Mme K. Nasopoulou, en qualité d'agent,

—
pour le gouvernement suédois, par Mmes A. Falk et U. Persson, en qualité d'agents,
—

pour la Commission européenne, par MM. G. Braga da Cruz et W. Roels, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 27 janvier 2016,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 63 et 64 TFUE, 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 (JO 1998, L 97, p. 1, ci-après l'« accord CE-Tunisie »), ainsi que 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 (JO 2006, L 143, p. 1, ci-après l'« accord CE-Liban »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (ci-après « SECIL ») à la Fazenda Pública (Trésor public, Portugal) au sujet du traitement fiscal réservé, au titre de l'exercice fiscal 2009, à des dividendes distribués à SECIL par deux sociétés ayant leur siège, respectivement, en Tunisie et au Liban.

Le cadre juridique

L'accord CE-Tunisie

3

L'article 31 de l'accord CE-Tunisie, figurant au titre III de ce dernier, 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'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. »

4

Aux termes de l'article 34 de cet accord, figurant au chapitre I de ce dernier, intitulé « Paiements courants et circulation des capitaux », du titre IV dudit accord, intitulé « Paiements, capitaux, concurrence et autres dispositions économiques » :

« 1. En ce qui concerne les transactions relevant de la balance des capitaux, la Communauté 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 la Communauté et la Tunisie et de la libéraliser intégralement lorsque les conditions nécessaires seront réunies. »

5

L'article 89 du même accord, figurant au titre VIII de ce dernier, intitulé « Dispositions institutionnelles générales et finales », stipule :

« 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. »

L'accord CE-Liban

6

Aux termes de l'article 31 de l'accord CE-Liban qui figure au chapitre 1 de ce dernier, intitulé « Paiements courants et circulation des capitaux », du titre IV de cet accord, intitulé « Paiements, capitaux, concurrence et autres dispositions économiques » :

« Dans le cadre des dispositions du présent accord, et sous réserve des articles 33 et 34, il n'y aura, entre la Communauté 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. »

7

L'article 33 dudit accord, figurant au même chapitre de ce dernier, est libellé comme suit :

« 1. Sous réserve d'autres dispositions du présent accord ou d'autres obligations internationales de la Communauté 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 la Communauté ou réalisés dans la Communauté par des personnes résidant au Liban, ainsi que des bénéfices en découlant, n'en sera pas affecté. »

8

L'article 85 du même accord, figurant au titre VIII de ce dernier, intitulé « Dispositions institutionnelles générales et finales », stipule :

« En ce qui concerne la fiscalité directe, aucune disposition du présent 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. »

Le droit portugais

9

L'article 46 du Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (code de l'impôt sur le revenu des personnes morales), approuvé par le Decreto-Lei n. 442-B/88 (décret-loi no 442-B/88), du 30 novembre 1988 (Diário da República I, série I?A, no 277, du 30 novembre 1988), dans sa version en vigueur pendant l'année 2009 (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 sur le 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 assujettie à l'impôt sur les sociétés et non exonérée de celui-ci ou est assujettie 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 20000000 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 résidant sur le territoire portugais détient, dans les termes et conditions y visés, une part du capital social d'une entité résidente d'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 Conseil], du 23 juillet 1990[, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO 1990, L 225, p. 6)].

[...]

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 aux points b) et c) du même paragraphe n'est remplie et, 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.

9. Si la condition relative au capital minimal détenu, visée au paragraphe 1, n'est plus remplie avant l'échéance du délai d'un an y visé, la déduction est rectifiée conformément au paragraphe précédent, ou annulée, sans préjudice de la prise en compte de l'éventuel crédit d'impôt pour

double imposition internationale, conformément à l'article 85, respectivement.

[...]

11. La déduction visée au paragraphe 1 est réduite de 50 % lorsque les revenus proviennent de bénéfiques qui n'ont pas été effectivement imposés, sauf lorsque le bénéficiaire est une société de gestion de parts de capital social.

12. Aux fins du paragraphe 5 et du paragraphe 8, sous b), l'assujetti doit prouver que l'entité dont du capital est détenu ainsi que, dans le cas du paragraphe 6, l'entité bénéficiaire, remplissent les conditions visées à l'article 2 de la [directive 90/435], moyennant une déclaration confirmée et certifiée par les services fiscaux compétents de l'État membre de l'Union européenne de résidence. »

10

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

« 5. Les promoteurs de projets d'investissement visés au paragraphe précédent 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. »

11

L'article 42 de l'EBF disposait :

« 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 de pays africains de langue officielle portugaise et du Timor-Oriental, dès lors que les conditions suivantes sont remplies :

a)

la société qui reçoit les bénéfices est assujettie à l'[impôt sur le revenu des personnes morales] et non exonérée de celui-ci et la société filiale est assujettie à un impôt sur le revenu semblable à l'[impôt sur le revenu des personnes morales] et non exonérée de celui-ci ;

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.

2. Aux fins du paragraphe précédent, l'assujetti à l'[impôt sur le revenu des personnes morales] détenant les parts doit disposer de preuves que les conditions desquelles dépend la déduction sont remplies. »

La convention Portugal-Tunisie

12

La convention préventive de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu conclue entre la République portugaise et la République tunisienne, signée à Lisbonne le 24 février 1999 (ci-après la « convention Portugal-Tunisie »), stipule, à son article 10 :

«1. Les dividendes versés par une société résidente d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant peuvent être imposés dans cet autre État.

2. Ces dividendes peuvent, toutefois, aussi être imposés dans l'État contractant de résidence de la société qui verse les dividendes et conformément à la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les dividendes est leur bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne dépasse pas 15 % du montant brut des dividendes. Les autorités compétentes des États contractants établissent, d'un commun accord, la manière dont ces limites s'appliquent. Le présent paragraphe n'affecte pas l'imposition de la société au titre des bénéfices qui servent au paiement des dividendes. »

13

Aux termes de l'article 22, paragraphe 1, de la convention Portugal-Tunisie :

« Lorsqu'un résident d'un État contractant obtient des revenus qui, conformément à la présente convention, peuvent être imposés dans l'autre État contractant, le premier État mentionné déduit de l'impôt sur les revenus de ce résident un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans cet autre État. Le montant déduit ne pourra toutefois pas dépasser la fraction de l'impôt sur le revenu, calculé avant la déduction, correspondant aux revenus qui peuvent être imposés dans cet autre État. »

14

L'article 25 de cette convention porte sur l'échange de renseignements et stipule, notamment, que les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de ladite convention ou celles de la législation interne des États contractants relative aux impôts visés par la même convention, au nombre desquels figure l'impôt sur le revenu des personnes morales (ci-après l'« IRC »).

Le litige au principal et les questions préjudicielles

15

SECIL est une société anonyme ayant pour activité la production de ciment, qui a son siège au

Portugal et est soumise, dans cet État membre, au régime d'imposition des groupes de sociétés.

16

Au cours du mois de janvier 2000, SECIL a acquis une partie du capital social de la Société des Ciments de Gabès SA (ci-après « Ciments de Gabès »), ayant son siège en Tunisie. Pendant l'année 2009, SECIL détenait 52923 actions de cette société, représentant 98,72 % du capital social de celle-ci.

17

Au cours du mois de mai 2002, SECIL a acquis une partie du capital social de Ciments de Sibline SAL, société ayant son siège au Liban. Pendant l'année 2009, SECIL détenait 51,05 % du capital social de cette société, 28,64 % de ce capital étant détenus directement et 22,41 % l'étant indirectement.

18

Au cours de l'année 2009, SECIL a perçu des dividendes pour un montant de 6288683,39 euros de Ciments de Gabès et pour un montant de 2022478,12 euros de Ciments de Sibline. SECIL a déclaré ces montants aux fins de l'IRC relatif à l'exercice 2009. Les dividendes ainsi perçus ont été imposés au Portugal, où ils n'ont fait l'objet d'aucun mécanisme d'élimination ou d'atténuation de la double imposition économique.

19

Le 29 mai 2012, SECIL a formé un recours gracieux devant le Director de Finanças de Setúbal (directeur des finances de Setúbal, Portugal), ayant pour objet l'autoliquidation de l'IRC relatif à l'exercice 2009, en faisant valoir que l'impôt ayant grevé les dividendes distribués par Ciments de Gabès et Ciments de Sibline était illégal, dès lors que la réglementation portugaise excluait l'application des règles d'élimination de la double imposition économique et violait ainsi l'accord CE-Tunisie et l'accord CE-Liban, ainsi que le traité FUE.

20

Ce recours gracieux a été rejeté par une décision du 10 octobre 2012.

21

SECIL a formé, devant le Tribunal Tributário de Lisbonne (Tribunal fiscal de Lisbonne, Portugal), un recours contre cette décision de rejet, en alléguant, en substance, que le refus d'appliquer, aux dividendes distribués par Ciments de Gabès et Ciments de Sibline, le régime d'élimination de la double imposition économique en vigueur au Portugal pendant l'exercice fiscal 2009 méconnaissait l'accord CE-Tunisie, l'accord CE-Liban ainsi que les articles 49 et 63 TFUE.

22

Dans ces conditions, le Tribunal Tributário de Lisbonne (Tribunal fiscal de Lisbonne) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

Sur les questions préjudicielles

Observations liminaires

23

Par les questions posées, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les dispositions du traité FUE relatives à la libre circulation des capitaux, ainsi que les stipulations des accords CE-Tunisie et CE-Liban doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent au traitement fiscal accordé, au Portugal, aux dividendes distribués à une société établie dans cet État membre par des sociétés établies dans des États tiers, à savoir, respectivement, la République tunisienne et la République libanaise.

24

À cet égard, s'agissant des mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers, la Cour a jugé que l'article 63, paragraphe 1, TFUE énonce une interdiction claire et inconditionnelle, qui ne nécessite aucune mesure de mise en œuvre et qui confère aux particuliers des droits qu'ils peuvent faire valoir en justice (arrêts du 14 décembre 1995, *Sanz de Lera e.a.*, C-163/94, C-165/94 et C-250/94, EU:C:1995:451, points 41 et 47, ainsi que du 18 décembre 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, point 21). Cette disposition peut donc, en combinaison avec les articles 64 et 65 TFUE, être invoquée devant le juge national et entraîner l'inapplicabilité des règles nationales qui lui sont contraires, indépendamment de la catégorie de mouvements de capitaux en cause (arrêt du 18 décembre 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, point 27, ainsi que ordonnance du 4 juin 2009, *KBC Bank et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 et C-499/07, EU:C:2009:339, point 66 ainsi que jurisprudence citée).

25

Il convient, par conséquent, de procéder, en premier lieu, à l'interprétation des articles 63 et 65 TFUE, afin de déterminer, tout d'abord, si une situation telle que celle en cause au principal relève de la libre circulation des capitaux et si la société bénéficiaire des dividendes concernés peut se prévaloir de l'article 63 TFUE, afin de contester le traitement fiscal réservé aux dividendes perçus par celle-ci de sociétés établies en Tunisie et au Liban. Dans l'affirmative, il conviendrait de vérifier, ensuite, si le traitement réservé aux dividendes distribués à ladite société bénéficiaire constitue une restriction, au sens de l'article 63 TFUE, avant d'apprécier, le cas échéant, si une telle restriction peut éventuellement être justifiée.

26

Il y a lieu, dès lors, d'examiner tout d'abord les onzième et douzième questions posées par la juridiction de renvoi.

27

Dans l'hypothèse où les articles 63 et 65 TFUE devraient être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à un traitement fiscal tel que celui qui est réservé, au Portugal, aux dividendes provenant de Tunisie et du Liban, il conviendrait de vérifier, en deuxième lieu, si cet État membre peut invoquer la dérogation prévue à l'article 64, paragraphe 1, TFUE, et d'examiner, ainsi, les treizième et quatorzième questions, relatives à l'interprétation de l'article 64 TFUE. À cet égard, il convient en particulier de vérifier si la conclusion des accords CE-Tunisie et CE-Liban par la République portugaise a pu avoir des conséquences sur la faculté conférée à cet État membre par l'article 64, paragraphe 1, TFUE.

28

En troisième lieu, si l'interprétation de l'article 64 TFUE devait conduire à la constatation que la

conclusion des accords CE-Tunisie et CE-Liban par la République portugaise a pu avoir des conséquences sur la faculté conférée à cet État membre par l'article 64, paragraphe 1, TFUE, il y aurait lieu d'examiner les première à dixième questions, relatives à l'interprétation des stipulations des accords CE-Tunisie et CE-Liban, afin de déterminer si celles-ci peuvent être invoquées dans l'affaire au principal.

29

En quatrième lieu, il conviendra de répondre aux interrogations de la juridiction de renvoi, en précisant les conséquences de l'interprétation des articles 63 à 65 TFUE ainsi que des accords CE-Tunisie et CE-Liban sur l'affaire au principal.

Sur l'interprétation des articles 63 et 65 TFUE

30

Par ses onzième et douzième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si une situation telle que celle en cause au principal relève de l'article 63 TFUE et, dans l'affirmative, si les articles 63 et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale telle que celle en cause au principal, selon laquelle une société résidente de l'État membre concerné peut déduire de sa base d'imposition des dividendes qui lui sont distribués par une société résidente de ce même État membre, mais ne peut déduire les dividendes distribués par une société résidente d'un État tiers.

Sur l'applicabilité de l'article 63 TFUE

31

Ainsi qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour, 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. S'agissant de la question de savoir si une législation nationale relève de l'une ou de l'autre des libertés de circulation, il y a lieu de prendre en considération l'objet de la législation en cause (voir, en ce sens, arrêts du 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, points 89 et 90 ainsi que jurisprudence citée, et du 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, point 25).

32

Relève du champ d'application de l'article 49 TFUE, relatif à la liberté d'établissement, une législation nationale qui a vocation à s'appliquer aux seules participations permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions d'une société et de déterminer les activités de celle-ci (arrêt du 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, point 91 et jurisprudence citée).

33

En revanche, des dispositions nationales qui trouvent à s'appliquer à des participations effectuées dans la seule intention de réaliser un placement financier sans intention d'influer sur la gestion et le contrôle de l'entreprise doivent être examinées exclusivement au regard de la libre circulation des capitaux (arrêt du 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, point 92).

34

La Cour a jugé que, dans un contexte relatif au traitement fiscal de dividendes originaires d'un État tiers, l'examen de l'objet d'une législation nationale suffit pour apprécier si le traitement fiscal de tels dividendes relève des dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux (voir, en ce sens, arrêt du 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, point 29 et jurisprudence citée).

35

À cet égard, la Cour a précisé qu'une législation nationale relative au traitement fiscal de dividendes, 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 établie dans un État membre peut, par conséquent, indépendamment de l'ampleur de la participation qu'elle détient dans la société distributrice de dividendes établie dans un État tiers, se prévaloir de cette disposition, afin de contester la légalité d'une telle législation (voir, en ce sens, arrêt du 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, point 30 et jurisprudence citée).

36

En l'occurrence, en vertu de l'article 46 du CIRC, les sociétés ayant leur siège ou leur direction effective sur le territoire portugais bénéficient d'une déduction de leur base d'imposition des dividendes, lorsque ces derniers sont distribués par des sociétés ayant leur siège ou leur direction effective sur ce territoire et qui sont en outre assujetties à l'impôt sur les sociétés et non exonérées de celui-ci.

37

Conformément à l'article 46, paragraphe 1, du CIRC, cette déduction est intégrale, lorsque l'entité bénéficiaire ne relève pas du régime de transparence fiscale prévu à l'article 6 de ce code et qu'elle détient directement au moins 10 % du capital social de la société qui distribue les bénéfices ou que la valeur d'acquisition de cette part est d'au moins 20000000 euros, ladite part devant être 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 même part est conservée le temps nécessaire pour compléter cette durée.

38

Lorsque les conditions prévues à l'article 46, paragraphe 1, du CIRC, relatives à la transparence fiscale et à la part détenue dans le capital social de la société distributrice ne sont pas remplies, la société bénéficiaire des dividendes a droit, en vertu de l'article 46, paragraphe 8, du CIRC, à une déduction correspondant à 50 % des revenus inclus dans le bénéfice imposable.

39

Une telle réglementation, qui ne prévoit aucun seuil relatif aux participations détenues dans la société distributrice des dividendes, en ce qui concerne la déduction partielle, et qui établit un seuil, fixé à 10 % du capital social de la société distributrice ou à une valeur d'acquisition de la participation de 20000000 euros, afin de pouvoir bénéficier d'une déduction intégrale, s'applique tant aux dividendes perçus par une société résidente, sur la base d'une participation conférant une influence certaine sur les décisions de la société distributrice desdits dividendes et permettant d'en déterminer les activités, qu'aux dividendes perçus sur la base d'une participation ne conférant pas

une telle influence.

40

S'agissant, en particulier, des conditions relatives à l'obtention de la déduction intégrale, la Cour a jugé qu'un seuil de 10 % permet, certes, d'exclure du champ d'application de l'avantage fiscal les investissements effectués dans la seule intention de réaliser un placement financier, sans intention d'influer sur la gestion et le contrôle de l'entreprise, mais ne rend pas, en lui-même, la déduction applicable aux seules participations permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions d'une société et de déterminer les activités de celle-ci (arrêt du 11 septembre 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, points 34 et 35). En effet, la Cour a considéré qu'une participation d'une telle ampleur n'implique pas nécessairement que le titulaire de cette participation exerce une influence certaine sur les décisions de la société dont il est actionnaire (voir, en ce sens, arrêts du 3 octobre 2013, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, point 22, et du 11 septembre 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, point 35).

41

La législation en cause au principal n'ayant pas pour objet de s'appliquer exclusivement aux situations dans lesquelles la société bénéficiaire exerce une influence décisive sur la société distributrice, il convient de considérer qu'une situation telle que celle en cause au principal relève de l'article 63 TFUE, relatif à la libre circulation des capitaux.

42

Il y a lieu également de relever que, dès lors que le traité n'étend pas la liberté d'établissement aux États tiers, il importe d'éviter que l'interprétation de l'article 63, paragraphe 1, TFUE, en ce qui concerne les relations avec ces États, permette à des opérateurs économiques qui n'entrent pas dans les limites du champ d'application territorial de la liberté d'établissement de tirer profit de celle-ci (arrêts du 11 septembre 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, point 53 et jurisprudence citée, ainsi que du 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, point 31).

43

Or, ce risque est absent dans une situation telle que celle en cause au principal, dans la mesure où la réglementation concernée ne vise pas les conditions d'accès au marché d'un État tiers par une société résidente du Portugal ou au marché d'un État membre par une société d'un État tiers, mais concerne uniquement le traitement fiscal de dividendes qui résultent d'investissements effectués par le bénéficiaire de ceux-ci dans la société distributrice.

44

Par conséquent, dans une situation telle que celle en cause au principal, une société établie au Portugal qui perçoit des dividendes de sociétés établies, respectivement, en Tunisie et au Liban, peut se prévaloir de l'article 63 TFUE, afin de contester le traitement fiscal réservé à ces dividendes dans cet État membre, fondé sur une réglementation qui n'a pas pour objet de s'appliquer exclusivement aux situations dans lesquelles la société bénéficiaire exerce une influence décisive sur la société distributrice.

Sur l'existence d'une restriction à la libre circulation des capitaux

45

Il résulte d'une jurisprudence constante que les mesures interdites par l'article 63, paragraphe 1, TFUE, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles 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 (arrêt du 10 février 2011, Haribo Lakritzten Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 50 ainsi que jurisprudence citée).

46

S'agissant de la question de savoir si une législation nationale telle que celle en cause au principal constitue une restriction aux mouvements de capitaux, il y a lieu de relever, ainsi qu'il a été précisé aux points 36 à 38 du présent arrêt, que, lorsqu'une société ayant son siège ou sa direction effective sur le territoire portugais perçoit des dividendes distribués par une société ayant son siège ou sa direction effective sur le même territoire, et que la société distributrice est en outre assujettie à l'impôt sur les sociétés et non exonérée de ce dernier, la société bénéficiaire de ces dividendes peut déduire ceux-ci de sa base d'imposition. Une telle déduction est intégrale ou partielle, selon que les conditions prévues à l'article 46, paragraphe 1, sous b) et c), du CIRC sont remplies ou non. En outre, en vertu de l'article 46, paragraphe 11, du CIRC, la déduction visée à cet article 46, paragraphe 1, est réduite à 50 % lorsque les revenus proviennent de bénéfices qui n'ont pas été effectivement imposés.

47

En revanche, les sociétés ayant leur siège ou leur direction effective sur le territoire portugais et percevant des dividendes de sociétés ayant leur siège ou leur direction effective dans des États tiers, tels que la République tunisienne ou la République libanaise, sont assujetties, en ce qui concerne les dividendes perçus, à l'IRC au taux légal.

48

La double imposition économique des dividendes perçus par une société résidente est ainsi évitée ou atténuée lorsque la société distributrice des dividendes est établie au Portugal, alors qu'elle ne l'est pas lorsque cette société est établie dans un État tiers, tel que la République tunisienne ou la République libanaise.

49

À cet égard, il est constant que la convention Portugal-Tunisie n'est pas de nature à prévenir un tel traitement défavorable. En effet, cette convention vise uniquement à atténuer les effets de la double imposition, dans le chef de la société résidente bénéficiaire des dividendes, au titre de l'impôt sur les dividendes prélevé dans l'État de résidence de la société distributrice. Cette convention ne prévoit pas de système de prévention de la double imposition économique des dividendes découlant, pour la société bénéficiaire, de l'imposition de la société distributrice au titre des bénéfices qui servent au paiement des dividendes. Aucune convention n'a, en revanche, été conclue, pour éviter la double imposition, entre la République portugaise et la République libanaise.

50

Cette différence de traitement est susceptible de dissuader les sociétés résidentes du Portugal d'investir leurs capitaux dans des sociétés établies dans des États tiers, tels que la République tunisienne et la République libanaise. En effet, dans la mesure où les revenus de capitaux ayant

pour origine des États tiers sont fiscalement traités de manière moins favorable que les dividendes distribués par des sociétés établies au Portugal, les actions des sociétés établies dans des États tiers sont moins attrayantes pour les investisseurs résidant au Portugal que celles de sociétés ayant leur siège dans cet État membre (voir, en ce sens, arrêts du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, point 64, et du 10 février 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen*, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 80).

51

Une réglementation, telle que celle en cause au principal, selon laquelle une société résidente d'un État membre peut effectuer une déduction intégrale ou partielle des dividendes de sa base d'imposition, lorsque ceux-ci sont distribués par une société résidente du même État membre, mais ne peut procéder à une telle déduction, lorsque la société distributrice est résidente d'un État tiers, constitue une restriction aux mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers qui, en principe, est interdite par l'article 63 TFUE.

Sur l'existence d'une justification

52

En vertu de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE, l'article 63 TFUE ne porte toutefois pas atteinte au droit qu'ont les États membres 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.

53

Cette disposition, en tant qu'elle constitue une dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux, doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Partant, elle ne saurait être interprétée en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'État dans lequel ils investissent leurs capitaux est automatiquement compatible avec le traité. En effet, la dérogation prévue à l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE est elle-même limitée par l'article 65, paragraphe 3, TFUE, qui prévoit que les dispositions nationales visées à l'article 65, paragraphe 1, TFUE « 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 [TFUE] » (arrêt du 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, points 55 et 56 ainsi que jurisprudence citée).

54

Il y a lieu, dès lors, de distinguer les différences de traitement permises au titre de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE des discriminations interdites par l'article 65, paragraphe 3, TFUE. Or, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, pour qu'une législation fiscale nationale telle que celle en cause au principal puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (arrêt du 10 mai 2012, *Santander Asset Management SGIC e.a.*, C-338/11 à C-347/11, EU:C:2012:286, point 23 ainsi que jurisprudence citée).

55

Il ressort d'une jurisprudence constante que, à l'égard d'une règle fiscale, telle que celle en cause au principal, visant à prévenir ou à atténuer la double imposition économique des bénéfices distribués, la situation d'une société actionnaire percevant des dividendes ayant leur origine dans un État tiers 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 (voir, en ce sens, arrêt du 10 février 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 84 et jurisprudence citée).

56

La justification de la restriction ne peut, dès lors, tenir qu'à des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faut-il, dans cette hypothèse, que la restriction soit propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (arrêt du 17 décembre 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, point 29 et jurisprudence citée).

57

À cet égard, les gouvernements portugais et suédois font valoir qu'une telle restriction serait justifiée par la nécessité d'assurer l'efficacité du contrôle fiscal, ainsi que de prévenir la fraude fiscale. En effet, les possibilités, dont disposeraient les autorités fiscales portugaises pour obtenir les informations nécessaires aux fins de s'assurer que les conditions requises pour bénéficier de l'avantage fiscal en question sont remplies, seraient limitées, en raison de l'absence, entre la République portugaise, d'une part, et la République tunisienne ou la République libanaise, d'autre part, d'un cadre de coopération administrative équivalent à celui instauré entre les États membres par la directive 77/799, en vigueur à la date des faits en cause au principal. La clause relative à l'échange d'informations figurant dans la convention Portugal-Tunisie ne serait pas contraignante et aucune convention de ce type n'aurait été conclue entre la République portugaise et la République libanaise.

58

Il résulte de la jurisprudence que constituent des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à l'exercice des libertés de circulation garanties par le traité tant la lutte contre la fraude fiscale (voir, notamment, arrêt du 11 octobre 2007, ELISA, C-451/05, EU:C:2007:594, point 81) que la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux (voir, notamment, arrêts du 18 décembre 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, point 55, et du 5 juillet 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, point 36 ainsi que jurisprudence citée).

59

S'agissant, en premier lieu, des arguments relatifs à la nécessité de prévenir la fraude fiscale, il découle de la jurisprudence qu'une mesure nationale restreignant la libre circulation des capitaux peut être justifiée par une telle raison impérieuse d'intérêt général lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont la seule fin est d'éviter l'impôt normalement dû ou d'obtenir un avantage fiscal sur les bénéfices générés par les activités réalisées sur le territoire national (voir, en ce sens, arrêts du 17 septembre 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, point 89, et du 3 octobre 2013, C-282/12, Itecar, EU:C:2013:629, point 34 ainsi que jurisprudence citée).

60

Dans ce contexte, la seule circonstance que la société distributrice des dividendes est située dans un État tiers ne saurait fonder une présomption générale de fraude fiscale et justifier une mesure portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité (voir, par analogie, arrêt du 19 juillet 2012, A,C?48/11, EU:C:2012:485, point 32 et jurisprudence citée).

61

En l'occurrence, la législation fiscale en cause au principal exclut de manière générale la possibilité d'éviter ou d'atténuer la double imposition économique des dividendes, lorsque ces dividendes sont distribués par des sociétés établies dans des États tiers, sans tendre spécifiquement à prévenir des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éluder l'impôt normalement dû ou d'obtenir un avantage fiscal.

62

Dans ces conditions, la restriction à la libre circulation des capitaux ne saurait être justifiée par des motifs tenant à la nécessité de prévenir la fraude et l'évasion fiscales.

63

En ce qui concerne, en second lieu, la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, il convient de relever que les mouvements entre les États membres et les États tiers s'inscrivent dans un contexte juridique différent de celui en vigueur au sein de l'Union et que le cadre de coopération entre les autorités compétentes des États membres établi par la directive 77/799, telle que modifiée par la directive 2006/98/CE du Conseil, du 20 novembre 2006 (JO 2006, L 363, p. 129), en vigueur à la date des faits en cause au principal, ainsi que par la directive 2011/16/UE du Conseil, du 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799 (JO 2011, L 64, p. 1), n'existe pas entre celles-ci et les autorités compétentes d'un État tiers, lorsque ce dernier n'a pris aucun engagement d'assistance mutuelle (arrêt du 10 février 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C?436/08 et C?437/08, EU:C:2011:61, points 65 et 66).

64

Il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que, par conséquent, lorsque la réglementation d'un État membre fait dépendre le bénéfice d'un régime fiscal plus avantageux de la satisfaction de conditions dont le respect ne peut être vérifié qu'en obtenant des renseignements des autorités compétentes d'un État tiers, il est, en principe, légitime pour cet État membre de refuser l'octroi de cet avantage si, notamment en raison de l'absence d'obligation conventionnelle de cet État tiers de fournir des informations, il s'avère impossible d'obtenir ces renseignements dudit État tiers (arrêt du 17 octobre 2013, Welte,C?181/12, EU:C:2013:662, point 63 et jurisprudence citée).

65

En l'occurrence, il ressort de l'article 46, paragraphe 1, sous a), du CIRC que, lorsque tant la société distributrice que la société bénéficiaire sont résidentes du Portugal, la déduction intégrale des dividendes de la base d'imposition est accordée lorsque la société distributrice est assujettie à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt visé à l'article 7 du CIRC. En vertu de l'article 46, paragraphe 8, du CIRC, la condition relative à l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice doit être remplie également pour que puisse être accordé le bénéfice de la déduction partielle, lorsque les

conditions auxquelles est soumise la société bénéficiaire, prévues à l'article 46, paragraphe 1, sous b) et c), du CIRC, ne sont pas remplies.

66

Il peut, dès lors, être considéré que le bénéfice des déductions intégrale ou partielle, prévues, respectivement, au paragraphe 1 et au paragraphe 8 de l'article 46 du CIRC, dépend de la condition relative à l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice, à laquelle les autorités fiscales doivent être en mesure de pouvoir vérifier qu'il a été satisfait.

67

À cet égard, la convention Portugal-Tunisie stipule, à son article 25 intitulé « Échange de renseignements », notamment que les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de cette convention ou celles de la législation interne des États contractants relative aux impôts visés par ladite convention, au nombre desquels figure l'IRC.

68

Il appartient à la juridiction de renvoi d'examiner si les obligations résultant de la convention Portugal-Tunisie sont susceptibles de permettre aux autorités fiscales portugaises d'obtenir de la République tunisienne les renseignements les mettant en mesure de vérifier que la condition relative à l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice des dividendes est remplie. Dans l'affirmative, la restriction résultant du refus d'accorder les déductions intégrale ou partielle, prévues, respectivement, au paragraphe 1 et au paragraphe 8 de l'article 46 du CIRC ne saurait être justifiée par la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux.

69

Dès lors que, ainsi que l'a précisé la juridiction de renvoi, aucune convention d'assistance mutuelle n'a été conclue entre la République portugaise et la République libanaise, le refus d'accorder les déductions intégrale ou partielle, prévues, respectivement, au paragraphe 1 et au paragraphe 8 de l'article 46 du CIRC, peut être justifié par la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, s'il s'avère impossible d'obtenir de la République libanaise des renseignements permettant de vérifier que la condition relative à l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice des dividendes est remplie.

70

Il convient cependant de relever également que, en vertu de l'article 46, paragraphe 11, du CIRC, la déduction visée à l'article 46, paragraphe 1, de ce code est réduite à 50 % lorsque les revenus proviennent de bénéfices qui n'ont pas été effectivement imposés, sauf lorsque le bénéficiaire est une société de gestion de parts de capital social.

71

Il appartient à la juridiction de renvoi, seule compétente pour interpréter le droit national, de déterminer si cette disposition peut être appliquée dans des situations où l'assujettissement à l'impôt dans l'État de résidence de la société distributrice ne peut être vérifié. Dans l'affirmative, la raison impérieuse d'intérêt général tirée de la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux ne saurait être invoquée pour justifier la restriction découlant du refus d'accorder la déduction partielle, prévue à l'article 46, paragraphe 11, du CIRC, s'agissant de dividendes ayant pour origine la Tunisie et le Liban.

72

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux onzième et douzième questions que les articles 63 et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens que :

—

une société établie au Portugal, qui perçoit des dividendes de sociétés établies, respectivement, en Tunisie et au Liban, peut se prévaloir de l'article 63 TFUE, afin de contester le traitement fiscal réservé à ces dividendes dans cet État membre, fondé sur une réglementation qui n'a pas pour objet de s'appliquer exclusivement aux situations dans lesquelles la société bénéficiaire exerce une influence décisive sur la société distributrice ;

—

une réglementation, telle que celle en cause au principal, selon laquelle une société résidente d'un État membre peut effectuer une déduction intégrale ou partielle de sa base d'imposition des dividendes perçus, lorsque ceux-ci sont distribués par une société résidente du même État membre, mais ne peut procéder à une telle déduction lorsque la société distributrice est résidente d'un État tiers, constitue une restriction aux mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers qui, en principe, est interdite par l'article 63 TFUE ;

—

le refus d'accorder une déduction intégrale ou partielle de la base d'imposition des dividendes perçus, en application de l'article 46, paragraphes 1 et 8, du CIRC, peut être justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général tirées de la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, lorsqu'il s'avère impossible, pour les autorités fiscales de l'État membre dont est résidente la société bénéficiaire, d'obtenir des renseignements de l'État tiers dont est résidente la société distributrice de ces dividendes, permettant de vérifier que la condition relative à l'assujettissement à l'impôt de cette dernière société est remplie ;

—

le refus d'accorder une déduction partielle en application de l'article 46, paragraphe 11, du CIRC ne saurait être justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général tirées de la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, lorsque cette disposition peut être appliquée dans des situations où l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice, dans l'État dont elle est résidente, ne peut être vérifié, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer.

Sur l'interprétation de l'article 64 TFUE

73

Par ses treizième et quatorzième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de

renvoi demande, en substance, si l'article 64, paragraphe 1, TFUE doit être interprété en ce sens que la réglementation en cause au principal, pour autant qu'elle constitue une restriction aux mouvements de capitaux prohibée, en principe, par l'article 63 TFUE, est autorisée en tant que restriction existant au 31 décembre 1993, au sens de l'article 64, paragraphe 1, TFUE.

74

En vertu de l'article 64, paragraphe 1, TFUE, l'article 63 TFUE ne porte pas atteinte à l'application, aux États tiers, des restrictions existant au 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 de capitaux.

75

Si la notion d'« investissements directs » n'est pas définie par le traité, elle a néanmoins fait l'objet d'une définition dans la nomenclature des mouvements de capitaux figurant à l'annexe I de la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité [article abrogé par le traité d'Amsterdam] (JO 1988, L 178, p. 5). Il ressort de l'énumération des « investissements directs » figurant dans la première rubrique de ladite nomenclature et des notes explicatives qui s'y rapportent, 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 (arrêt du 24 mai 2007, *Holböck*, C?157/05, EU:C:2007:297, points 33 et 34 ainsi que jurisprudence citée).

76

S'agissant de participations dans des entreprises nouvelles ou existantes, constituées sous forme de sociétés par actions, ainsi que le confirment les notes explicatives mentionnées au point précédent du présent arrêt, 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 (arrêt du 24 mai 2007, *Holböck*, C?157/05, EU:C:2007:297, point 35 et jurisprudence citée).

77

Selon la jurisprudence, les restrictions aux mouvements de capitaux impliquant un établissement ou des investissements directs, au sens de l'article 64, paragraphe 1, TFUE, couvrent non seulement les mesures nationales qui, dans leur application à des mouvements de capitaux à destination ou en provenance d'États tiers, restreignent l'établissement ou les investissements, mais également celles qui restreignent les paiements de dividendes qui en découlent (arrêt du 13 novembre 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, EU:C:2012:707, point 103 et jurisprudence citée).

78

Il s'ensuit qu'une restriction aux mouvements de capitaux, telle que le traitement fiscal moins avantageux des dividendes d'origine étrangère, relève de l'article 64, paragraphe 1, TFUE, dans la mesure où elle se rapporte à des participations prises en vue de créer ou de maintenir des liens économiques durables et directs entre l'actionnaire et la société concernée et permettant à ce

dernier de participer effectivement à la gestion de cette société ou à son contrôle (arrêts du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, point 185, et du 24 mai 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, point 37).

79

En l'occurrence, l'affaire au principal concerne d'une part le traitement fiscal des dividendes distribués par Ciments de Gabès, qui se rapportent aux participations représentant 98,72 % du capital social de la société distributrice. Une telle participation est de nature à donner à l'actionnaire la possibilité de participer effectivement à la gestion de la société distributrice ou à son contrôle et peut, dès lors, être considérée comme un investissement direct.

80

D'autre part, l'affaire au principal concerne le traitement fiscal des dividendes distribués par Ciments de Siblino, dans laquelle la société bénéficiaire détient directement 28,64 % du capital social. Une telle participation pourrait également être de nature, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, à donner à l'actionnaire la possibilité de participer effectivement à la gestion de la société distributrice ou à son contrôle et pourrait, dès lors, être considérée comme un investissement direct.

81

Il découle de la jurisprudence que la notion de « restriction existant le 31 décembre 1993 » suppose que le cadre juridique dans lequel s'insère la restriction en cause ait fait partie de l'ordre juridique de l'État membre concerné d'une manière ininterrompue depuis cette date. En effet, s'il en était autrement, un État membre pourrait, à tout moment, réintroduire des restrictions aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance d'États tiers, qui existaient dans l'ordre juridique national le 31 décembre 1993, mais qui n'ont pas été maintenues (arrêt du 18 décembre 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, point 48).

82

Il résulte également de la jurisprudence 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 revient 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 (voir, en ce sens, arrêts du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, point 191, et du 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, point 47).

83

Dans ce contexte, la juridiction de renvoi s'interroge, en particulier par sa quatorzième question, sur l'incidence de l'introduction, postérieurement au 31 décembre 1993, du régime d'avantages fiscaux pour l'investissement de nature contractuelle, prévu à l'article 41, paragraphe 5, sous b), de l'EBF, et du régime relatif aux dividendes provenant des pays africains de langue officielle portugaise et du Timor-Oriental, prévu à l'article 42 de l'EBF.

84

Or, dans la mesure où l'adoption de ces deux régimes n'a pas modifié le cadre juridique relatif au traitement fiscal des dividendes provenant de Tunisie et du Liban, leur adoption n'a pas affecté la qualification de restriction existante de l'exclusion des dividendes versés par les sociétés établies

dans ces États tiers de la possibilité de bénéficier d'une déduction intégrale ou partielle de l'impôt (voir, en ce sens, arrêt du 18 décembre 2007, A,C?101/05, EU:C:2007:804, point 51).

85

Il convient néanmoins d'examiner l'incidence de la conclusion des accords CE-Tunisie et CE-Liban sur la faculté conférée à la République portugaise par l'article 64, paragraphe 1, TFUE.

86

À cet égard, il convient de relever que l'article 64, paragraphe 1, TFUE consacre une faculté pour un État membre de continuer d'appliquer dans les relations avec les États tiers les restrictions aux mouvements de capitaux qui relèvent du champ d'application matériel de cette disposition, même si elles sont contraires au principe de la libre circulation des capitaux énoncé à l'article 63, paragraphe 1, TFUE, à condition qu'elles existassent déjà le 31 décembre 1993 (arrêts du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, point 187, et du 24 mai 2007, *Holböck*, C?157/05, EU:C:2007:297, point 39).

87

Un État membre renonce à une telle faculté lorsqu'il abroge les dispositions à l'origine de la restriction concernée. En effet, l'article 64, paragraphe 1, TFUE ne vise pas les dispositions qui, tout en étant en substance identiques à une législation qui existait le 31 décembre 1993, ont réintroduit un obstacle à la libre circulation des capitaux qui, à la suite de l'abrogation de la législation antérieure, n'existait plus (voir, en ce sens, arrêt du 18 décembre 2007, A,C?101/05, EU:C:2007:804, point 49).

88

Un État membre renonce à une telle faculté également lorsqu'il adopte des dispositions qui modifient la logique sur laquelle reposait la législation antérieure. À cet égard, il résulte de la jurisprudence que, dans l'appréciation de la faculté qu'a un État membre d'invoquer l'article 64, paragraphe 1, TFUE, les aspects relatifs à la forme de l'acte constituant une restriction sont secondaires par rapport aux aspects relatifs à la substance de cette restriction. En effet, une mesure nationale adoptée postérieurement au 31 décembre 1993 n'est pas, pour cette seule raison, automatiquement exclue du régime dérogatoire prévu à l'article 64, paragraphe 1, TFUE. En effet, relèvent de ce régime les dispositions qui, dans leur substance, sont identiques à une législation antérieure ou qui se bornent à réduire ou à supprimer un obstacle à l'exercice des droits et des libertés communautaires figurant dans la législation antérieure, mais en sont exclues les dispositions qui reposent sur une logique différente de celle du droit antérieur et mettent en place des procédures nouvelles (voir, en ce sens, arrêts du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, point 192, et du 24 mai 2007, *Holböck*, C?157/05, EU:C:2007:297, point 41).

89

Or, dans ces conditions, il y a lieu de considérer qu'un État membre renonce à la faculté prévue à l'article 64, paragraphe 1, TFUE également lorsque, sans abroger ou modifier formellement la réglementation existante, il conclut un accord international, tel un accord d'association, qui prévoit, dans une disposition ayant un effet direct, une libéralisation d'une catégorie des capitaux visée à cet article 64, paragraphe 1. Cette modification du cadre juridique doit par conséquent être assimilée, dans ses effets sur la possibilité d'invoquer l'article 64, paragraphe 1, TFUE, à l'introduction d'une législation nouvelle, reposant sur une logique différente de celle de la

législation existante.

90

En effet, une libéralisation de la circulation des capitaux prévue par un accord international serait dépourvue de tout effet utile, si, dans les situations où cet accord s'oppose à une réglementation d'un État membre, ce dernier pouvait continuer à appliquer cette réglementation en vertu de l'article 64, paragraphe 1, TFUE.

91

Il convient, dès lors, d'interpréter les accords CE-Tunisie et CE-Liban afin de déterminer si ces accords prévoient, dans des dispositions ayant un effet direct, une libéralisation des investissements directs visés par la situation en cause au principal.

92

Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux treizième et quatorzième questions que l'article 64, paragraphe 1, TFUE doit être interprété en ce sens que :

—

dans la mesure où l'adoption du régime d'avantages fiscaux pour l'investissement de nature contractuelle, prévu à l'article 41, paragraphe 5, sous b), de l'EBF, et du régime relatif aux dividendes provenant des pays africains de langue officielle portugaise et du Timor-Oriental, prévu à l'article 42 de l'EBF, n'a pas modifié le cadre juridique relatif au traitement des dividendes provenant de Tunisie et du Liban, l'adoption desdits régimes n'a pas affecté la qualification de restriction existante de l'exclusion des dividendes versés par les sociétés établies dans ces États tiers de la possibilité de bénéficier d'une déduction intégrale ou partielle ;

—

un État membre renonce à la faculté prévue à l'article 64, paragraphe 1, TFUE lorsque, sans abroger ou modifier formellement la réglementation existante, il procède à la conclusion d'un accord international, tel un accord d'association, qui prévoit, dans une disposition ayant un effet direct, une libéralisation d'une catégorie de capitaux visée audit article 64, paragraphe 1 ; une telle modification du cadre juridique doit, par conséquent, être assimilée, dans ses effets sur la possibilité d'invoquer l'article 64, paragraphe 1, TFUE, à l'introduction d'une réglementation nouvelle, reposant sur une logique différente de celle de la réglementation existante.

Sur l'interprétation des accords CE-Tunisie et CE-Liban

93

Par ses première à dixième questions, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, si les stipulations des accords CE-Tunisie et CE-Liban doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, selon laquelle une société résidente du Portugal peut déduire de sa base d'imposition les dividendes perçus d'une société résidente de cet État membre, mais ne peut déduire les dividendes distribués par une société résidente de Tunisie ou du Liban.

94

À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante, un traité

international doit être interprété non pas uniquement en fonction des termes dans lesquels il est rédigé, mais également à la lumière de ses objectifs. L'article 31 de la convention de Vienne sur le droit des traités, du 23 mai 1969 (Recueil des traités des Nations unies, vol. 1155, p. 331), précise, à cet égard, qu'un traité doit être interprété de bonne foi, suivant le sens ordinaire à attribuer à ses termes dans leur contexte, et à la lumière de son objet et de son but (voir en ce sens, notamment, arrêt du 25 février 2010, Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, points 42 et 43 ainsi que jurisprudence citée).

95

En ce qui concerne la question de l'effet direct des dispositions d'un accord dans l'ordre juridique des parties, la Cour a jugé que, lorsque cette question n'a pas été réglée dans l'accord en question, il incombe à la Cour de la trancher au même titre que toute autre question d'interprétation relative à l'application d'accords dans l'Union (arrêt du 14 décembre 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, point 24 et jurisprudence citée). Tel est le cas tant de l'accord CE-Tunisie que de l'accord CE-Liban.

96

Selon une jurisprudence constante, une disposition d'un accord conclu par l'Union 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 cet 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 (voir en ce sens, notamment, arrêts du 27 septembre 2001, Gloszczuk, C-63/99, EU:C:2001:488, point 30 ; du 8 mai 2003, Wählergruppe Gemeinsam, C-171/01, EU:C:2003:260, point 54 ; du 12 avril 2005, Simutenkov, C-265/03, EU:C:2005:213, point 21, et du 14 décembre 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, point 25).

Sur l'accord CE-Tunisie

– Sur les dispositions pertinentes (première et troisième questions)

97

Par ses première et troisième questions, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 31 et 34 de l'accord CE-Tunisie ont un effet direct et si, dans l'affirmative, la situation en cause au principal relève de ces stipulations.

98

Dans la mesure où, ainsi qu'il a été exposé au point 91 du présent arrêt, l'interprétation de l'accord CE-Tunisie devrait permettre de déterminer si cet accord prévoit, dans des dispositions ayant un effet direct, une libéralisation des investissements directs visés par la situation en cause au principal, il n'y a pas lieu de répondre à la première question de la juridiction de renvoi, relative à l'article 31 dudit accord, qui vise le droit d'établissement et les services.

99

S'agissant de l'article 34 de l'accord CE-Tunisie, il y a lieu de constater que cet article consacre, à son paragraphe 1, dans des termes clairs, précis et inconditionnels une obligation de la Communauté et de la République tunisienne d'assurer, en ce qui concerne les transactions relevant de la balance des capitaux et à partir de l'entrée en vigueur dudit 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.

100

Cette stipulation prescrit une obligation de résultat précise, susceptible d'être invoquée par un justiciable devant une juridiction nationale pour demander à cette dernière d'écarter les dispositions à l'origine d'une entrave à la libre circulation des capitaux ou d'appliquer à son égard la réglementation, dont la non-application est à l'origine de cette entrave à la libre circulation des capitaux, sans que l'adoption de mesures d'application complémentaires soit requise à cet effet (voir, par analogie, arrêts du 27 septembre 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, point 34, et du 27 septembre 2001, Barkoci et Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, point 34).

101

La constatation selon laquelle le principe de libre circulation des capitaux concernant les investissements directs en Tunisie, consacré à l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie, est susceptible de régir directement la situation des particuliers n'est pas infirmée par l'article 34, paragraphe 2, de cet accord.

102

En effet, l'article 34, paragraphe 2, dudit accord, selon lequel les parties se consultent en vue de faciliter la circulation des capitaux entre la Communauté et la République tunisienne et de la libéraliser intégralement lorsque les conditions nécessaires seront réunies, doit être interprété en ce sens qu'il se rapporte à une libéralisation ultérieure des mouvements de capitaux non visés à l'article 34, paragraphe 1, du même accord.

103

En outre, une telle constatation de l'effet direct de l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie n'est pas contredite par l'objet et la finalité de cet accord. En effet, il importe de souligner que ledit accord établit, aux termes de son article 1er, paragraphe 1, une association entre la Communauté et ses États membres, d'une part, et la République tunisienne, d'autre part. L'objectif de l'accord CE-Tunisie, visant, notamment, ainsi qu'il résulte de l'article 1er, paragraphe 2, de ce dernier, à fixer les conditions de la libéralisation progressive des capitaux, conforte l'interprétation selon laquelle, d'une part, les mouvements de capitaux visés à l'article 34, paragraphe 1, de cet accord bénéficient d'une libéralisation à partir de l'entrée en vigueur dudit accord et, d'autre part, les autres mouvements de capitaux seront progressivement libéralisés, conformément à l'article 34, paragraphe 2, dudit accord.

104

Dans ces conditions, il convient de considérer que l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie a un effet direct et est susceptible d'être invoqué par un particulier devant une juridiction.

105

Il convient, par conséquent, de vérifier si une situation telle que celle en cause au principal relève de l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie.

106

À cet égard, il y a lieu de constater que, selon ses termes, l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie se rapporte aux transactions relevant de la balance des capitaux et vise 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.

107

Or, la perception par une société résidente du Portugal de dividendes d'une société résidente de Tunisie, en raison de la détention d'une participation représentant 98,72 % du capital social de la société distributrice, relève du champ d'application de ladite stipulation. En effet, ainsi qu'il a été constaté au point 79 du présent arrêt, une telle participation peut être considérée comme un investissement direct et la perception de dividendes se rapportant à cette participation relève de la notion de « rapatriement des bénéfices » en découlant.

108

Par conséquent, il y a lieu de considérer qu'une situation telle que celle en cause au principal relève de l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie.

109

Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la troisième question que l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie doit être interprété en ce sens qu'il a un effet direct et peut être invoqué dans une situation telle que celle en cause au principal, dans laquelle une société résidente du Portugal perçoit des dividendes d'une société résidente de Tunisie en raison de l'investissement direct qu'elle a réalisé dans la société distributrice, afin de s'opposer au traitement fiscal réservé à ces dividendes au Portugal.

110

Compte tenu des considérations exposées au point 98 du présent arrêt, il n'y a pas lieu de répondre à la deuxième question.

– Sur la portée de l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie (quatrième à sixième questions)

111

Par ses quatrième à sixième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie, lu en combinaison avec l'article 89 de cet accord, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation, telle que celle en cause au principal, selon laquelle une société résidente d'un État membre peut effectuer une déduction intégrale ou partielle de sa base d'imposition des dividendes perçus, lorsque ceux-ci sont distribués par une société résidente du même État membre, mais ne peut procéder à une telle déduction lorsque la société distributrice est résidente de Tunisie.

112

Ainsi qu'il a été constaté au point 48 du présent arrêt, en vertu de la réglementation en cause au principal la double imposition économique des dividendes perçus par une société résidente est évitée ou atténuée lorsque la société distributrice de ces dividendes est établie au Portugal, alors qu'elle ne l'est pas lorsque la société distributrice des dividendes est établie en Tunisie.

113

Cette différence de traitement est susceptible de dissuader les sociétés résidentes du Portugal de procéder à des investissements directs dans des sociétés établies en Tunisie. En effet, dans la mesure où les revenus de capitaux ayant pour origine cet État tiers sont soumis à un traitement fiscal moins favorable que celui réservé aux dividendes distribués par des sociétés établies au Portugal, les actions des sociétés établies en Tunisie sont moins attractives pour les investisseurs résidant au Portugal que celles de sociétés ayant leur siège dans cet État membre (voir, par analogie, arrêts du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, point 64, ainsi que du 10 février 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen*, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 80).

114

Un tel traitement désavantageux constitue donc une restriction à la libre circulation des capitaux, interdite, en principe, en ce qui concerne les investissements directs et, en particulier, le rapatriement du produit de ces investissements, par l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie.

115

Il convient également de vérifier si, ainsi que le demande, en substance, la juridiction de renvoi par sa cinquième question, l'effet de l'article 34, paragraphe 1, de cet accord est limité, dans une situation telle que celle en cause au principal, par l'article 89 dudit accord.

116

Tout d'abord, s'agissant de l'article 89, premier tiret, de l'accord CE-Tunisie, selon lequel aucune disposition de cet 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, il suffit de relever que l'interdiction de la restriction constatée aux points précédents du présent arrêt découle de l'accord CE-Tunisie lui-même et ne procède pas de l'extension des avantages prévus par un autre accord ou arrangement international. En outre, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 87 de ses conclusions, SECIL ne vise pas à obtenir un avantage accordé par la République portugaise dans un autre accord ou arrangement international.

117

Ensuite, en ce qui concerne l'article 89, deuxième tiret, de l'accord CE-Tunisie, selon lequel l'accord n'a pas pour effet d'empêcher l'adoption ou l'application, par une partie, de toute mesure destinée à éviter la fraude ou l'évasion fiscale, il y a lieu de considérer que, afin que l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie puisse conserver son effet utile, l'article 89, deuxième tiret, de cet accord doit être interprété en ce sens que les mesures entrant dans le champ d'application de cette disposition sont celles qui sont spécifiquement destinées à éviter la fraude ou l'évasion fiscale.

118

Or, ainsi qu'il a été précisé au point 61 du présent arrêt, la réglementation fiscale en cause au principal exclut de manière générale la possibilité d'obtenir un avantage fiscal consistant à éviter ou à atténuer la double imposition économique des dividendes lorsque ces derniers sont distribués par des sociétés établies notamment en Tunisie, sans viser spécifiquement à prévenir des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éluder l'impôt normalement dû ou d'obtenir un avantage fiscal.

119

Dans la mesure où, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, la réglementation en cause au principal ne relève pas des mesures destinées à éviter la fraude ou l'évasion fiscale, la situation en cause au principal ne relève pas de l'hypothèse visée à l'article 89, deuxième tiret, de l'accord CE-Tunisie.

120

Enfin, l'article 89, troisième tiret, de l'accord CE-Tunisie prévoit que cet accord n'a pas pour effet 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. Or, à cet égard, il suffit de relever que la réglementation en cause au principal opère une distinction non pas en raison de la résidence du contribuable, à savoir la société bénéficiaire des dividendes, mais bien en fonction du lieu de résidence de la société distributrice des dividendes, et donc, du lieu où les capitaux du contribuable sont investis. Par conséquent, la situation en cause au principal ne relève pas non plus de l'hypothèse visée à l'article 89, troisième tiret, de l'accord CE-Tunisie.

121

Il convient, dès lors, de répondre à la cinquième question que l'effet de l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie n'est pas limité, dans une situation telle que celle en cause au principal, par l'article 89 de cet accord.

122

Par sa sixième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le traitement restrictif réservé aux dividendes concernés peut néanmoins être justifié par la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux, en raison notamment de l'absence, entre la République portugaise et la République tunisienne, d'un cadre de coopération administrative équivalent à celui instauré entre les États membres par la directive 77/799, en vigueur à la date des faits en cause au principal.

123

Aux fins de décider si une raison impérieuse d'intérêt général tenant à la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux peut justifier une restriction à la libre circulation des capitaux, garantie à l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie, il convient d'analyser cet accord à la lumière de sa finalité et de son contexte, conformément à la jurisprudence rappelée au point 94 du présent arrêt.

124

En vertu de son article 1er, l'accord CE-Tunisie établissant une association entre la Communauté et ses États membres, d'une part, et la République tunisienne, d'autre part, vise, notamment, à

renforcer des relations entre les parties, à fixer les conditions de la libéralisation progressive des échanges de biens, de services et de capitaux, ainsi qu'à favoriser les échanges et à assurer l'essor de relations économiques et sociales équilibrées entre les parties.

125

Cet accord ne vise pas la création d'un marché intérieur, comparable à celui qui est établi par le traité FUE, ni la réalisation, à l'instar de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'« accord EEE »), de la manière la plus complète possible, de la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux, de manière à étendre le marché intérieur réalisé sur le territoire de l'Union aux États parties à cet accord (voir, en ce sens, arrêt du 23 septembre 2003, Ospelt et Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, point 29).

126

Or, dans la mesure où la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux est admise en tant que raison impérieuse d'intérêt général pouvant justifier une restriction aux libertés garanties par le traité FUE et l'accord EEE, une telle justification doit, a fortiori, être admise dans le cadre de l'accord CE-Tunisie.

127

En effet, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 125 de ses conclusions, il semble exclu, compte tenu de la finalité et du contexte de l'accord CE-Tunisie que les parties audit accord aient voulu accorder une liberté totale aux mouvements de capitaux entre l'Union et la Tunisie, alors que des restrictions peuvent être imposées tant dans les relations entre les États membres que dans les relations entre les États membres de l'Union et les autres États parties à l'accord EEE.

128

Dans ces conditions, l'analyse effectuée aux points 63 à 68 ainsi que 70 et 71 du présent arrêt est transposable à l'analyse à laquelle il est procédé dans le cadre de l'appréciation de la justification de la restriction à l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie, cet accord n'ayant pas prévu d'obligation pour la République tunisienne de fournir des informations aux autorités portugaises.

129

Il convient, dès lors, d'interpréter l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie en ce sens que :

—

une réglementation, telle que celle en cause au principal, selon laquelle une société résidente d'un État membre peut effectuer une déduction intégrale ou partielle de sa base d'imposition des dividendes perçus, lorsque ceux-ci sont distribués par une société résidente du même État membre, mais ne peut procéder à une telle déduction lorsque la société distributrice est résidente de Tunisie, constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, interdite, en principe, en ce qui concerne les investissements directs et, en particulier, le rapatriement du produit de ces investissements, par l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie ;

—

l'effet de cette disposition n'est pas limité, dans une situation telle que celle en cause au principal,

par l'article 89 de l'accord CE-Tunisie ;

—

le refus d'accorder, en application de l'article 46, paragraphes 1 et 8, du CIRC, une déduction intégrale ou partielle des dividendes perçus de la base d'imposition de la société bénéficiaire peut être justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général tirées de la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, lorsqu'il s'avère impossible, pour les autorités fiscales de l'État membre dont est résidente la société bénéficiaire, d'obtenir des renseignements de la République tunisienne, État dont est résidente la société distributrice de ces dividendes, permettant de vérifier que la condition relative à l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice desdits dividendes est remplie ;

—

le refus d'accorder une telle déduction partielle, en application de l'article 46, paragraphe 11, du CIRC, ne saurait être justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général tirées de la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, lorsque cette disposition peut être appliquée dans les situations où l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice en Tunisie, État dont est résidente cette société, ne peut être vérifié, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer.

Sur l'accord CE-Liban

– Sur l'effet direct de l'article 31 de l'accord CE-Liban (septième question)

130

Par sa septième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 31 de l'accord CE-Liban a un effet direct et peut, compte tenu de l'article 33 dudit accord, être invoqué dans l'affaire au principal.

131

À cet égard, il y a lieu de constater que, en stipulant que, dans le cadre des dispositions de l'accord CE-Liban, et sous réserve des articles 33 et 34 de ce dernier, il n'y aura, entre la Communauté, d'une part, et la République libanaise, 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, l'article 31 de cet accord consacre, dans des termes clairs et inconditionnels, une obligation de résultat précise, susceptible d'être invoquée par un justiciable devant les juridictions, afin de demander que soient écartées les dispositions à l'origine de la restriction ou de la discrimination ou que soit appliquée à son égard la réglementation dont la non-application est à l'origine de la restriction ou de la discrimination, sans que l'adoption de mesures d'application complémentaires soit requise à cet effet (voir, par analogie, arrêts du 27 septembre 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, point 34, ainsi que du 27 septembre 2001, Barkoci et Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, point 34).

132

La portée de l'obligation découlant de l'article 31 de l'accord CE-Liban est, certes, limitée par la clause de sauvegarde prévue à l'article 33, paragraphe 1, de cet accord. Toutefois, une telle exception ne saurait faire obstacle à ce que ledit article 31 confère aux particuliers des droits qu'ils peuvent faire valoir en justice (voir, par analogie, arrêt du 18 décembre 2007, A,C?101/05, EU:C:2007:804, point 26).

133

La constatation selon laquelle l'article 31 de l'accord CE-Liban a un effet direct n'est pas contredite par l'objet et la finalité de cet accord. En effet, il convient de souligner que l'accord CE-Liban établit, aux termes de son article 1er, paragraphe 1, une association entre la Communauté et ses États membres, d'une part, et la République libanaise, d'autre part. L'objectif de cet accord, visant notamment, ainsi qu'il résulte de l'article 1er, paragraphe 2, de ce dernier, à fixer les conditions de la libéralisation progressive des échanges de capitaux, conforte l'interprétation selon laquelle les mouvements de capitaux qui n'entrent pas dans le champ d'application de la clause de sauvegarde, prévue à l'article 33, paragraphe 1, dudit accord, bénéficient d'une libéralisation à partir de l'entrée en vigueur du même accord.

134

S'agissant de la possibilité d'invoquer l'article 31 de l'accord CE-Liban dans une situation telle que celle en cause au principal, il y a lieu, certes, de relever que, conformément à l'article 33, paragraphe 1, de cet accord, l'article 31 de ce dernier n'entrave pas l'application des restrictions existant entre la Communauté et la République libanaise à la date d'entrée en vigueur dudit 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.

135

Toutefois, la portée de la clause de sauvegarde prévue à l'article 33, paragraphe 1, de l'accord CE-Liban est limitée par l'article 33, paragraphe 2, de celui-ci, qui prévoit que le transfert à l'étranger des investissements réalisés au Liban par des personnes résidant dans la Communauté ou réalisés dans la Communauté par des personnes résidant au Liban, ainsi que des bénéfices en découlant, n'en sera pas affecté.

136

Dans la mesure où la situation en cause au principal concerne le traitement fiscal des dividendes découlant d'investissements directs réalisés au Liban par une personne résidant au Portugal, cette situation relève de l'hypothèse visée à l'article 33, paragraphe 2, de l'accord CE-Liban. Par conséquent, l'article 33, paragraphe 1, de cet accord ne s'oppose pas à ce que l'article 31 de ce dernier soit invoqué en l'occurrence.

137

Compte tenu des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la septième question que l'article 31 de l'accord CE-Liban doit être interprété en ce sens que :

—

il a un effet direct ;

—
une situation, telle que celle en cause au principal, qui concerne le traitement fiscal des dividendes découlant des investissements directs réalisés au Liban par une personne résidant au Portugal, relève de l'hypothèse visée à l'article 33, paragraphe 2, de cet accord ; par conséquent, l'article 33, paragraphe 1, dudit accord ne s'oppose pas à ce que l'article 31 de ce dernier soit invoqué en l'occurrence.

– Sur la portée de l'article 31 de l'accord CE-Liban (huitième à dixième questions)

138

Par ses huitième à dixième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 31 de l'accord CE-Liban, lu en combinaison avec l'article 85 de cet accord, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation, telle que celle en cause au principal, selon laquelle une société résidente d'un État membre peut effectuer une déduction intégrale ou partielle de sa base d'imposition des dividendes perçus, lorsque ceux-ci sont distribués par une société résidente du même État membre, mais ne peut procéder à une telle déduction lorsque la société distributrice est résidente du Liban.

139

Ainsi qu'il a été constaté au point 48 du présent arrêt, en application de la réglementation en cause au principal, la double imposition économique des dividendes perçus par une société résidente est évitée ou atténuée lorsque la société distributrice de ces dividendes est établie au Portugal, alors qu'elle ne l'est pas lorsque la société distributrice desdits dividendes est établie au Liban.

140

Cette différence de traitement en raison du lieu où les capitaux sont investis est susceptible de dissuader les sociétés résidentes du Portugal de procéder à des investissements dans des sociétés établies au Liban. En effet, dans la mesure où les revenus de capitaux ayant pour origine cet État tiers sont soumis à un traitement fiscal moins favorable que celui réservé aux dividendes distribués par des sociétés établies au Portugal, les actions des sociétés établies au Liban sont moins attrayantes pour les investisseurs résidant au Portugal que celles de sociétés ayant leur siège dans cet État membre (voir, par analogie, arrêts du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, point 64, ainsi que du 10 février 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen*, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 80).

141

Il y a lieu de rappeler qu'il ressort d'une jurisprudence constante, que, à l'égard d'une règle fiscale, telle que celle en cause au principal, visant à prévenir ou à atténuer la double imposition économique des bénéfices distribués, la situation d'une société actionnaire percevant des dividendes ayant leur origine dans un État tiers 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 (voir, en ce sens, arrêts du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, point 62, ainsi que du 10 février 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen*, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 84).

142

Par conséquent, un tel traitement désavantageux est interdit, en principe, par l'article 31 de l'accord CE-Liban.

143

Il convient également de vérifier, si, ainsi que le demande, en substance, la juridiction de renvoi par sa neuvième question, l'effet de l'article 31 de cet accord est limité, dans une situation telle que celle en cause au principal, par l'article 85 dudit accord.

144

Tout d'abord, s'agissant de l'article 85, sous a), de l'accord CE-Liban, selon lequel, en ce qui concerne la fiscalité directe, aucune disposition de cet accord n'a 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, il suffit de relever que l'interdiction de la restriction constatée aux points précédents du présent arrêt découle de l'accord CE-Liban lui-même et ne procède pas de l'extension des avantages prévus par un autre accord ou arrangement international. En outre, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 87 de ses conclusions, SECIL ne vise pas à obtenir un avantage accordé par la République portugaise dans un autre accord ou arrangement international.

145

Ensuite, en ce qui concerne l'article 85, sous b), de l'accord CE-Liban, selon lequel cet accord n'a pas pour effet d'empêcher l'adoption ou l'application par une partie de toute mesure destinée à éviter la fraude ou l'évasion fiscale, il y a lieu de considérer que, afin que l'article 31 dudit accord puisse conserver son effet utile, l'article 85, sous b), du même accord doit être interprété en ce sens que les mesures entrant dans le champ d'application de cette disposition sont celles spécifiquement destinées à éviter la fraude ou l'évasion fiscale.

146

Or, ainsi qu'il a été précisé au point 61 du présent arrêt, la réglementation fiscale en cause au principal exclut de manière générale la possibilité d'obtenir un avantage fiscal, consistant à éviter ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, lorsque ces derniers sont distribués par des sociétés établies notamment au Liban, sans tendre spécifiquement à prévenir des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éluder l'impôt normalement dû ou d'obtenir un avantage fiscal.

147

Dans la mesure où, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, la réglementation en cause au principal ne relève pas des mesures destinées à éviter la fraude ou l'évasion fiscale, la situation en cause au principal ne relève pas de l'hypothèse visée à l'article 85, sous b), de l'accord CE-Liban.

148

Enfin, l'article 85, sous c), de l'accord CE-Liban prévoit que cet accord n'a pas pour effet 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. Or, d'une part, ainsi qu'il a été relevé au point 120 du présent arrêt, la réglementation en cause au principal n'établit pas de distinction en raison de la résidence du contribuable, à savoir la société bénéficiaire des dividendes.

149

D'autre part, il doit, certes, être reconnu que en raison de l'utilisation des termes « en particulier » à l'article 85, sous c), de l'accord CE-Liban, peuvent relever de cette disposition les distinctions fondées sur d'autres facteurs, notamment, sur le lieu où les capitaux du contribuable sont investis. Toutefois, cette disposition doit être lue en combinaison avec l'article 31 de l'accord CE-Liban, qui interdit toute discrimination fondée, notamment, sur le lieu où les capitaux sont investis. Dès lors, il y a lieu de distinguer les différences de traitement permises en vertu de l'article 85, sous c), de l'accord CE-Liban des discriminations qui ne relèvent pas dudit article 85, sous c), et sont interdites en vertu de l'article 31 de cet accord.

150

Or, il a été précisé au point 55 du présent arrêt que, à l'égard d'une règle fiscale, telle que celle en cause au principal, visant à prévenir ou à atténuer la double imposition économique des bénéfices distribués, la situation d'une société actionnaire percevant des dividendes ayant leur origine dans un État tiers 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.

151

Par conséquent, la situation en cause au principal ne relève pas non plus de l'hypothèse visée à l'article 85, sous c), de l'accord CE-Liban.

152

Il convient, dès lors, de répondre à la neuvième question que l'effet de l'article 31 de l'accord CE-Liban n'est pas limité, dans une situation telle que celle en cause au principal, par l'article 85 de cet accord.

153

Par sa dixième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le traitement restrictif réservé aux dividendes concernés peut néanmoins être justifié par la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux, en raison notamment de l'absence, entre la République portugaise et la République libanaise, d'un cadre de coopération administrative équivalent à celui instauré entre les États membres par la directive 77/799, en vigueur à la date des faits en cause au principal.

154

À cet égard, il y a lieu de relever que les considérations figurant aux points 123 à 127 du présent arrêt sont transposables à l'analyse de l'accord CE-Liban, celui-ci poursuivant, ainsi qu'il ressort de son article 1er, des objectifs analogues à ceux poursuivis par l'accord CE-Tunisie.

155

L'accord CE-Liban n'ayant pas, de surcroît, prévu d'obligation pour la République libanaise de fournir des informations aux autorités portugaises, les considérations figurant aux points 69 à 71

du présent arrêt sont transposables à l'appréciation de la justification de la restriction à l'article 31 de l'accord CE-Liban.

156

Il convient, dès lors, de conclure que l'article 31 de l'accord CE-Liban doit être interprété en ce sens que :

—

une réglementation, telle que celle en cause au principal, selon laquelle une société résidente d'un État membre peut effectuer une déduction intégrale ou partielle de sa base d'imposition des dividendes perçus, lorsque ceux-ci sont distribués par une société résidente du même État membre, mais ne peut procéder à une telle déduction lorsque la société distributrice est résidente du Liban, constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, interdite, en principe, par l'article 31 de cet accord ;

—

l'effet de cette disposition n'est pas limité, dans une situation telle que celle en cause au principal, par l'article 85 dudit accord ;

—

le refus d'accorder, en application de l'article 46, paragraphes 1 et 8, du CIRC, une déduction intégrale ou partielle des dividendes perçus de la base d'imposition de la société bénéficiaire peut être justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général tirées de la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, lorsqu'il s'avère impossible, pour les autorités fiscales de l'État membre dont est résidente la société bénéficiaire, d'obtenir des renseignements de la République libanaise, État dont est résidente la société distributrice de ces dividendes, permettant de vérifier que la condition relative à l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice desdits dividendes est remplie ;

—

le refus d'accorder une telle déduction partielle, en application de l'article 46, paragraphe 11, du CIRC, ne saurait être justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général tirées de la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, lorsque cette disposition peut être appliquée dans les situations où l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice au Liban, État dont cette société est résidente, ne peut être vérifié, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer.

Sur les conséquences de l'interprétation des articles 63 à 65 TFUE ainsi que des accords CE-Tunisie et CE-Liban sur l'affaire au principal

157

Il découle de la réponse apportée aux onzième et douzième questions que le refus d'accorder, en application de l'article 46, paragraphes 1 et 8, du CIRC, une déduction intégrale ou partielle des dividendes perçus de la base d'imposition de la société bénéficiaire peut être justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général tirées de la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, lorsqu'il s'avère impossible, pour les autorités fiscales de l'État membre dont la société bénéficiaire est résidente, d'obtenir des renseignements de l'État tiers dont est résidente la société distributrice de ces dividendes, permettant de vérifier que la condition relative à l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice des dividendes est remplie.

158

Par conséquent, si, notamment en vertu de la convention Portugal-Tunisie, les autorités de l'État membre dont est résidente la société bénéficiaire peuvent obtenir des renseignements de la République tunisienne, État dont est résidente la société distributrice des dividendes, permettant de vérifier que la condition selon laquelle la société distributrice de ces dividendes doit être assujettie à l'impôt est remplie, de telles raisons impérieuses d'intérêt général ne sauraient justifier une restriction, interdite, en principe, par l'article 63 TFUE.

159

Dans cette situation, la République portugaise ne saurait non plus invoquer l'article 64, paragraphe 1, TFUE, dans la mesure où l'accord CE-Tunisie, dont l'article 34, paragraphe 1, a un effet direct, s'oppose également à une réglementation telle que celle en cause au principal, selon laquelle une société résidente d'un État membre peut effectuer une déduction intégrale ou partielle de sa base d'imposition des dividendes perçus, lorsque ceux-ci sont distribués par une société résidente de ce même État membre, mais ne peut procéder à une telle déduction lorsque la société distributrice est résidente de Tunisie. En effet, cette réglementation constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, interdite, en principe, en ce qui concerne les investissements directs et, en particulier, le rapatriement du produit de ces investissements, par l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie. Une telle restriction n'est pas justifiée si les autorités fiscales portugaises peuvent obtenir des renseignements de la République tunisienne, État dont est résidente la société distributrice des dividendes, permettant de vérifier que la condition relative à l'imposition de la société distributrice de ces dividendes est remplie.

160

En effet, le changement du cadre juridique résultant de l'introduction d'une telle stipulation dans l'accord CE-Tunisie doit être assimilé, en ce qui concerne ses effets sur la possibilité d'invoquer l'article 64, paragraphe 1, TFUE, à l'introduction d'une législation nouvelle, reposant sur une logique différente de celle de la législation existante.

161

Il découle également de la réponse apportée aux première à dixième ainsi que onzième et douzième questions que les articles 63 et 65 TFUE ainsi que l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie et l'article 31 de l'accord CE-Liban s'opposent à un refus d'accorder, en vertu de l'article 46, paragraphe 11, du CIRC, une déduction partielle de la base d'imposition de la société bénéficiaire des dividendes perçus, lorsque cette disposition peut être appliquée dans des situations où l'assujettissement à l'impôt des sociétés distributrices de ces dividendes, en Tunisie et au Liban, États dont sont résidentes ces sociétés, ne peut être vérifié, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer.

162

Dans ces conditions, pour les raisons exposées aux points 87 à 90 et, mutatis mutandis, au point 160 du présent arrêt, la République portugaise ne saurait non plus invoquer l'article 64, paragraphe 1, TFUE, afin de pouvoir continuer à appliquer la réglementation dont découle la restriction susmentionnée.

163

À cet égard, il résulte de la jurisprudence 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 (voir arrêts du 10 février 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 60, et du 13 novembre 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, point 38).

164

Il découle en outre de la jurisprudence que le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans 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, telles qu'elles ont été interprétées par la Cour, l'État membre étant donc tenu, en principe, de rembourser les taxes perçues en violation du droit de l'Union (voir arrêt du 15 septembre 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, point 71 et jurisprudence citée).

165

La seule exception au droit au remboursement des taxes perçues en violation du droit de l'Union concerne l'hypothèse dans laquelle une taxe indue a été directement répercutée par l'assujetti sur un autre sujet (voir arrêts du 6 septembre 2011, Lady & Kid e.a., C-398/09, EU:C:2011:540, point 18, ainsi que du 15 septembre 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, points 72 et 74).

166

Par ailleurs, la Cour a 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 (voir arrêt du 15 octobre 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, point 28 et jurisprudence citée).

167

Il s'ensuit que les autorités portugaises sont tenues de rembourser, avec intérêts, les montants perçus en violation des articles 63 et 65 TFUE, ainsi que des articles 34 de l'accord CE-Tunisie et 31 de l'accord CE-Liban.

168

Ces montants correspondent à la différence entre le montant payé par SECIL et celui qu'elle aurait dû verser, en vertu de l'article 46, paragraphe 1, de l'article 46, paragraphe 8, ou de l'article 46, paragraphe 11, du CIRC, si, dans les conditions telles que celles en cause au principal, les dividendes distribués par Ciments de Gabès et Ciments de Sibline avaient été considérés comme

versés par une société établie au Portugal.

169

Il convient, dès lors, de répondre à la juridiction de renvoi, en ce qui concerne les conséquences de l'interprétation des articles 63 à 65 TFUE ainsi que des accords CE-Tunisie et CE-Liban sur l'affaire au principal, que :

—

lorsque les autorités de l'État membre dont est résidente la société bénéficiaire peuvent obtenir des renseignements de la République tunisienne, État dont est résidente la société distributrice des dividendes, permettant de vérifier que la condition relative à l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice de ces dividendes est remplie, les articles 63 et 65 TFUE ainsi que l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie s'opposent au refus d'accorder, en application de l'article 46, paragraphe 1, ou de l'article 46, paragraphe 8, du CIRC, une déduction intégrale ou partielle de la base d'imposition de la société bénéficiaire des dividendes distribués, sans que la République portugaise puisse invoquer, à cet égard, l'article 64, paragraphe 1, TFUE ;

—

les articles 63 et 65 TFUE ainsi que l'article 34, paragraphe 1, de l'accord CE-Tunisie et l'article 31 de l'accord CE-Liban s'opposent au refus d'accorder, en application de l'article 46, paragraphe 11, du CIRC, une déduction partielle de la base d'imposition de la société bénéficiaire des dividendes distribués, lorsque cette disposition peut être appliquée dans les situations où l'assujettissement à l'impôt des sociétés distributrices en Tunisie et au Liban, États dont sont résidentes ces sociétés, ne peut être vérifié, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer, sans que la République portugaise puisse invoquer, à cet égard, l'article 64, paragraphe 1, TFUE ;

—

les montants perçus en violation du droit de l'Union doivent être remboursés, avec intérêts, au contribuable.

Sur les dépens

170

La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (cinquième chambre) dit pour droit :

1)

Les articles 63 et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens que :

—

une société établie au Portugal, qui perçoit des dividendes de sociétés établies, respectivement,

en Tunisie et au Liban, peut se prévaloir de l'article 63 TFUE, afin de contester le traitement fiscal réservé à ces dividendes dans cet État membre, fondé sur une réglementation qui n'a pas pour objet de s'appliquer exclusivement aux situations dans lesquelles la société bénéficiaire exerce une influence décisive sur la société distributrice ;

—

une réglementation, telle que celle en cause au principal, selon laquelle une société résidente d'un État membre peut effectuer une déduction intégrale ou partielle des dividendes de sa base d'imposition, lorsque ceux-ci sont distribués par une société résidente du même État membre, mais ne peut procéder à une telle déduction lorsque la société distributrice est résidente d'un État tiers, constitue une restriction aux mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers qui, en principe, est interdite par l'article 63 TFUE ;

—

le refus d'accorder une déduction intégrale ou partielle de la base d'imposition des dividendes perçus, en application de l'article 46, paragraphes 1 et 8, du Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (code de l'impôt sur le revenu des personnes morales), dans sa version en vigueur pendant l'année 2009, peut être justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général tirées de la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, lorsqu'il s'avère impossible, pour les autorités fiscales de l'État membre dont est résidente la société bénéficiaire, d'obtenir des renseignements de l'État tiers dont est résidente la société distributrice de ces dividendes, permettant de vérifier que la condition relative à l'assujettissement à l'impôt de cette dernière société est remplie ;

—

le refus d'accorder une déduction partielle en application de l'article 46, paragraphe 11, du code de l'impôt sur le revenu des personnes morales, dans ladite version, ne saurait être justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général tirées de la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, lorsque cette disposition peut être appliquée dans des situations où l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice, dans l'État dont elle est résidente, ne peut être vérifié, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer.

2)

L'article 64, paragraphe 1, TFUE doit être interprété en ce sens que :

—

dans la mesure où l'adoption du régime d'avantages fiscaux pour l'investissement de nature contractuelle, prévu à l'article 41, paragraphe 5, sous b), de l'Estatuto dos Benefícios Fiscais (statut des avantages fiscaux), dans sa version en vigueur pendant l'année 2009, et du régime relatif aux dividendes provenant des pays africains de langue officielle portugaise et du Timor-Oriental, prévu à l'article 42 de ce statut, n'a pas modifié le cadre juridique relatif au traitement des dividendes provenant de Tunisie et du Liban, l'adoption desdits régimes n'a pas affecté la qualification de restriction existante de l'exclusion des dividendes versés par les sociétés établies dans ces États tiers de la possibilité de bénéficier d'une déduction intégrale ou partielle ;

—

un État membre renonce à la faculté prévue à l'article 64, paragraphe 1, TFUE lorsque, sans

abroger ou modifier formellement la réglementation existante, il procède à la conclusion d'un accord international, tel un accord d'association, qui prévoit, dans une disposition ayant un effet direct, une libéralisation d'une catégorie de capitaux visée audit article 64, paragraphe 1 ; une telle modification du cadre juridique doit, par conséquent, être assimilée, dans ses effets sur la possibilité d'invoquer l'article 64, paragraphe 1, TFUE, à l'introduction d'une réglementation nouvelle, reposant sur une logique différente de celle de la réglementation existante ;

3)

L'article 34, paragraphe 1, 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, doit être interprété en ce sens que :

—

il a un effet direct et peut être invoqué dans une situation telle que celle en cause au principal, dans laquelle une société résidente du Portugal perçoit des dividendes d'une société résidente de Tunisie en raison de l'investissement direct qu'elle a réalisé dans la société distributrice, afin de s'opposer au traitement fiscal réservé à ces dividendes au Portugal ;

—

une réglementation, telle que celle en cause au principal, selon laquelle une société résidente d'un État membre peut effectuer une déduction intégrale ou partielle de sa base d'imposition des dividendes perçus, lorsque ceux-ci sont distribués par une société résidente du même État membre, mais ne peut procéder à une telle déduction lorsque la société distributrice est résidente de Tunisie, constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, interdite, en principe, en ce qui concerne les investissements directs et, en particulier, le rapatriement du produit de ces investissements, par l'article 34, paragraphe 1, de cet accord ;

—

l'effet de cette disposition n'est pas limité, dans une situation telle que celle en cause au principal, par l'article 89 dudit accord ;

—

le refus d'accorder, en application de l'article 46, paragraphes 1 et 8, du code de l'impôt sur le revenu des personnes morales, dans sa version en vigueur pendant l'année 2009, une déduction intégrale ou partielle des dividendes perçus de la base d'imposition de la société bénéficiaire peut être justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général tirées de la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, lorsqu'il s'avère impossible, pour les autorités fiscales de l'État membre dont est résidente la société bénéficiaire, d'obtenir des renseignements de la République tunisienne, État dont est résidente la société distributrice de ces dividendes, permettant de vérifier que la condition relative à l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice desdits dividendes est remplie ;

—

le refus d'accorder une telle déduction partielle, en application de l'article 46, paragraphe 11, du code de l'impôt sur le revenu des personnes morales, dans ladite version, ne saurait être justifié

par des raisons impérieuses d'intérêt général tirées de la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, lorsque cette disposition peut être appliquée dans les situations où l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice en Tunisie, État dont est résidente cette société, ne peut être vérifié, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer.

4)

L'article 31 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 doit être interprété en ce sens que :

—

il a un effet direct ;

—

une situation, telle que celle en cause au principal, qui concerne le traitement fiscal des dividendes découlant des investissements directs réalisés au Liban par une personne résidant au Portugal, relève de l'hypothèse visée à l'article 33, paragraphe 2, de cet accord ; par conséquent, l'article 33, paragraphe 1, dudit accord ne s'oppose pas à ce que l'article 31 de ce dernier soit invoqué en l'occurrence ;

—

une réglementation, telle que celle en cause au principal, selon laquelle une société résidente d'un État membre peut effectuer une déduction intégrale ou partielle de sa base d'imposition des dividendes perçus, lorsque ceux-ci sont distribués par une société résidente du même État membre, mais ne peut procéder à une telle déduction lorsque la société distributrice est résidente du Liban, constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, interdite, en principe, par l'article 31 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 ;

—

l'effet de cette disposition n'est pas limité, dans une situation telle que celle en cause au principal, par l'article 85 de cet accord ;

—

le refus d'accorder, en application de l'article 46, paragraphes 1 et 8, du code de l'impôt sur le revenu des personnes morales, dans sa version en vigueur pendant l'année 2009, une déduction intégrale ou partielle des dividendes perçus de la base d'imposition de la société bénéficiaire peut être justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général tirées de la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, lorsqu'il s'avère impossible, pour les autorités fiscales de l'État membre dont est résidente la société bénéficiaire, d'obtenir des renseignements de la République libanaise, État dont est résidente la société distributrice de ces dividendes, permettant de vérifier que la condition relative à l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice desdits dividendes est remplie ;

—

le refus d'accorder une telle déduction partielle, en application de l'article 46, paragraphe 11, du code de l'impôt sur le revenu des personnes morales, dans ladite version, ne saurait être justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général tirées de la nécessité de d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux, lorsque cette disposition peut être appliquée dans les situations où l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice au Liban, État dont cette société est résidente ne peut être vérifié, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer.

5)

En ce qui concerne les conséquences sur l'affaire au principal, de l'interprétation des articles 63 à 65 TFUE ainsi que des accords euro-méditerranéen établissant une association entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la République tunisienne d'autre part, et euro-méditerranéen instituant une association entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la République libanaise, d'autre part :

—

lorsque les autorités de l'État membre dont est résidente la société bénéficiaire peuvent obtenir des renseignements de la République tunisienne, État dont est résidente la société distributrice des dividendes, permettant de vérifier que la condition relative à l'assujettissement à l'impôt de la société distributrice de ces dividendes est remplie, les articles 63 et 65 TFUE ainsi que l'article 34, paragraphe 1, 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, s'opposent au refus d'accorder, en application de l'article 46, paragraphe 1, ou de l'article 46, paragraphe 8, du code de l'impôt sur le revenu des personnes morales, dans sa version en vigueur pendant l'année 2009, une déduction intégrale ou partielle de la base d'imposition de la société bénéficiaire des dividendes distribués, sans que la République portugaise puisse invoquer, à cet égard, l'article 64, paragraphe 1, TFUE ;

—

les articles 63 et 65 TFUE ainsi que l'article 34, paragraphe 1, 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, et l'article 31 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, s'opposent au refus d'accorder, en application de l'article 46, paragraphe 11, du code de l'impôt sur le revenu des personnes morales, dans ladite version, une déduction partielle de la base d'imposition de la société bénéficiaire des dividendes distribués, lorsque cette disposition peut être appliquée dans les situations où l'assujettissement à l'impôt des sociétés distributrices en Tunisie et au Liban, États dont sont résidentes ces sociétés, ne peut être vérifié, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer, sans que la République portugaise puisse invoquer, à cet égard, l'article 64, paragraphe 1, TFUE ;

—

les montants perçus en violation du droit de l'Union doivent être remboursés, avec intérêts, au contribuable.

Signatures

(*1) Langue de procédure : le portugais.