



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MELCHIOR WATHELET
prezentate la 27 ianuarie 2016¹

Cauza C-464/14

**SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA
împotriva
Fazenda Pública**

[cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunalul Fiscal din Lisabona, Portugalia)]

„Trimitere preliminară — Acord euro-mediteranean de asociere — Acordul CE-Tunisia — Acordul CE-Liban — Libera circulație a capitalurilor — Restricții”

I – Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 63 TFUE și 64 TFUE, a articolelor 31, 34 și 89 din Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de o parte, și Republica Tunisiană, pe de altă parte, semnat la Bruxelles la 17 iulie 1995 și aprobat în numele Comunității Europene și al Comunității Europene a Cărbunelui și Oțelului prin Decizia 98/238/CE, CECO a Consiliului și a Comisiei din 26 ianuarie 1998² (denumit în continuare „Acordul CE-Tunisia”), precum și a articolelor 31, 33 și 85 din Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Republica Libaneză, pe de altă parte, semnat la Luxemburg la 17 iunie 2002 și aprobat în numele Comunității Europene prin Decizia 2006/356/CE a Consiliului din 14 februarie 2006³ (denumit în continuare „Acordul CE-Liban”).

2. Spre deosebire de cauzele precedente în care s-au adresat întrebări privind interpretarea acordurilor euro-mediteraneene, în prezenta cauză, se adresează întrebări privind libera circulație a capitalurilor și, astfel, se vizează aplicarea concomitentă a dispozițiilor din Tratatul FUE și a celor din acordurile menționate. Prin urmare, Curtea va trebui să abordeze pentru prima dată problema eventualei priorități de aplicare a unor dispoziții în raport cu celelalte.

1 — Limba originală: franceza.

2 — JO L 97, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 17, p. 3.

3 — JO L 143, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 46, p. 97.

II – Cadrul juridic

A – *Dreptul Uniunii*

1. *Tratatul FUE*

3. Articolul 63 alineatul (1) TFUE prevede:

„În temeiul dispozițiilor prezentului capitol, sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe.”

4. Articolul 64 alineatul (1) TFUE, care introduce o clauză de salvagardare, prevede:

„Articolul 63 nu aduce atingere aplicării, în raport cu țările terțe, a restricțiilor în vigoare la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului intern sau al dreptului Uniunii, adoptate cu privire la circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe, în cazul în care acestea implică investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital. [...]”

5. Articolul 65 alineatele (1)-(3) TFUE prevede:

„(1) Articolul 63 nu aduce atingere dreptului statelor membre:

- (a) de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite;
- (b) de a adopta toate măsurile necesare pentru a combate încălcarea actelor lor cu putere de lege și a normelor lor administrative, în special în domeniul fiscal sau al supravegherii prudențiale a instituțiilor financiare, de a stabili proceduri de declarare a circulației capitalurilor în scopul informării administrative sau statistice ori de a adopta măsuri justificate de motive de ordine publică sau siguranță publică.

(2) Prezentul capitol nu aduce atingere posibilității de a aplica restricții privind dreptul de stabilire care sunt compatibile cu prezentul tratat.

(3) Măsurile și procedurile menționate la alineatele (1) și (2) nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 63.”

2. *Acordul CE-Tunisia*

6. Articolul 31 din Acordul CE-Tunisia, inclus în titlul III, intitulat „Dreptul de stabilire și serviciile”, are următorul cuprins:

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

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

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

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

7. Articolul 34 din acest acord, care figurează în capitolul I, intitulat „Plăți curente și circulația capitalurilor”, din titlul IV al acordului menționat, intitulat „Plăți, capitaluri, concurență și alte dispoziții economice”, prevede:

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

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

8. Articolul 89 din acordul menționat, care figurează în capitolul I din titlul VIII al acestuia, intitulat „Dispoziții instituționale, generale și finale”, prevede:

„Nicio dispoziție din prezentul acord nu are ca efect:

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

3. Acordul CE-Liban

9. Articolul 31 din Acordul CE-Liban, care figurează în capitolul 1, intitulat „Plăți curente și circulația capitalurilor”, din titlul IV al acestuia, intitulat „Plăți, capitaluri, concurență și alte dispoziții economice”, prevede:

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

10. Articolul 33, inclus în același capitol 1 din acest acord, prevede:

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

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

11. Articolul 85 din acordul menționat, care figurează în titlul VIII, intitulat „Dispoziții instituționale, generale și finale”, prevede:

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

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

B – Dreptul internațional public

12. Potrivit articolului 1 din Convenția de la Viena cu privire la dreptul tratatelor din 23 mai 1969 (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, p. 331, denumită în continuare „Convenția de la Viena”), intitulat „Domeniul de aplicare al prezentei convenții”, aceasta se aplică tratatelor încheiate între state.

13. Articolul 30 din această convenție, intitulat „Aplicarea tratatelor succesive purtând asupra aceleiași materii”, prevede:

„(1) Sub rezerva dispozițiilor articolului 103 al Cartei Națiunilor Unite, drepturile și obligațiile statelor, părți la tratate succesive purtând asupra aceleiași materii sunt determinate potrivit paragrafelor ce urmează.

[...]

(3) Când toate părțile la tratatul anterior sunt de asemenea părți la tratatul posterior, fără ca cel anterior să fi expirat sau ca aplicarea sa să fi fost suspendată în conformitate cu articolul 59, tratatul anterior nu se aplică decât în măsura în care dispozițiile sale sunt compatibile cu cele ale tratatului posterior.

(4) Când părțile la tratatul anterior nu sunt toate părți la tratatul posterior:

- (a) în relațiile dintre statele care sunt părți la ambele tratate, regula aplicabilă este cea enunțată la alineatul (3);

- (b) în relațiile dintre un stat parte la cele două tratate și un stat parte numai la unul din aceste tratate, tratatul la care ambele state sunt părți reglementează drepturile și obligațiile lor reciproce.”

C – *Dreptul portughez*

14. În versiunea sa în vigoare în anul 2009, articolul 46 din Codul privind impozitul pe profit (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, denumit în continuare „CIRC”), intitulat „Eliminarea dublei impunerii economice a profitului distribuit”, prevedea:

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

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

[...]

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

6. Dispozițiile alineatelor 1-5 se aplică de asemenea veniturilor, incluse în baza de impozitare, corespunzătoare profitului distribuit înregistrat la un sediu permanent, situat pe teritoriul portughez, al unei entități rezidente într-un alt stat membru al Uniunii Europene care deține, potrivit termenilor și condițiilor prevăzute la alineatele respective, o parte din capitalul social al unei entități rezidente într-un stat membru, din moment ce aceste două entități îndeplinesc cerințele și condițiile prevăzute la articolul 2 din Directiva 90/435.

[...]

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

- a) profitului distribuit, atunci când nu este îndeplinită oricare dintre cerințele prevăzute la literele b) și c) ale aceluiași alineat, precum și cu privire la veniturile obținute de participant din cota-parte a dividendelor distribuite de administratorul societății, cu condiția ca, în oricare dintre cazuri, să fie îndeplinită cerința prevăzută la alineatul 1 litera a);

- b) profitului distribuit de o entitate rezidentă în alt stat membru al Uniunii Europene, atunci când această entitate îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 2 din Directiva 90/435 și nu este îndeplinită niciuna dintre condițiile prevăzute la alineatul 1 litera c).

[...]”

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

„5. Următoarele avantaje fiscale pot fi acordate promotorilor proiectelor de investiții:

[...]

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

16. În versiunea sa în vigoare în anul 2009, articolul 42 din EBF, intitulat «Eliminarea dublei impunerii economice a profitului distribuit de societățile rezidente în țări din Africa ce au portugheza ca limbă oficială și în Republica Democratică Timorul de Est», prevede:

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

- a) entitatea beneficiară a profiturilor este supusă impozitului pe profit, fără a fi scutită, iar filiala este supusă impozitului pe venit similar impozitului pe profit, fără a fi scutită;
- b) entitatea beneficiară deține, în mod direct, o participație care reprezintă cel puțin 25 % din capitalul filialei timp de cel puțin doi ani;
- c) profitul distribuit provine din profiturile filialei care au fost supuse unei cote de impozitare de cel puțin 10 % și nu rezultă din activități care generează venituri pasive, în principal *royalties*, plusvalori și alte venituri din valori mobiliare, venituri din imobile situate în afara țării de rezidență a societății, venituri din activitatea de asigurare rezultate în principal din asigurări de bunuri situate în afara teritoriului de rezidență a societății sau de asigurări pentru persoane nerezidente ale acestui teritoriu și venituri din operațiuni specifice activității bancare nedestinate în principal pieței din acest teritoriu.”

17. Convenția dintre Republica Portugheză și Republica Tunisiană pentru evitarea dublei impunerii cu privire la impozitul pe venit, încheiată la Lisabona la 24 februarie 1999⁴, prevede, la articolul 10, intitulat „Dividende”, și care este inclus în capitolul III, intitulat „Impozitarea veniturilor”:

„1. Dividendele plătite de o societate cu sediul într-un stat contractant unui rezident din celălalt stat contractant sunt impozabile în acest din urmă stat.

⁴ — *Diário da República* I, seria A, vol. 77, din 31 martie 2000, p. 1411.

2. Totuși, dividendele respective sunt de asemenea impozabile în statul contractant în care are sediul societatea care plătește dividendele conform legislației acestui stat, dar dacă persoana care încasează dividendele este beneficiarul efectiv al acestora, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 15 % din cuantumul brut al dividendelor.

[...]”

18. Articolul 25 din această convenție, intitulat „Schimb de informații” și inclus în capitolul V, intitulat „Dispoziții speciale”, prevede:

„1. Autoritățile competente din statele contractante schimbă informațiile necesare pentru a aplica dispozițiile prezentei convenții sau pe cele ale legislației interne din statele contractante referitoare la impozitele vizate de convenție, în măsura în care impozitarea pe care o prevăd nu este contrară convenției. Schimbul de informații nu este limitat de articolul 1. Orice informații primite de un stat contractant se tratează ca fiind confidențiale în același mod ca informațiile obținute în aplicarea legislației interne a statului respectiv și pot fi divulgate doar acelor persoane sau autorități (inclusiv instanțe de judecată și organisme administrative) interesate în stabilirea sau în colectarea impozitelor aflate sub incidența prezentei convenții, în procedurile de aplicare sau de urmărire penală cu privire la aceste impozite sau în deciziile privind căile de atac cu privire la aceste impozite. Persoanele sau autoritățile respective utilizează informațiile în cauză numai în acest scop. Ele pot divulga informațiile respective în cadrul procedurilor înaintea instanțelor de judecată sau al deciziilor judiciare.

2. Dispozițiile alineatului (1) nu pot fi în niciun caz interpretate în sensul că impun unui stat contractant obligația:

- (a) de a lua măsuri administrative care derogă de la legislația sa și de la practica sa administrativă sau de la aceea a celui alt stat contractant;
- (b) de a furniza informații care nu ar putea fi obținute pe baza legislației sale sau în cadrul practicii sale administrative normale sau al practicii celui alt stat contractant;
- (c) de a furniza informații care ar dezvălui un secret comercial, industrial, profesional sau un procedeu comercial sau informații a căror comunicare ar fi contrară ordinii publice.”

III – Litigiul principal și întrebările preliminare

19. SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (denumită în continuare „SECIL”) este o societate pe acțiuni de drept portughez cu sediul la Outão (Portugalia). În materie fiscală, ea este supusă în această țară regimului special de impunere aplicat grupurilor de societăți.

20. Înființată în anul 1930, SECIL este producătoare de ciment. În anul 2009, aceasta deținea 98,72 % din capitalul social al Société des Ciments de Gabés SA (denumită în continuare „Ciments de Gabés”), cu sediul la Tunis (Tunisia), precum și 51,05 % din capitalul social al societății Ciments de Sibline, S.A.L. (denumită în continuare „Ciments de Sibline”), cu sediul la Beirut (Liban).

21. În anul 2009, SECIL a încasat, cu titlu de dividende, 6 288 683,39 euro de la Ciments de Gabés și 2 022 478,12 euro de la Ciments de Sibline.

22. După ce fiecare dintre filialele sale a fost impozitată, una în Tunisia, iar cealaltă în Liban, SECIL a declarat dividendele în Portugalia, unde nu au făcut obiectul vreunui mecanism de eliminare sau de atenuare a dublei impunerii economice.

23. SECIL a fost astfel obligată să vireze Fazenda pública (Administrația financiară) o sumă totală de 4 587 208,20 euro cu titlu de impozit pe profit.

24. La 29 mai 2012, SECIL a formulat un recurs grațios la Directorul administrației financiare din Setúbal (Diretor de Finanças de Setúbal) pentru motivul că impozitul aplicat dividendelor încasate de Ciments de Gabés și de Ciments de Sibline era ilegal, întrucât legea portugheză încălca Acordurile CE-Tunisia și CE-Liban, precum și Tratatul FUE prin excluderea aplicării regulilor privind eliminarea dublei impunerii economice.

25. Acest recurs a fost respins prin decizia din 10 octombrie 2012 comunicată SECIL prin scrisoarea din 17 octombrie 2012.

26. SECIL a formulat o cale de atac împotriva acestei decizii la Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunalul Fiscal din Lisabona, Portugalia), susținând, în esență, că refuzul autorităților fiscale portugheze de a aplica regimul de eliminare a dublei impunerii economice în vigoare în Portugalia în anul 2009, prevăzut la articolul 46 alineatele 1 și 8 din CIRC, precum și la articolul 41 alineatul 5 litera b) și la articolul 45 din EBF, nu era în conformitate nici cu dreptul internațional public, nici cu dreptul Uniunii Europene, întrucât acest regim se aplica numai profitului distribuit de societăți cu sediul fiscal în Portugalia, într-un stat membru al Uniunii sau al Spațiului Economic European (SEE), în una dintre țările africane a cărei limbă oficială este portugheza sau în Timorul de Est. Potrivit SECIL, această diferență de tratament cu privire la profitul provenit din Tunisia și din Liban încălca Acordurile CE-Tunisia și CE-Liban, precum și articolele 49 TFUE și 63 TFUE.

27. Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunalul Fiscal din Lisabona, Portugalia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 31 din Acordul [CE-Tunisia] constituie o normă clară, precisă și necondiționată și, prin urmare, imediat aplicabilă din care trebuie să rezulte aplicarea în prezenta cauză a dreptului de stabilire?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ, dreptul de stabilire prevăzut în această dispoziție atrage consecințele invocate de [SECIL], în sensul că, în cazul contrar al încălcării sale, implică aplicarea mecanismului de deducere integrală prevăzut la articolul 46 alineatul 1 din CIRC în cazul dividendelor încasate de reclamantă de la filiala sa din Tunisia?
- 3) Articolul 34 din Acordul [CE-Tunisia] constituie o normă clară, precisă și necondiționată și, prin urmare, imediat aplicabilă din care trebuie să rezulte aplicarea în prezenta cauză a liberei circulații a capitalurilor, astfel încât trebuie să se considere că aceasta se referă la investiția realizată de reclamantă?
- 4) În cazul unui răspuns afirmativ, libera circulație a capitalurilor prevăzută în această dispoziție are implicațiile invocate de [SECIL], astfel încât să impună aplicarea, în cazul dividendelor încasate de filiala sa din Tunisia, a mecanismului de deducere integrală stabilit la articolul 46 alineatul 1 din CIRC?
- 5) Dispozițiile articolului 89 din Acordul [CE-Tunisia] condiționează răspunsul afirmativ la întrebările formulate mai sus?
- 6) Aplicarea unui tratament restrictiv în cazul dividendelor distribuite de [Ciments de Gabés] este justificată, dat fiind că, în cazul Republicii Tunisiene, nu există cadrul de cooperare stabilit în Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe [JO 1977, L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21]?

- 7) Dispozițiile articolului 31 din Acordul [CE-Liban] coroborate cu dispozițiile articolului 33 alineatul (2) din același acord, constituie o normă clară, precisă și necondiționată și, prin urmare, imediat aplicabilă din care trebuie să rezulte aplicabilitatea în prezenta cauză a liberei circulații a capitalurilor?
- 8) În cazul unui răspuns afirmativ, libera circulație a capitalurilor prevăzută în dispozițiile menționate are implicațiile invocate de [SECIL], astfel încât să impună aplicarea, în cazul dividendelor încasate de la filiala sa din Liban, a mecanismului deducerii integrale stabilit la articolul 46 alineatul 1 din CIRC?
- 9) Dispozițiile articolului 85 din Acordul [CE-Liban] condiționează răspunsul afirmativ la întrebările formulate mai sus?
- 10) Aplicarea unui tratament restrictiv în cazul dividendelor distribuite de [Ciments de Sibline] este justificată, având în vedere că, în cazul Republicii Libaneze, nu există cadrul de cooperare stabilit în Directiva 77/799?
- 11) În prezenta cauză, sunt aplicabile dispozițiile articolului 56 CE [(devenit) articolul 63 TFUE] și, în cazul unui răspuns afirmativ, din libera circulație a capitalurilor consacrată la acest articol rezultă necesitatea aplicării mecanismului deducerii integrale prevăzut la articolul 46 alineatul 1 din CIRC în cazul dividendelor distribuite în exercițiul 2009 de [Ciments de Gabés] și de [Ciments de Sibline] în favoarea [SECIL] sau, ca o alternativă, a mecanismului deducerii parțiale prevăzut la alineatul 8 al aceiași dispoziții?
- 12) În cazul în care s-ar considera că libera circulație a capitalurilor este aplicabilă în prezenta cauză, neaplicarea mecanismelor de eliminare sau de atenuare a dublei impuneri economice prevăzute în legislația portugheză în vigoare la acea dată în cazul dividendelor în cauză poate fi justificată de faptul că, în cazul Republicii Tunisienne și al Republicii Libaneze, nu există cadrul de cooperare stabilit prin Directiva 77/799?
- 13) Dispozițiile clauzei de *standstill* din articolul 57 alineatul (1) CE (devenit articolul 64 TFUE) împiedică aplicarea liberei circulații a capitalurilor, cu acele consecințe invocate de reclamantă?
- 14) Clauza de *standstill* prevăzută la articolul 57 alineatul (1) CE (devenit articolul 64 TFUE) devine inaplicabilă ca urmare a introducerii între timp a regimului avantajelor fiscale în cazul investițiilor de natură contractuală stabilit prin articolul 41 alineatul 5 litera b) din EBF și a regimului prevăzut la articolul 42 din EBF pentru dividendele provenite din țările din Africa ce au portugheza ca limbă oficială și Timorul de Est?"

IV – Procedura în fața Curții

28. Prezenta cerere de decizie preliminară a fost depusă la Curte la 8 octombrie 2014. SECIL, guvernele portughez, elen și suedez, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise.
29. În temeiul articolului 61 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, părțile au fost invitate să răspundă la întrebări ale Curții referitoare la raportul dintre Tratatul FUE și acordurile euro-mediteraneene, iar acestea au procedat în consecință.
30. La 18 noiembrie 2015, a avut loc o ședință în cursul căreia SECIL, guvernul portughez, precum și Comisia au prezentat observații orale.

V – Analiză

A – *Observații introductive*

31. Prezenta cerere de decizie preliminară prezintă o particularitate destul de rară în jurisprudența Curții, întrucât ridică problema aplicabilității concurente a dispozițiilor din Tratatul FUE și a acordurilor euro-mediteraneene, și anume articolele 49 TFUE, 63 TFUE și 64 TFUE, precum și articolele 31, 34 și 89 din Acordul CE-Tunisia și articolele 31, 33 și 85 din Acordul CE-Liban.

32. În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, un acord încheiat între Uniune și unul sau mai multe state terțe constituie, în ceea ce privește Uniunea, un act adoptat de una dintre instituțiile sale, în sensul articolului 267 primul paragraf litera (b) TFUE, că dispozițiile unui astfel de acord fac parte integrantă, începând de la intrarea în vigoare a acestuia, din ordinea juridică a Uniunii și că, în cadrul acestei ordini juridice, Curtea este competentă să se pronunțe cu titlu preliminar cu privire la interpretarea acestui acord⁵.

33. Pe acest temei, Curtea a avut adesea ocazia să răspundă la întrebări preliminare referitoare la interpretarea unor dispoziții din acordurile euro-mediteraneene, și anume acordurile CEE-Algeria⁶, CE-Maroc⁷, CE-Israel și CE-OLP⁸, CE-Liban⁹, CE-Egipt¹⁰ și CE-Tunisia¹¹.

34. Totuși, niciuna dintre aceste cauze nu ridică problema aplicabilității concurente a dispozițiilor din Tratatul FUE și a acordurilor euro-mediteraneene.

5 — A se vedea Hotărârea Haegeman (181/73, EU:C:1974:41, punctele 3-6) referitoare la Acordul de instituire a unei asocieri între Comunitatea Economică Europeană și Grecia, semnat la Atena la 9 iulie 1961, încheiat în numele Comunității prin Decizia 63/106/CEE a Consiliului din 25 septembrie 1961 (JO L 26, p. 293, denumit în continuare „Acordul de asociere CEE-Grecia”), Hotărârea Demirel (12/86, EU:C:1987:400, punctul 7) referitoare la Acordul de instituire a unei asocieri între Comunitatea Economică Europeană și Turcia, semnat la Ankara la 12 septembrie 1963, încheiat în numele Comunității prin Decizia 64/732/CEE a Consiliului din 23 decembrie 1963 (JO 1964, L 217, p. 3685, Ediție specială, 11/vol. 69, p. 3, denumit în continuare „Acordul de asociere CEE-Turcia”), Hotărârea Andersson și Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307, punctele 26 și 27), Hotărârea Ospelt și Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, punctul 27), precum și Hotărârea Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punctul 19) referitoare la Acordul privind Spațiul Economic European, semnat la 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 3, denumit în continuare „Acordul SEE”) și aprobat prin Decizia 94/1/CECO, CE a Consiliului și a Comisiei din 13 decembrie 1993 privind încheierea Acordului privind Spațiul Economic European între Comunitățile Europene, statele membre ale acestora și Republica Austria, Republica Finlanda, Republica Islanda, Principatul Liechtenstein, Regatul Norvegiei, Regatul Suediei și Confederația Elvețiană (JO 1994, L 1, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 3).

6 — A se vedea Acordul de cooperare între Comunitatea Economică Europeană și Republica Algeriană Democrată și Populară, semnat la Alger la 26 aprilie 1976 și aprobat în numele Comunității prin Regulamentul (CEE) nr. 2210/78 al Consiliului din 26 septembrie 1978 (JO L 263, p. 1), care a făcut obiectul unei analize din partea Curții în cauzele în care s-au pronunțat Hotărârile Krid (C-103/94, EU:C:1995:97) și Babahenini (C-113/97, EU:C:1998:13).

7 — A se vedea Acordul de cooperare între Comunitatea Economică Europeană și Regatul Maroc, semnat la Rabat la 27 aprilie 1976 și aprobat în numele Comunității prin Regulamentul (CEE) nr. 2211/78 al Consiliului din 26 septembrie 1978 (JO L 264, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 2, p. 202), înlocuit prin Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de o parte, și Regatul Maroc, pe de altă parte, semnat la Bruxelles la 26 februarie 1996 și aprobat în numele Comunităților menționate prin Decizia 2000/204/CE, CECO a Consiliului și a Comisiei din 24 ianuarie 2000 (JO L 70, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 20, p. 184). Aceste acorduri au făcut obiectul unor cereri de decizie preliminară în cauzele în care s-au pronunțat Hotărârile Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107) și Mesbah (C-179/98, EU:C:1999:549), precum și Ordonanțele Echouikh (C-336/05, EU:C:2006:394) și El Youssfi (C-276/06, EU:C:2007:215).

8 — A se vedea Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de o parte, și statul Israel, pe de altă parte, semnat la Bruxelles, la 20 noiembrie 1995 (JO 2000, L 147, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 73, p. 206), precum și Acordul de asociere euro-mediteranean interimar privind schimburile comerciale și cooperarea dintre Comunitatea Europeană, pe de o parte, și Organizația pentru Eliberarea Palestinei (OLP), care acționează în numele Autorității Palestiniene din Cisiordania și Fâșia Gaza, pe de altă parte, semnat la Bruxelles la 24 februarie 1997 (JO 1997, L 187, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 15, p. 19). Aceste acorduri au făcut obiectul unei cereri de decizie preliminară în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Brita (C-386/08, EU:C:2010:91).

9 — Acordul CE-Liban a făcut deja obiectul unei analize din partea Curții în cauza în care s-a dat Ordonanța Mugraby/Consiliul și Comisia (C-581/11 P, EU:C:2012:466), precum și din partea Tribunalului în cauza în care s-a dat Ordonanța Mugraby/Consiliul și Comisia (T-292/09, EU:T:2011:418).

10 — A se vedea Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de o parte, și Republica Arabă Egipt, pe de altă parte, semnat la Luxemburg la 25 iunie 2001, aprobat prin Decizia 2004/635/CE a Consiliului din 21 aprilie 2004 (JO L 304, p. 38, Ediție specială, 11/vol. 36, p. 178). Acest acord a făcut obiectul unei cereri de decizie preliminară în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Helm Dügengmittel (C-613/12, EU:C:2014:52).

11 — Acordul CE-Tunisia a făcut deja obiectul unei cereri de decizie preliminară în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), precum și obiectul unei analize din partea Tribunalului în cauza în care s-au pronunțat Hotărârile Pigasos Alieftiki Naftiki Etaireia/Consiliul și Comisia (T-162/07, EU:T:2009:333) și ICF/Comisia (T-406/08, EU:T:2013:322, punctele 208-214).

35. Aceeași situație se regăsește în ceea ce privește cauzele în care s-au invocat probleme de interpretare a Acordurilor de asociere CEE-Grecia¹², CEE-Turcia¹³ și CE-Ungaria¹⁴, precum și a Acordului de parteneriat și cooperare CE-Rusia¹⁵.

36. Dimpotrivă, problema aplicabilității concurente a dispozițiilor din Tratatul FUE privind libera circulație a capitalurilor și a celor din Acordul privind SEE referitoare la aceeași libertate a făcut obiectul mai multor cereri de decizie preliminară¹⁶, precum și al unor acțiuni directe¹⁷.

37. Totuși, această jurisprudență nu va fi deloc utilă în prezenta cauză, întrucât Curtea a statuat în repetate rânduri că „normele care interzic restricțiile privind circulația capitalurilor și discriminarea sunt, în ceea ce privește relațiile dintre statele părți la Acordul privind SEE, indiferent că sunt membre ale Uniunii sau ale AELS, identice cu cele pe care dreptul Uniunii le impune în relațiile dintre statele membre”¹⁸.

38. Dat fiind că nivelul de protecție juridică acordat în această materie de Tratatul FUE și de Acordul privind SEE este același, este irelevant dacă dispozițiile aplicabile sunt cele din Tratatul FUE sau cele din Acordul privind SEE. În consecință, în aceste cauze în care se aplicau în același timp Tratatul FUE și Acordul privind SEE, nu se pune problema dacă există sau nu există o ierarhie sau o prioritate între aceste dispoziții.

39. Nu aceasta este situația în speță, unde dispozițiile aplicabile din Acordurile CE-Tunisia și CE-Liban nu sunt aceleași cu cele din Tratatul FUE. Pe de o parte, presupunând că dispozițiile din aceste acorduri referitoare la libertatea de stabilire și la libera circulație a capitalurilor ar avea un efect direct, domeniul lor de aplicare este limitat de articolul 89 din Acordul CE-Tunisia și de articolul 85 din Acordul CE-Liban, care limitează domeniul de aplicare al acordurilor respective în sectorul fiscalității directe. Pe de altă parte, contrar Tratatului FUE, Acordul CE-Tunisia nu conține o clauză de salvagardare care să limiteze sfera de aplicare a liberei circulații a capitalurilor, în timp ce clauza de salvagardare prevăzută la articolul 33 din Acordul CE-Liban exclude din domeniul de aplicare al acestuia transferul în străinătate al profitului care rezultă din investiții realizate în Liban de persoane fizice sau juridice stabilite în Uniune.

40. Prin urmare, se poate pune problema dacă aplicarea dispozițiilor din Acordurile CE-Tunisia și CE-Liban exclude aplicarea dispozițiilor din Tratatul FUE sau viceversa.

12 — Acordul de asociere CEE-Grecia a făcut obiectul cererii de decizie preliminară în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Haegeman (181/73, EU:C:1974:41).

13 — Acordul de asociere CEE-Turcia a făcut obiectul unor cereri de decizie preliminară în cauzele în care s-au pronunțat mai multe hotărâri, dintre care cea mai importantă este Hotărârea Demirel (12/86, EU:C:1987:400).

14 — A se vedea Acordul european de instituire a unei asocieri între Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de o parte, și Republica Ungară, pe de altă parte, încheiat și aprobat în numele Comunității prin Decizia 93/742/Euratom, CECO, CE a Consiliului și a Comisiei din 13 decembrie 1993 (JO L 347, p. 1). Acest acord a făcut obiectul unei analize din partea Curții în cauzele în care s-au pronunțat Hotărârile Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia și ERSA (C-347/03, EU:C:2005:285), Sfakianakis (C-23/04-C-25/04, EU:C:2006:92), Agrover (C-173/06, EU:C:2007:612), precum și Ordonanța Agenzia Dogane Circonscrizione Doganale di Genova (C-505/06, EU:C:2007:768).

15 — A se vedea Acordul de parteneriat și cooperare între Comunitățile Europene și statele membre, pe de o parte, și Federația Rusă, pe de altă parte, semnat la Corfu la 24 iunie 1994 și aprobat în numele Comunităților prin Decizia 97/800/CECO, CE, Euratom a Consiliului și a Comisiei din 30 octombrie 1997 (JO L 327, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 15, p. 228). Acest acord a făcut obiectul unei analize din partea Curții în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213).

16 — A se vedea în special Hotărârile Andersson și Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307), Salzmann (C-300/01, EU:C:2003:283), Ospelt și Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493), Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645), precum și Ordonanța projektart și alții (C-476/10, EU:C:2011:422).

17 — A se vedea în special Hotărârile Comisia/Belgia (C-522/04, EU:C:2007:405), Comisia/Țările de Jos (C-521/07, EU:C:2009:360), Comisia/Portugalia (C-267/09, EU:C:2011:273), precum și Comisia/Germania (C-284/09, EU:C:2011:670).

18 — Hotărârea Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punctul 21). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile Ospelt și Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, punctele 28 și 32), Comisia/Belgia (C-522/04, EU:C:2007:405, punctul 44) și Comisia/Țările de Jos (C-521/07, EU:C:2009:360, punctul 33), precum și Ordonanța projektart și alții (C-476/10, EU:C:2011:422, punctele 34 și 35).

41. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, „[acordurile încheiate de Uniune] beneficiază de supremație față de actele de drept [al Uniunii] derivat”¹⁹, Curtea adăugând că „această prioritate pe planul dreptului [Uniunii] nu s-ar extinde la dreptul primar”²⁰.

42. Cu toate acestea, dreptul internațional public nu prevede o ierarhie între diferitele tratate încheiate de state. Astfel, după cum a scris profesorul Charles Rousseau, „[e]laborată pentru ordinea statală, pe baza ierarhiei organelor și a normelor, [doctrina kelseniană, potrivit căreia caracterul contrar al unei norme de grad inferior față de o normă de grad superior atrage fie nulitatea sau anularea sa, fie o sancțiune împotriva organului responsabil], este incapabilă să soluționeze conflictele dintre norme internaționale, întrucât majoritatea regulilor *ius gentium* sunt reguli convenționale, provenite de la organe distincte, care nu sunt ierarhizate”²¹, cu excepția articolului 103 din Carta Organizației Națiunilor Unite²² și a normelor *ius cogens*²³, care primează asupra oricărei alte norme contrare de drept internațional²⁴.

43. Or, întrucât ordinea juridică a Uniunii se înscrie în linia doctrinei kelseniene și instituie o ierarhie a normelor prin care Tratatul FUE primează față de dreptul internațional public, ar fi posibil să se recurgă la această ierarhie a normelor numai în caz de antinomie între dispozițiile din diferitele tratate care sunt aplicabile, cu excepția cazului în care este vorba despre un conflict aparent care se poate soluționa pe cale de interpretare²⁵.

44. În opinia noastră, mai multe elemente nu permit să se rețină existența unei astfel de antinomii între dispozițiile din Tratatul FUE și Acordurile CE-Tunisia și CE-Liban. Dimpotrivă, la fel ca dispozițiile din Tratatul FUE privind marile libertăți de circulație și astfel cum indică articolul 1 alineatul (2) a doua liniuță din Acordul CE-Tunisia și articolul 1 alineatul (2) litera (b) din Acordul CE-Liban, acordurile menționate au ca obiectiv „stabilirea condițiilor liberalizării treptate a schimburilor de mărfuri, de servicii și de capitaluri”.

45. Astfel cum Curtea a statuat în mai multe rânduri, acordurile euro-mediteraneene au „ca obiectiv promovarea unei cooperări globale între părțile contractante, care să contribuie la dezvoltarea economică și socială a [statului terț vizat] și să favorizeze consolidarea relațiilor lor”²⁶.

46. În consecință, prin introducerea unor dispoziții care prevăd libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor, Acordurile CE-Tunisia și CE-Liban rămân pe linia principiilor care inspiră Tratatul FUE, fără a urmări obiective contradictorii celor din tratatul menționat.

19 — Hotărârea Intertanko și alții (C-308/06, EU:C:2008:312, punctul 42). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile Comisia/Germania (C-61/94, EU:C:1996:313, punctul 52), Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht (C-311/04, EU:C:2006:23, punctul 25), precum și IATA și ELFAA (C-344/04, EU:C:2006:10, punctul 35).

20 — Hotărârea Kadi și Al Barakaat International Foundation/Consiliul și Comisia (C-402/05 P și C-415/05 P, EU:C:2008:461, punctele 285 și 308).

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

22 — „În caz de conflict între obligațiile Membrilor Națiunilor Unite decurgând din prezenta Cartă și obligațiile lor decurgând din orice alt acord internațional vor prevala obligațiile decurgând din prezenta Cartă.”

23 — Potrivit articolului 53 din Convenția de la Viena, „[e]ste nul orice tratat care, în momentul încheierii sale, este în conflict cu o normă imperativă a dreptului internațional general”. A se vedea de asemenea în acest sens articolul 53 din Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor dintre state și organizații internaționale sau dintre organizații internaționale, încheiată la Viena la 21 martie 1986.

24 — A se vedea în acest sens Crawford, J., *Brownlie's Principles of Public International Law*, a 8-a ediție, Oxford University Press, 2012, p. 22 și 23, Matz-Lück, N., „Conflicts between treaties”, publicat în Berhardt, R., și Macalister-Smith, P., (eds.), în *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, 2010, punctele 4, 9 și 10, disponibilă pe internet la următoarea adresă: <http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1485?rskey=uOhZpi&result=5&prd=EPIL>

25 — A se vedea Kelsen, H., „Les rapports de système entre le droit interne et le droit international public”, 1926, vol. IV, în *Recueil des cours de l'Académie de droit international*, p. 231 și p. 267-274.

26 — Hotărârea Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, punctul 29). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile Kziber (C-18/90, EU:C:1991:36, punctul 21) și Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780, punctul 27).

47. Antinomia citată anterior nu poate rezulta nici din prezența articolului 89 din Acordul CE-Tunisia și a articolului 85 din Acordul CE-Liban.

48. Astfel, aceste dispoziții urmăresc pur și simplu să nu se extindă la resortisanții celorlalte părți avantajele acordate prin convențiile pentru evitarea dublei impunerii încheiate de una dintre părțile la acordul euro-mediteranean, să nu se împiedice adoptarea și aplicarea oricărei măsuri destinate combaterii fraudei și evaziunii fiscale și să nu se împiedice aplicarea dispozițiilor dreptului fiscal al părților contractante care acordă un tratament diferențiat contribuabililor în funcție de locul lor de reședință.

49. Articolul 65 alineatul (1) TFUE reia aceleași obiective și, deși nu vorbește despre convențiile pentru evitarea dublei impunerii, nu există nicio prevedere în Tratatul FUE care ar permite unui resortisant tunisian sau libanez să obțină un avantaj acordat printr-o convenție pentru evitarea dublei impunerii încheiată între Republica Portugheză și o altă țară²⁷.

50. De asemenea, faptul că Acordul CE-Tunisia nu conține o clauză de salvagardare care să limiteze domeniul de aplicare al liberei circulații a capitalurilor și faptul că clauza de salvagardare prevăzută la articolul 33 din Acordul CE-Liban exclude din domeniul său de aplicare transferul în străinătate al profitului rezultat din investițiile realizate în Liban de persoane rezidente în Uniune nu sunt în contradicție cu articolul 64 TFUE.

51. Astfel, clauza de salvagardare prevăzută la acest articol în favoarea restricțiilor privind libera circulație a capitalurilor deja în vigoare la 31 decembrie 1993 nu impune nicio obligație de a le menține și de a le interzice extinderea domeniului lor de aplicare.

52. Astfel cum susține guvernul suedez în răspunsul său scris la întrebările adresate de Curte, nu este, așadar, necesar să se recurgă la ierarhia normelor. Prin urmare, trebuie să se examineze dacă dispozițiile din aceste acorduri sunt singurele aplicabile în temeiul principiului *lex posterior derogat legi priori*.

53. Nu este vorba numai despre un principiu general de drept a cărui existență în dreptul Uniunii a fost recunoscută de mai mulți avocați generali ai Curții²⁸, ci și de un principiu de drept internațional, codificat la articolul 30 alineatele (1), (3) și (4) din Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor, încheiată la Viena la 23 mai 1969²⁹.

27 — A se vedea în acest sens Hotărârea D. (C-376/03, EU:C:2005:424, punctele 58-63), în care Curtea a decis că „articolele [63 TFUE] și [65 TFUE] nu se opun ca o normă prevăzută de o convenție bilaterală pentru evitarea dublei impunerii [...] să nu fie [...] extinsă la un rezident al unui stat membru care nu este parte la convenția respectivă” (punctul 63). Este adevărat, astfel cum Curtea a statuat la punctul 55 din această hotărâre, făcând referire la punctul 59 din Hotărârea Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438), că „există situații în care avantajele unei convenții bilaterale pot fi extinse în cazul unui rezident al unui stat care nu are calitatea de parte în convenția menționată”. Această situație se regăsește în cazul în care, „fiind vorba despre o convenție pentru evitarea dublei impunerii încheiată între un stat membru și o țară terță, principiul tratamentului național îi impune statului membru parte la convenția menționată să acorde sediilor permanente ale societăților nerezidente avantajele prevăzute de convenție, în aceleași condiții precum cele care se aplică societăților rezidente” (punctul 56). Totuși, nu aceasta este ipoteza din cauza principală.

28 — A se vedea Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Comisia/Consiliul (C-110/02, EU:C:2003:667, punctul 33), Concluziile avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer prezentate în cauza St. Paul Dairy (C-104/03, EU:C:2004:509, punctul 61), Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235, punctul 28), Concluziile avocatului general Mazák prezentate în cauza Comisia/Italia (C-565/08, EU:C:2010:403, punctul 30), Luarea de poziție a avocatului general Kokott în cauza Reexaminare Comisia/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:573, punctul 48), Concluziile avocatului general Szpunar prezentate în cauza Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:246, punctul 59), precum și Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Regatul Unit/Parlamentul și Consiliul (C-507/13, EU:C:2014:2394, punctul 59).

29 — A se vedea de asemenea în acest sens articolul 30 alineatele (3) și (4) din Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor dintre state și organizații internaționale sau dintre organizații internaționale, încheiată la Viena la 21 martie 1978. Astfel cum a statuat Curtea la punctul 37 din Hotărârea Helm Dügemittel (C-613/12, EU:C:2014:52), „dreptul internațional al tratatelor a fost codificat, în esență, prin Convenția de la Viena și [...] regulile cuprinse în această convenție se aplică unui acord încheiat între un stat și o organizație internațională, precum Acordul euro-mediteranean cu Egiptul, în măsura în care aceste reguli reprezintă expresia dreptului internațional general de natură cutumiară”. A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, punctele 40 și 41). Din această cauză, regulile respective „sunt obligatorii pentru instituțiile [Uniunii] și fac parte din ordinea juridică a [Uniunii]” (Hotărârea Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, punctul 42).

54. În opinia noastră, în prezenta cauză, regula codificată la alineatul (3) al articolului 30 din Convenția de la Viena este aplicabilă³⁰, ceea ce implică să se determine care dintre cele două tratate este anterior celui alt.

55. Acordurile CE-Tunisia și CE-Liban trebuie, pentru dispozițiile care ne interesează, să fie considerate ulterioare Tratatului FUE, iar aceasta chiar dacă au fost încheiate înainte de intrarea în vigoare a Tratatului de la Lisabona. Astfel, în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor, Tratatul FUE nu a făcut decât să reia tratatul anterior. Mai concret, interzicerea oricăror „restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe”³¹ astfel cum o cunoaștem astăzi datează din anul 1992³², dată anterioară încheierii Acordurilor CE-Tunisia și CE-Liban.

56. Rezultă din cele ce precedă că, potrivit alineatului (3) al articolului 30 din Convenția de la Viena, întrucât toate părțile la tratatul anterior, și anume Tratatul FUE, erau de asemenea părți la tratatul ulterior, și anume Acordurile CE-Tunisia și CE-Liban, dispozițiile din Tratatul FUE sunt aplicabile numai în măsura în care nu au fost înlocuite cu cele din Acordurile CE-Tunisia și CE-Liban.

57. Această interpretare este coerentă cu poziția adoptată de avocatul general Jääskinen la punctul 28 din concluziile sale prezentate în cauza *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:235), potrivit căreia, într-o cauză care, precum cea în discuție, se referă la libera circulație a capitalurilor, „principiile *lex posterior derogat legi priori* și *lex specialis derogat legi generali* par să excludă orice aplicare a articolului [64] alineatul (1) [TFUE] în cazul relațiilor dintre statele membre și Principatul Liechtenstein”. Astfel, aplicarea articolului 40 din Acordul privind SEE care, la fel ca Acordul CE-Tunisia, nu includea o clauză de salvagardare, excludea aplicarea clauzei de salvagardare prevăzute de Tratatul FUE³³.

B – Cu privire la prima, la a doua, la a treia și la a șaptea întrebare preliminară

58. Prin intermediul primei, al celei de a doua, al celei de a treia și al celei de a șaptea întrebări, instanța de trimitere ridică problema dacă articolul 31 din Acordul CE-Tunisia și articolul 30 din Acordul CE-Liban³⁴ (care prevăd dreptul de stabilire și libera prestare a serviciilor), pe de o parte, și articolul 34 din Acordul CE-Tunisia și articolul 31 din Acordul CE-Liban (care prevăd libera circulație a capitalurilor), pe de altă parte, au efect direct.

30 — Regula enunțată la articolul 30 alineatul (3) din Convenția de la Viena nu implică faptul că părțile la cele două tratate trebuie să fie identice. Dimpotrivă, astfel cum explică Comisia de drept internațional în comentariile sale la proiectul de articole privind dreptul tratatelor (*Annuaire de la Commission du droit international*, 1966, vol. II, p. 216), „[a]lineatul (3) enunță regula generală aplicabilă atunci când toate părțile la un tratat (*cu sau fără participarea altor state*) încheie ulterior un tratat privind aceeași materie” (sublinierea noastră). A se vedea de asemenea în acest sens Pauwelyn, J., *Conflict of Norms in Public International Law: How WTO Law Relates to other Rules of International Law*, ediția 1, Cambridge University Press, 2003, p. 381, Sadat-Akhavi, S. A., *Methods of Resolving Conflicts Between Treaties*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden/Boston, 2003, p. 62 și 63, Mus, J. B., „Conflicts between treaties in international law”, în *Netherlands International Law Review*, 1998, vol. XLV, p. 208, p. 219.

31 — Articolul 63 alineatul (1) TFUE.

32 — A se vedea articolul 73 B CE, introdus în anul 1992 prin articolul G.15 TUE și aplicabil începând de la 1 ianuarie 1994.

33 — A se vedea punctul 31 din Hotărârea *Ospelt și Schlössle Weissenberg* (C-452/01, EU:C:2003:493), în care Curtea a decis că, „începând cu 1 mai 1995, data intrării în vigoare a Acordului privind SEE în raport cu Principatul Liechtenstein și în sectoarele care intră sub incidența acestuia, statele membre nu mai pot invoca articolul [64] TFUE] în privința Principatului Liechtenstein. În consecință și contrar celor susținute de guvernul austriac, nu este necesar ca Curtea să examineze, în temeiul acestei dispoziții, dacă restricțiile privind circulația capitalurilor între Austria și Liechtenstein care rezultă din VGVG erau deja, în esență, în vigoare la 31 decembrie 1993 și dacă, din această cauză, acestea puteau fi menținute, în conformitate cu același articol”. A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, punctele 19-22), în care Curtea a aplicat numai dispozițiile din Acordul privind SEE.

34 — Niciuna dintre întrebările instanței de trimitere nu se referă la articolul 30 din Acordul CE-Liban. Dat fiind că părțile fac referire la acesta, l-am adăugat pentru a completa analiza.

1. Cu privire la libertatea în discuție în cauza principală

59. Aceste probleme trebuie precedate de aceea de a stabili dacă prezenta cauză se referă la dreptul de stabilire sau la libera circulație a capitalurilor.

60. Chiar dacă această problemă prealabilă nu a fost ridicată până în prezent cu privire la acordurile euro-mediteraneene, există, în legătură cu articolul 49 TFUE (libertatea de stabilire) și cu articolul 63 TFUE (libera circulație a capitalurilor), o jurisprudență consacrată a Curții care poate fi transpusă în speță.

61. Potrivit acestei jurisprudențe, „tratamentul fiscal al dividendelor poate face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, privitor la libertatea de stabilire, și din cel al articolului 63 TFUE, privitor la libera circulație a capitalurilor”³⁵.

62. Potrivit guvernului portughez, prezenta cauză se referă în exclusivitate la dreptul de stabilire prevăzut la articolul 31 din Acordul CE-Tunisia și la articolul 30 din Acordul CE-Liban, întrucât SECIL exercită o influență decisivă asupra filialelor sale Ciments de Gabés și Ciments de Sibleine.

63. Totuși, astfel cum arată Comisia, reglementarea portugheză în discuție în cauza principală nu distinge dividendele încasate de o societate rezidentă pe baza unei participații care îi conferă o influență certă asupra deciziilor societății care distribuie aceste dividende și care îi permite să stabilească activitățile acesteia de dividendele încasate pe baza unei participații care nu conferă o astfel de influență.

64. Or, „o reglementare națională privind tratamentul fiscal al dividendelor provenite dintr-o țară terță, care nu se aplică în mod exclusiv situațiilor în care societatea-mamă exercită o influență decisivă asupra societății care distribuie dividendele, trebuie apreciată din perspectiva articolului 63 TFUE. Prin urmare, o societate rezidentă într-un stat membru poate, indiferent de ponderea participației pe care o deține în societatea care distribuie dividende stabilită într-o țară terță, să invoce această dispoziție pentru a pune în discuție legalitatea unei astfel de reglementări (a se vedea în acest sens Hotărârea A, C-101/05, EU:C:2007:804, punctele 11 și 27)”³⁶.

65. În consecință, în ceea ce privește Tratatul FUE, prezenta cauză ar privi libera circulație a capitalurilor.

66. Această jurisprudență poate fi transpusă, în opinia noastră, în cazul acordurilor euro-mediteraneene care includ, precum Tratatul FUE, dispoziții cu privire la dreptul de stabilire și la libera circulație a capitalurilor.

67. Considerăm, asemenea Comisiei, că prezenta cauză nu se referă la dreptul de stabilire prevăzut la articolul 31 din Acordul CE-Tunisia și la articolul 30 din Acordul CE-Liban, ci la libera circulație a capitalurilor prevăzută la articolul 34 și, respectiv, la articolul 31 din aceleași acorduri. Prin urmare, nu este necesar să se răspundă la prima și la a doua întrebare, precum și la a șaptea întrebare, în măsura în care acestea privesc dreptul de stabilire.

35 — Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 89). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 36), Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 33), precum și Hotărârea Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 30).

36 — Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 99). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punctele 27-30).

2. Cu privire la domeniul de aplicare al articolului 34 din Acordul CE-Tunisia și al articolului 31 din Acordul CE-Liban

68. Trebuie să se verifice în ce măsură cauza în discuție în litigiul principal, care privește tratamentul fiscal al dividendelor plătite de Ciments de Gabés și de Ciments de Siblaine acționarului lor SECIL, intră în domeniul de aplicare al articolului 34 din Acordul CE-Tunisia și al articolului 31 din Acordul CE-Liban.

69. În această privință, observăm că, deși articolul 31 din Acordul CE-Liban interzice în general „restricți[ile] pentru circulația capitalurilor”, articolul 34 din Acordul CE-Tunisia limitează această libertate la „investițiile directe în Tunisia efectuate în societăți constituite în conformitate cu legislația în vigoare, precum și lichidarea și repatrierea produsului acestor investiții și a tuturor profiturilor rezultate din acestea”.

70. Interpretând noțiunea „investiții directe” care figurează la articolul 64 alineatul (1) TFUE, Curtea a statuat că „[această] noțiune [...] privește investițiile de orice natură pe care le efectuează persoanele fizice sau juridice și care ajută la crearea sau la menținerea unor relații durabile și directe între cel care oferă fondurile și întreprinderea căreia îi sunt destinate aceste fonduri, în vederea exercitării unei activități economice”³⁷.

71. Dat fiind că „obiectivul de a crea sau de a menține legături economice durabile presupune ca acțiunile deținute de către acționar să îi dea acestuia, fie în temeiul dispozițiilor legislației naționale cu privire la societățile pe acțiuni, fie în alt fel, posibilitatea de a participa efectiv la gestiunea sau la controlul acestei societăți”³⁸, în opinia noastră, este incontestabil că o investiție precum cea a SECIL în capitalul social al Ciments de Gabés începând din anul 2000 și care în anul 2009 se ridica la 98,72 % din capitalul social al acesteia îndeplinește pe deplin aceste criterii.

72. De asemenea, în dreptul internațional există o definiție similară a noțiunii „investiție” utilizată în Convenția pentru reglementarea diferendelor relative la investiții: „[d]octrina consideră în general că investiția presupune contribuții, o anumită durată de executare a contractului și o participare la riscurile de operare [...] Interpretarea preambulului [Convenției pentru reglementarea diferendelor relative la investiții] permite ca la acestea să se adauge criteriul contribuției la dezvoltarea economică a statului-gazdă a investiției”³⁹.

73. Prin urmare, prezenta cauză intră în domeniul de aplicare al articolului 34 din Acordul CE-Tunisia și al articolului 31 din Acordul CE-Liban.

37 — Hotărârea Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, punctul 34). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctele 180 și 181) și Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, punctul 102).

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

39 — *Salini Costruttori S.p.A. & Italstrade S.p.A. c. Royaume de Maroc* (ICSID Case No. ARB/00/4), Decizie privind competența pronunțată la 23 iulie 2001, (2002) vol. 129, în *Journal du droit international*, p. 196, punctul 52. Mai multe tribunale arbitrale au adoptat această definiție a noțiunii „investiție”: a se vedea în acest sens jurisprudența arbitrală citată de Gaillard, E., „Identify or Define? Reflections on the Evolution of the Concept of Investment in ICSID Practice” în Binder, C., Kriebaum, U., Reinisch, A., și Wittich, S., (eds.), *International Investment Law for the 21st Century: Essays in Honour of Christoph Schreuer*, Oxford University Press, Oxford, 2009, p. 403, p. 411.

3. Cu privire la efectul direct al articolului 34 din Acordul CE-Tunisia și al articolului 31 din Acordul CE-Liban

74. Trebuie arătat că, astfel cum a statuat Curtea la punctul 25 din Hotărârea Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), prin raportare la articolul 64 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia, „[p]otrivit unei jurisprudențe constante, o dispoziție a unui acord încheiat de Comunități cu state terțe trebuie considerată ca având efect direct atunci când, având în vedere textul, precum și obiectul și natura acestui acord, aceasta conține o obligație clară și precisă care nu este condiționată, în privința executării sau a efectelor sale, de intervenția vreunui act ulterior”⁴⁰.

75. În ceea ce privește, în primul rând, articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia, textul acestuia prevede că „[Uniunea] și Tunisia asigură [...] libera circulație a capitalurilor pentru investițiile directe în Tunisia efectuate în societăți constituite în conformitate cu legislația în vigoare, precum și lichidarea și repatrierea produsului acestor investiții și a tuturor profiturilor rezultate din acestea”⁴¹.

76. Articolul 31 din Acordul CE-Liban prevede că „între [Uniune] și Liban nu va exista nicio restricție pentru circulația capitalurilor și nicio discriminare bazată pe naționalitate sau pe locul de reședință ale resortisanților lor și nici bazată pe locul în care se investesc capitalurile”⁴².

77. Considerăm, astfel cum subliniază SECIL și Comisia, că, în articolele menționate, este vorba despre dispoziții clare, precise și necondiționate, în măsura în care acestea stabilesc o obligație foarte concretă cu privire la rezultatul care trebuie atins, fără a fi necesară intervenția vreunui act ulterior pentru a le face executorii.

78. După cum demonstrează guvernul portughez în observațiile sale scrise, claritatea, precizia și caracterul necondiționat ale acestor dispoziții sunt cu atât mai evidente dacă le comparăm cu dispozițiile din acordurile în discuție referitoare la dreptul de stabilire al căror caracter programatic este incontestabil.

79. Astfel, articolul 31 din Acordul CE-Tunisia și articolul 30 din Acordul CE-Liban cuprind numai un acord de a se pune de acord („an agreement to agree”) cu privire la întinderea protecției care trebuie acordată resortisanților Uniunii, ai Republicii Libaneze și ai Republicii Tunisiene. În acest sens, dispozițiile menționate se limitează să stabilească obiectivul pe care părțile se angajează să îl urmărească și determină procedura care permite punerea în aplicare a acestui obiectiv.

80. Această concluzie nu este repusă în discuție de alineatul (2) al articolului 34 din Acordul CE-Tunisia, care prevede că „[p]ărțile se consultă cu scopul de a facilita circulația capitalurilor între [Uniune] și Tunisia și de a ajunge la liberalizarea completă a acesteia *de îndată ce vor fi întrunite condițiile necesare*”⁴³.

81. Astfel, după cum susține Comisia, această dispoziție vizează numai mișcările de capitaluri, altele decât investițiile directe, care sunt reglementate la alineatul (1) al acestui articol, precum, de exemplu, prestarea de servicii financiare și admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital. Dat fiind că prezenta cauză se referă la o investiție directă vizată de alineatul (1) al acestui articol, alineatul (2) al acestuia nu afectează efectul direct al alineatului (1) al aceluiași articol.

40 — A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile Gloszczuk (C-63/99, EU:C:2001:488, punctul 30), Wählergruppe Gemeinsam (C-171/01, EU:C:2003:260, punctul 53), precum și Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213, punctul 21).

41 — Sublinierea noastră.

42 — Sublinierea noastră.

43 — Sublinierea noastră.

82. În ceea ce privește, în al doilea rând, obiectul și natura Acordurilor CE-Tunisia și CE-Liban, care transpun la articolul 1 alineatul (1) ceea ce Curtea a statuat la punctul 27 din Hotărârea Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), considerăm că instituirea, prin aceste dispoziții, a unei asocieri între Uniune și statele sale membre, pe de o parte, și Republica Tunisiană și Republica Libaneză, pe de altă parte, este un motiv suplimentar pentru a accepta că obiectul și natura sa sunt compatibile cu efectul direct al articolului 34 din Acordul CE-Tunisia și al articolului 31 din Acordul CE-Liban.

83. Pentru aceste motive, la fel ca SECIL, guvernul suedez și Comisia, considerăm că articolul 34 din Acordul CE-Tunisia și articolul 31 din Acordul CE-Liban au un efect direct care poate fi invocat de SECIL în fața instanței de trimitere.

C – Cu privire la a cincea și la a noua întrebare preliminară

84. Prin intermediul celei de a cincea și al celei de a noua întrebări, instanța de trimitere urmărește să delimiteze domeniul de aplicare al articolului 89 din Acordul CE-Tunisia și al articolului 85 din Acordul CE-Liban pentru a stabili dacă o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal, care nu autorizează deducerea integrală sau parțială, după caz, a dividendelor provenite de la societăți care au sediul sau conducerea efectivă în afara Uniunii sau a SEE, se încadrează în domeniul de aplicare al acestora.

85. Articolul 89 prima liniuță din Acordul CE-Tunisia și articolul 85 litera (a) din Acordul CE-Liban prevăd că aceste acorduri nu au ca efect extinderea avantajelor acordate de un stat membru în domeniul fiscal printr-o convenție privind evitarea dublei impuneri.

86. Contrar guvernului portughez care, în legătură cu articolul 89 prima liniuță din Acordul CE-Tunisia, răspunde la întrebare pornind de la convenția pentru evitarea dublei impuneri pe care a semnat-o cu Republica Tunisiană, considerăm, precum Comisia, că obiectul acestei dispoziții este de a preveni ca o regulă prevăzută într-o convenție pentru evitarea dublei impuneri încheiată de Republica Portugheză cu un *alt* stat decât Republica Tunisiană să fie extinsă asupra unui rezident tunisian al cărui stat de rezidență, Tunisia, nu este parte la această din urmă convenție.

87. Or, SECIL nu urmărește să obțină un avantaj acordat de o convenție pentru evitarea dublei impuneri pe care Republica Portugheză ar fi încheiat-o cu un alt stat decât Republica Tunisiană.

88. Aceeași situație se regăsește în ceea ce privește articolul 85 litera (a) din Acordul CE-Liban.

89. Articolul 89 a doua liniuță din Acordul CE-Tunisia și articolul 85 litera (b) din Acordul CE-Liban permit părților la aceste acorduri să adopte sau să aplice orice măsură destinată să evite fraudă și evaziunea fiscală.

90. Cu toate acestea, întrucât, în prezenta cauză, nu există nicio acuzație de fraudă și de evaziune fiscală, dispozițiile menționate nu trebuie aplicate.

91. În sfârșit, articolul 89 a treia liniuță din Acordul CE-Tunisia și articolul 85 litera (c) din Acordul CE-Liban permit autorităților fiscale portugheze să aplice dispozițiile relevante ale propriei legislații fiscale contribuabililor care nu se află într-o situație identică în ceea ce privește reședința.

92. Potrivit guvernului portughez, aceste dispoziții îi permit să distingă între contribuabili în funcție de reședința acestora și de locul în care este investit capitalul lor.

93. Nu împărtășim această interpretare a dispozițiilor menționate, care le adaugă un criteriu care ar putea să justifice o diferență de tratament, și anume locul în care este investit capitalul.

94. Pe de altă parte, SECIL este o societate rezidentă în Portugalia, iar dispozițiile în discuție nu permit ca SECIL să fie, în această calitate, victima unei discriminări pe baza reședinței filialelor sale.

95. Amintim în această privință jurisprudența constantă a Curții potrivit căreia „situația unei societăți acționar care primește dividende din străinătate este comparabilă cu aceea a unei societăți acționar care primește dividende de origine națională în măsura în care, în cele două cazuri, profiturile realizate pot face, în principiu, obiectul unei impozitări în lanț”⁴⁴.

96. În consecință, propunem Curții să răspundă la a cincea și la a noua întrebare în sensul că o legislație națională precum cea în discuție în cauza principală, care nu autorizează deducerea integrală sau parțială, după caz, a dividendelor provenite de la societăți care au sediul sau conducerea efectivă în afara Uniunii sau a SEE, nu se poate întemeia nici pe articolul 89 din Acordul CE-Tunisia, nici pe articolul 85 din Acordul CE-Liban.

D – Cu privire la a patra, la a șasea, la a opta și la a zecea întrebare preliminară

97. Prin intermediul celei de a patra, al celei de a șasea, al celei de a opta și al celei de a zecea întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 34 din Acordul CE-Tunisia și articolul 31 din Acordul CE-Liban trebuie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru precum cea în discuție în cauza principală, care rezervă dreptul de a elimina dubla impunere economică a profitului distribuit în cazul în care societatea distribuitoare își are sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul portughez sau reședința într-un alt stat membru al Uniunii sau al SEE și, în cazul unui răspuns afirmativ, care sunt consecințele care se desprind din aceasta.

1. Cu privire la existența în legislația portugheză în discuție a unei restricții privind libera circulație a capitalurilor astfel cum este garantată prin articolul 34 din Acordul CE-Tunisia și prin articolul 31 din Acordul CE-Liban

98. Astfel cum am amintit recent, la punctul 27 din Concluziile noastre prezentate în cauza Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533), în domeniul fiscalității directe și al libertăților fundamentale, Curtea verifică existența unei discriminări sub aparența unei restricții, și anume un obstacol în calea libertăților fundamentale care rezultă dintr-o diferență de tratament între contribuabili care se află în situații comparabile în mod obiectiv sau dintr-un tratament identic al unor contribuabili care se află în situații diferite.

99. Aceasta permite statelor membre să justifice măsura în discuție întemeindu-se pe unul sau pe mai multe motive imperative de interes general definite în jurisprudență, pe baza cărora este în mod normal imposibil să se justifice o discriminare, aceasta din urmă putând fi justificată numai pe baza unuia dintre motivele menționate în mod expres în Tratatul FUE, și anume ordinea publică, siguranța publică și sănătatea publică, puțin utile în materie de fiscalitate.

100. În această privință, reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că împiedică libera circulație a capitalurilor măsurile naționale „de natură să descurajeze rezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state”⁴⁵.

44 — Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 37). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 62) și Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 59).

45 — Hotărârea Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 39). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile A (C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 40), Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 50), precum și Santander Asset Management SGIIC și alții (C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 15).

101. Astfel cum a statuat Curtea la punctul 46 din Hotărârea *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773), „[p]entru a stabili dacă o diferență de tratament fiscal este discriminatorie, trebuie [...] să se verifice dacă, în privința măsurii naționale în cauză, societățile vizate se află în situații comparabile în mod obiectiv. Astfel, reiese dintr-o jurisprudență constantă că o discriminare constă în aplicarea unor norme diferite unor situații comparabile sau în aplicarea aceleiași norme unor situații diferite”.

102. Cu privire la evitarea dublei impunerii economice, Curtea a statuat în mai multe rânduri că articolul 63 TFUE impune „unui stat membru în care există un sistem de evitare a dublei impunerii economice, în cazul dividendelor plătite unor rezidenți de societăți rezidente, să acorde un tratament echivalent dividendelor plătite rezidenților de societăți nerezidente”⁴⁶.

103. În speță, astfel cum arată instanța de trimitere, articolul 46 din CIRC rezervă dreptul de a elimina dubla impunere economică pentru dividendele plătite societăților portugheze care îndeplinesc anumite cerințe minime privind dimensiunea capitalului social deținut în societatea distribuitoare, valoarea și durata acestei dețineri⁴⁷. Eliminarea în cauză ia forma unei deduceri integrale a dividendelor în discuție din profitul impozabil al societăților portugheze. O deducere parțială de 50 % este prevăzută de această dispoziție atunci când una dintre aceste cerințe minime nu este îndeplinită.

104. Totuși, acest drept la o deducere integrală sau parțială este posibil numai în cazul în care societatea distribuitoare are sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul portughez sau are reședința într-un alt stat membru al Uniunii sau al SEE.

105. În schimb, societățile care încasează dividende de la o societate care, precum *Ciments de Gabés* și *Ciments de Siblinge*, are sediul sau conducerea efectivă într-un stat terț precum *Tunisia* și *Liban* sunt supuse impozitului pe profit la o cotă de 23 %, cu excepția cazului în care este aplicabilă o cotă redusă, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impunerii.

106. Reiese din cererea de decizie preliminară că Republica Portugheză nu a încheiat o astfel de convenție cu Republica Libaneză și că articolul 10 alineatul (2) din convenția încheiată cu Republica Tunisiană prevede o cotă maximă de 15 %.

107. Rezultă din cele ce precedă că cota efectivă de impunere a dividendelor este stabilită (pentru dividendele de origine tunisiană la maximum 15 %, iar pentru dividendele de origine libaneză la 23 %), în timp ce pentru dividendele de origine portugheză, din UE sau din SEE cota este fie de 0 % (deducere integrală), fie de 11,5 % (deducere parțială de 50 %).

108. Prin urmare, există o diferență de tratament între contribuabilii portughezi în funcție de originea dividendelor pe care le încasează.

109. În plus, nu există nicio îndoială că SECIL se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv cu cea a unui contribuabil portughez care încasează dividende de origine portugheză sau dintr-un stat membru al Uniunii sau al Acordului privind SEE⁴⁸.

110. În consecință, o diferență de tratament precum cea care rezultă din legislația portugheză în discuție în cauza principală constituie o restricție interzisă prin articolul 34 din Acordul CE-Tunisia și prin articolul 31 din Acordul CE-Liban.

46 — Hotărârea *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 38). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 72), precum și *Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen* (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 60).

47 — Societatea beneficiară trebuie să dețină în mod direct o participație la capitalul social al societății distribuitoare de cel puțin 10 % sau în valoare de cel puțin 20 000 000 de euro și să dețină participația respectivă cel puțin un an.

48 — A se vedea punctul 95 din prezentele concluzii.

2. Cu privire la aplicabilitatea clauzei de salvagardare prevăzute la articolul 33 din Acordul CE-Liban

111. După cum observă guvernul suedez, spre deosebire de Acordul CE-Tunisia, Acordul CE-Liban cuprinde la articolul 33 o clauză de salvagardare similară celei de la articolul 64 alineatul (1) TFUE.

112. Astfel, articolul 31 din Acordul CE-Liban garantează libera circulație a capitalurilor numai „sub rezerva dispozițiilor articol[ului] 33 [...]”, care prevede la alineatul (1) că „articol[ul] 31 [...] nu împiedică aplicarea restricțiilor existente între ele la data intrării în vigoare a prezentului acord în ceea ce privește circulația capitalurilor între ele atunci când este vorba despre investiții directe cum sunt plasamentele imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea valorilor mobiliare pe piața de capital”.

113. Alineatul (2) al articolului menționat adaugă că, „[c]u toate acestea, transferul în străinătate al investițiilor realizate în Liban de persoane rezidente în [Uniune] sau realizate în [Uniune] de persoane rezidente în Liban, precum și profiturile obținute din acestea, nu sunt afectate de prezenta dispoziție”.

114. În măsura în care prezenta cauză privește tratamentul unor dividende plătite de Ciments de Sibrine acționarului său portughez, dividende care rezultă din profitul care este obținut din investițiile realizate în Liban de o persoană rezidentă în Uniune, în sensul articolului 33 alineatul (2) din Acordul CE-Liban, apreciem că în speță nu este aplicabilă clauza de salvagardare.

115. În sfârșit, trebuie să se examineze dacă restricția în cauză poate fi justificată.

3. Cu privire la justificarea restricției

116. Prin intermediul celei de a șasea și al celei de a zecea întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă restricția privind libera circulație a capitalurilor garantată prin Acordurile CE-Tunisia și CE-Liban poate fi justificată în măsura în care nu există un acord de cooperare echivalent cu cel instituit prin Directiva 77/799⁴⁹.

117. În mod bizar, cu excepția articolului 28 din Acordul CE-Tunisia și a articolului 27 din Acordul CE-Liban, care prevăd posibilitatea de a justifica o restricție privind libera circulație a mărfurilor în termeni aproape identici cu cei ai articolului 36 TFUE, aceste acorduri nu prevăd nicio justificare echivalentă cu cea de la articolul 45 alineatul (3), de la articolul 52 alineatul (1), de la articolul 62 și de la articolul 65 alineatul (1) litera (b) și alineatul (2) TFUE, și anume ordinea publică, siguranța publică și sănătatea publică.

118. Totuși, și în acest caz, jurisprudența Curții cu privire la raporturile dintre fiscalitatea directă națională și dispozițiile din Tratatul FUE privind marile libertăți de circulație (și mai exact libertatea de stabilire, libera prestare a serviciilor și libera circulație a capitalurilor)⁵⁰ poate fi transpusă la problematica ridicată în prezenta cauză.

119. Am arătat deja că restricțiile aduse libertăților de circulație citate anterior prin măsuri naționale de fiscalitate directă au puține șanse de a fi justificate prin motive legate de ordinea publică, de siguranța publică sau de sănătatea publică. Drept dovadă, menționăm numai faptul că niciuna dintre cele aproximativ 250 de hotărâri ale Curții privind compatibilitatea unor măsuri fiscale naționale cu Tratatul FUE nu a fost vreodată bazată pe prezența sau pe absența acestor justificări.

49 — Această directivă a fost abrogată și înlocuită prin Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal (JO L 64, p. 1).

50 — Întrucât libertatea de circulație a mărfurilor nu este avută în vedere de fiscalitatea directă.

120. Toate celelalte justificări (sau motive imperative de interes general) care s-au aflat în centrul acestor proceduri au fost introduse în mod progresiv în dreptul Uniunii (mai întâi în teorie, ulterior în cazuri concrete) numai prin jurisprudența Curții, indiferent dacă este vorba despre coerența fiscală, despre necesitatea de a asigura eficiența controalelor fiscale și de a combate fraudă și evaziunea fiscală sau despre a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare.

121. În această privință, referirea făcută de instanța națională la Directiva 77/799 (pe care aceasta o califică drept „acord de cooperare”) trimite în mod direct la justificările restricțiilor privind libertățile de circulație prin necesitatea de a asigura eficiența controalelor fiscale și de a combate evaziunea fiscală și fraudă fiscală, cu privire la care Tratatul FUE de asemenea nu conține prevederi. Jurisprudența Curții privind interpretarea Tratatului FUE poate fi cu atât mai mult transpusă aici, cu cât este în discuție libera circulație a capitalurilor pe care Tratatul FUE o face aplicabilă în relațiile cu țările terțe.

122. Tocmai în legătură cu relațiile cu țările terțe Curtea de Justiție a acceptat să justifice restricții privind mișcările de capitaluri, în timp ce a refuzat justificarea în cazul restricțiilor privind mișcările între statele membre. Astfel, în numeroase hotărâri, Curtea a statuat că Directiva 77/799 le permitea statelor membre să asigure colectarea eficientă a impozitelor fără a trebui să recurgă la restricții privind mișcările de capitaluri. Inaplicabilitatea directivei în privința țărilor terțe a schimbat în mod evident situația, cu excepția, a statuat Curtea, prezenței unei convenții pentru evitarea dublei impuneri care să cuprindă dispoziții referitoare la cooperarea administrativă între statul terț și statul membru care a adoptat măsura fiscală contestată⁵¹.

123. Astfel cum arată guvernele portughez și suedez, întemeierea pe lipsa de prevederi a Acordului CE-Tunisia și a Acordului CE-Liban pentru a exclude orice justificare a unei restricții privind libera circulație a capitalurilor ar avea ca efect instituirea, pentru mișcările de capitaluri către Tunisia și Liban sau care provin din aceste țări, a unui regim mai liberalizat decât cel care există pentru mișcările de capitaluri între statele membre și între statele membre și țările terțe cu privire la care motive imperative de interes general pot să justifice anumite restricții decise de statele membre.

124. După cum a statuat Curtea Internațională de Justiție în Hotărârea din 25 septembrie 1997 pronunțată în cauza *Projet Gabčíkovo-Nagymaros* (Ungaria/Slovacia) cu privire la obligația părților de a executa tratatele „cu bună credință”, în conformitate cu condiția prevăzută la articolul 26 din Convenția de la Viena⁵², „acest din urmă element implică faptul că, în speță, scopul tratatului și intenția cu care părțile l-au încheiat trebuie să prevaleze asupra aplicării literale a acestuia. Principiul bune credințe obligă părțile să îl aplice în mod rezonabil și astfel încât scopul său să poată fi atins”⁵³.

125. Dat fiind că apreciem că este foarte puțin probabil ca redactorii Acordurilor CE-Tunisia și CE-Liban să fi intenționat să acorde o libertate totală mișcărilor de capitaluri între Uniune și aceste două țări, în timp ce unele restricții ar putea fi impuse mișcărilor de capitaluri între statele membre sau între statele membre și țările terțe, considerăm că o restricție privind libera circulație a capitalurilor nu ar încălca Acordurile CE-Tunisia și CE-Liban în cazul în care ar fi justificată de unul dintre motivele imperative de interes general⁵⁴, mai exact cele la care face referire instanța de trimitere.

51 — A se vedea în special Hotărârile ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, punctele 91-100) și *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, punctele 33-51).

52 — A se vedea de asemenea în acest sens articolul 26 din Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor dintre state și organizații internaționale sau dintre organizații internaționale, încheiată la Viena la 21 martie 1986, precum și Hotărârile *Eddline El-Yassini* (C-416/96, EU:C:1999:107, punctul 47) și *Brita* (C-386/08, EU:C:2010:91, punctul 43).

53 — CIJ 1997, p. 7, punctul 142.

54 — Curtea a admis deja că o justificare a unei restricții este posibilă pe baza unui motiv imperativ de interes general în contextul Acordului de asociere CEE-Turcia. A se vedea, de exemplu, Hotărârile *Demir* (C-225/12, EU:C:2013:725, punctul 40) și *Dogan* (C-138/13, EU:C:2014:2066, punctul 37).

126. În această perspectivă, guvernul portughez, susținut de guvernul suedez, invocă eficiența controalelor fiscale și combaterea fraudei și a evaziunii fiscale pentru a justifica o restricție precum cea în discuție în cauza principală, întrucât nu există un instrument de cooperare administrativă similar Directivei 77/799 nici cu Republica Tunisiană, nici cu Republica Libaneză.

127. Guvernul portughez precizează că nu există o convenție pentru evitarea dublei impunerii între Republica Portugheză și Republica Libaneză și că mecanismul de schimb de informații prevăzut la articolul 25 din Convenția dintre Republica Portugheză și Republica Tunisiană nu este obligatoriu pentru state, cum este cazul sub imperiul directivei menționate.

128. Întrucât articolul 89 a doua liniuță din Acordul CE-Tunisia și articolul 85 litera (b) din Acordul CE-Liban permit fiecărei părți să adopte și să aplice orice măsură destinată să evite fraudă și evaziunea fiscală, apreciem, pentru motivele prezentate la punctul 90 din prezentele concluzii, că orice justificare întemeiată pe această bază trebuie respinsă de la bun început în prezenta cauză.

129. Adăugăm că jurisprudența Curții admite această justificare numai pentru dispoziții care urmăresc în mod specific să excludă din sfera de aplicabilitate a unui avantaj aranjamentele pur artificiale al căror scop ar fi eludarea legii fiscale, situație care nu se regăsește nicidecum în prezenta cauză⁵⁵. Pe de altă parte, justificarea în discuție nu a fost niciodată admisă în cazul unei prezumții generale de fraudă fiscală.

130. În ceea ce privește justificarea întemeiată pe eficiența controalelor fiscale în contextul mișcărilor de capitaluri între statele membre și statele terțe, Curtea a statuat deja că această justificare „nu este admisibilă decât dacă reglementarea unui stat membru prevede ca beneficiul unui avantaj fiscal să depindă de îndeplinirea unor condiții a căror respectare nu poate fi verificată decât prin obținerea de informații de la autoritățile competente dintr-o țară terță și că, având în vedere lipsa unei obligații convenționale a acestei țări terțe de a furniza informații, se dovedește imposibilă obținerea informațiilor respective de la aceasta din urmă”⁵⁶.

131. Astfel cum arată instanța de trimitere, articolul 46 din CIRC rezervă dreptul de a elimina dubla impunere economică pentru dividendele plătite societăților portugheze care îndeplinesc anumite cerințe minime privind mărimea capitalului social deținut în societatea distribuitoare, valoarea și durata acestei dețineri⁵⁷.

132. În speță, nu se susține nici de către guvernul portughez, nici de către instanța de trimitere că acordarea beneficiului în discuție ar depinde de „îndeplinirea unor condiții a căror respectare nu poate fi verificată decât prin obținerea de informații de la autoritățile competente dintr-o țară terță”⁵⁸.

133. În cazul în care instanța de trimitere ar constata contrariul cu privire la acest aspect, guvernul portughez ar putea invoca eficiența controalelor fiscale, însă numai în raport cu dividendele încasate de la Ciments de Sibline, întrucât nu există o „obligați[e] convențională [a Libanului] de a furniza informații”⁵⁹.

134. Situația ar fi diferită în ceea ce privește dividendele încasate de la Ciments de Gabés, întrucât articolul 25 din convenție, în vederea evitării dublei impunerii între Republica Portugheză și Republica Tunisiană, prevede un mecanism de schimb de informații⁶⁰.

55 — A se vedea Hotărârea ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punctul 26).

56 — Hotărârea Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 84). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 67).

57 — A se vedea punctul 103 și nota de subsol 47 din prezentele concluzii.

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

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

60 — A se vedea punctele 85-87 din prezentele concluzii.

135. Cu toate acestea, trebuie să se precizeze că, în cazul în care acordarea beneficiului în discuție ar depinde de îndeplinirea unor condiții pe care autoritățile fiscale competente din țara terță în discuție nu sunt în măsură să le confirme, întrucât nu ar fi vorba, de exemplu, despre informații a căror colectare este de competența lor, acordarea acestui beneficiu nu ar putea fi refuzată fără a se da contribuabilului ocazia să furnizeze informațiile necesare.

136. În concluzie, refuzul eliminării sau al atenuării dublei impunerii economice printr-o legislație precum cea în discuție în cauza principală nu poate fi justificat de un motiv imperativ de interes general.

4. Cu privire la consecințele care rezultă din încălcarea articolului 34 din Acordul CE-Tunisia și a articolului 31 din Acordul CE-Liban

137. În ipoteza în care Curtea ar statua că o legislație națională precum cea în discuție în cauza principală încalcă articolul 34 din Acordul CE-Tunisia și articolul 31 din Acordul CE-Liban, instanța de trimitere solicită de asemenea Curții să se pronunțe cu privire la aspectul dacă ar fi obligată să aplice mecanismul de deducere integrală, prevăzut la articolul 46 alineatul (1) din CIRC, dividendelor pe care SECIL le-a încasat de la Ciments de Gabés și de la Ciments de Siblinge.

138. Trebuie amintit de la bun început că, „[d]intr-o jurisprudență constantă a Curții reiese că dreptul de a obține rambursarea unor taxe percepute de un stat membru cu încălcarea normelor dreptului Uniunii reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite justițiabililor de dispozițiile dreptului Uniunii care interzic astfel de taxe, după cum au fost acestea interpretate de Curte. Statele membre sunt, așadar, obligate, în principiu, să ramburseze impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii”⁶¹.

139. Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că, „atunci când un stat membru a încasat taxe cu încălcarea normelor dreptului Uniunii, justițiabilii au dreptul la restituirea nu numai a taxei percepute fără temeii, ci și a sumelor plătite acestui stat sau reținute de acesta în legătură directă cu taxa respectivă”⁶².

140. Există o singură excepție de la această regulă, și anume repercutarea taxei asupra altor subiecte⁶³ și intră, în lipsa unei reglementări la nivelul Uniunii, sub incidența normelor de procedură naționale, sub rezerva respectării principiilor echivalenței și efectivității⁶⁴.

141. Situația este aceeași în ceea ce privește impozitele percepute cu încălcarea acordurilor euro-mediteraneene care „fac parte integrantă [...] din ordinea juridică [a Uniunii]”⁶⁵.

142. În acest sens autoritățile fiscale portugheze sunt obligate să restituie SECIL, cu dobândă, sumele percepute cu încălcarea articolului 34 din Acordul CE-Tunisia și a articolului 31 din Acordul CE-Liban.

61 — Hotărârea Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, punctul 27). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, punctul 12), Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, EU:C:2001:134, punctul 84), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 202), Littlewoods Retail și alții (C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 24), precum și Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, punctul 30).

62 — Hotărârea Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, punctul 28). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea Littlewoods Retail și alții (C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 25), precum și Hotărârea Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, punctul 21).

63 — A se vedea Hotărârea Lady & Kid și alții (C-398/09, EU:C:2011:540, punctul 20).

64 — A se vedea Hotărârea Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, punctul 23).

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

143. Aceste sume corespund diferenței dintre suma plătită de SECIL și suma pe care aceasta ar fi plătit-o în cazul în care dividendele primite de la Ciments de Gabés și de la Ciments de Siblinge ar fi fost considerate plătite de societăți cu sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul Uniunii sau al SEE.

144. În concluzie, propunem Curții să răspundă la a patra, la a șasea, la a opta și la a zecea întrebare că articolul 34 din Acordul CE-Tunisia și articolul 31 din Acordul CE-Liban trebuie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru precum cea în discuție în cauza principală, care rezervă dreptul de a elimina (total sau parțial) dubla impunere economică a profitului distribuit în cazul în care societatea distribuitoare își are sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul portughez sau reședința într-un alt stat membru al Uniunii sau al SEE. Sumele percepute cu încălcarea acestor dispoziții trebuie restituite contribuabilului, cu dobândă.

E – Cu privire la a unsprezecea și la a douăsprezecea întrebare preliminară

145. Prin intermediul celei de a unsprezecea și al celei de a douăsprezecea întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în cauza principală, care nu permite deducerea din baza de impozitare a dividendelor încasate de societăți al căror sediu sau conducere efectivă se află în afara Uniunii sau a SEE, deși o permite atunci când societățile care distribuie dividende își au sediul sau conducerea efectivă într-un stat membru al Uniunii sau al SEE.

146. Astfel cum am explicat la punctele 40-57 din prezentele concluzii, dispozițiile Tratatului FUE se aplică numai în măsura în care acestea sunt compatibile cu cele ale Acordurilor CE-Tunisia și CE-Liban, situație care considerăm că se regăsește și în cazul articolului 63 alineatul (1) TFUE.

147. Pentru motive identice cu cele prezentate la punctele 98-110 și 116-144 din prezentele concluzii, apreciem că o legislație precum legislația portugheză în discuție în prezenta cauză constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor care nu poate fi justificată.

F – Cu privire la a treisprezecea întrebare preliminară

148. Prin intermediul celei de a treisprezecea întrebări preliminare, instanța de trimitere ridică problema aplicabilității clauzei de salvagardare prevăzute la articolul 64 TFUE în cauza în discuție în litigiul principal.

149. Amintim că Acordul CE-Tunisia nu cuprinde o clauză de salvagardare comparabilă cu cea prevăzută la articolul 64 TFUE, iar clauza de salvagardare cuprinsă la articolul 33 din Acordul CE-Liban este mai restrictivă decât cea prevăzută la articolul 64 TFUE.

150. Aplicarea cu prioritate a Tratatului FUE ar trebui să intervină numai în caz de antinomie cu dispozițiile de drept internațional și de drept derivat al Uniunii pe care le constituie Acordurile CE-Tunisia și CE-Liban, ceea ce, în opinia noastră, nu este cazul.

151. Astfel, articolul 64 TFUE permite, dar nu impune aplicarea unor restricții privind mișcările de capitaluri între statele membre și țările terțe existente la 31 decembrie 1993. Prin urmare, nimic nu împiedică statele membre să renunțe la acestea în mod unilateral sau, astfel cum susțin în speță guvernul suedez și Comisia, într-un acord internațional, în totalitate (precum în Acordul CE-Tunisia) sau în parte (precum în Acordul CE-Liban).

152. Prin urmare, nu este necesar să se răspundă la această întrebare.

153. Dacă totuși Curtea ar decide altfel, ar trebui să examineze dacă sunt întrunite condițiile de la articolul 64 TFUE.

154. Potrivit alineatului (1), „[a]rticolul 63 [TFUE] nu aduce atingere aplicării, în raport cu țările terțe, a restricțiilor în vigoare la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului intern sau al dreptului Uniunii, adoptate cu privire la circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe, în cazul în care acestea implică investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital”.

155. În această privință, guvernul portughez susține că, deși prezenta cauză privește articolul 46 din CIRC în versiunea sa în vigoare în anul 2009, o dispoziție echivalentă exista deja la 31 decembrie 1993.

156. Astfel cum Curtea a statuat la punctul 47 din Hotărârea Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), „[î]n ceea ce privește criteriul temporal stabilit de articolul 64 alineatul (1) TFUE, rezultă dintr-o jurisprudență consacrată a Curții că, dacă, în principiu, este de competența instanței naționale să determine conținutul unei legislații existente la o dată stabilită printr-un act al Uniunii, este de competența Curții să furnizeze elementele de interpretare a noțiunii de drept al Uniunii care constituie temeiul aplicării unui regim derogatoriu, prevăzut de acest drept, unei legislații naționale «existente» la o dată stabilită”.

157. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, „orice măsură națională adoptată ulterior unei date astfel stabilite nu este, doar din acest motiv, exclusă în mod automat de la regimul derogatoriu instituit prin actul Uniunii respectiv. Astfel, o dispoziție care este, în esența sa, identică cu legislația anterioară sau care se limitează să reducă sau să elimine un obstacol în calea exercitării drepturilor și libertăților stabilite în dreptul Uniunii, existent în legislația anterioară, beneficiază de derogare. În schimb, o legislație care are la bază o logică diferită de cea a reglementărilor anterioare și care instituie proceduri noi nu poate fi asimilată legislației existente la data reținută de actul [Uniunii] respectiv”⁶⁶.

158. În cazul în care Curtea ar concluziona în sensul aplicabilității articolului 64 TFUE, ar reveni instanței de trimitere sarcina să verifice dacă o dispoziție care, în esența sa, era identică cu cea prevăzută la articolul 46 din CIRC, în sensul că refuza eliminarea dublei impunerii economice în cazul dividendelor încasate din țări terțe, era în vigoare la 31 decembrie 1993. În acest caz, numai restricția introdusă prin articolul 46 din CIRC ar beneficia de clauza de salvagardare prevăzută la articolul 64 TFUE.

G – Cu privire la a paisprezecea întrebare preliminară

159. Prin intermediul celei de a paisprezecea întrebări preliminare, instanța de trimitere ridică problema dacă clauza de salvagardare prevăzută la articolul 64 TFUE nu este aplicabilă din moment ce Republica Portugheză a introdus regimul avantajelor fiscale de natură contractuală pentru investiții în străinătate prevăzut la articolul 41 alineatul 5 litera b) din EBF și regimul prevăzut la articolul 42 din EBF pentru dividendele provenite din țări africane care au portugheza ca limbă oficială și din Timorul de Est.

160. Această întrebare provine din teza susținută de SECIL potrivit căreia Republica Portugheză nu putea să renunțe la clauza de salvagardare numai pentru cazurile în care s-ar aplica regimurile fiscale speciale prevăzute la articolul 41 alineatul (5) litera (b) și la articolul 42 din EBF.

66 — Hotărârea Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 48). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 192), Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, punctul 41), precum și A (C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 49).

161. Având în vedere răspunsul nostru la întrebările precedente, considerăm că nu este necesar să se răspundă la a paisprezecea întrebare.

162. Aceasta cu atât mai mult cu cât, astfel cum susține Comisia, existența unui regim de avantaje fiscale specifice pentru investițiile de natură contractuală și pentru dividendele provenite din țări africane care au portugheza ca limbă oficială și din Timorul de Est nu este un element relevant în speță.

163. Aceste regimuri implică faptul că Republica Portugheză nu le mai poate aplica dividendelor primite din țări africane care au portugheza ca limbă oficială și din Timorul de Est regimul său general privind dividendele primite din țări terțe, ci trebuie să aplice acest regim specific. Nu se poate concluziona că, prin adoptarea acestor regimuri specifice, Republica Portugheză ar fi decis să abandoneze posibilitatea de a invoca clauza de salvagardare prevăzută la articolul 64 TFUE, a cărei sferă de aplicare poate fi restrânsă.

164. Dacă ar fi vorba despre o problemă privind egalitatea de tratament, aceasta ar intra numai sub incidența dreptului național și ar fi de competența instanțelor portugheze.

VI – Concluzie

165. În consecință, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunalul Fiscal din Lisabona) după cum urmează:

- „1) Articolul 31 din Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de o parte, și Republica Tunisiană, pe de altă parte, semnat la Bruxelles la 17 iulie 1995 și aprobat în numele Comunității Europene și al Comunității Europene a Cărbunelui și Oțelului prin Decizia 98/238/CE, CECO a Consiliului și a Comisiei din 26 ianuarie 1998 și articolul 30 din Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Republica Libaneză, pe de altă parte, semnat la Luxemburg la 17 iunie 2002 și aprobat în numele Comunității Europene prin Decizia 2006/356/CE a Consiliului din 14 februarie 2006 nu sunt aplicabile în cauza principală, care privește în exclusivitate libera circulație a capitalurilor.
- 2) Articolul 34 din Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de o parte, și Republica Tunisiană, pe de altă parte, semnat la Bruxelles la 17 iulie 1995 și aprobat în numele Comunității Europene și al Comunității Europene a Cărbunelui și Oțelului prin Decizia 98/238/CE, CECO a Consiliului și a Comisiei din 26 ianuarie 1998, precum și articolele 31 și 33 din Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Republica Libaneză, pe de altă parte, semnat la Luxemburg la 17 iunie 2002 și aprobat în numele Comunității Europene prin Decizia 2006/356/CE a Consiliului din 14 februarie 2006 sunt dispoziții clare, precise și necondiționate și au un efect direct.
- 3) Articolul 34 din Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de o parte, și Republica Tunisiană, pe de altă parte, semnat la Bruxelles la 17 iulie 1995 și aprobat în numele Comunității Europene și al Comunității Europene a Cărbunelui și Oțelului prin Decizia 98/238/CE, CECO a Consiliului și a Comisiei din 26 ianuarie 1998, precum și articolele 31 și 33 din Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Republica Libaneză, pe de altă parte, semnat la Luxemburg la 17 iunie 2002 și aprobat în numele Comunității Europene prin Decizia 2006/356/CE a Consiliului din 14 februarie 2006 trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații a unui stat membru precum cea în discuție în cauza principală, care rezervă dreptul de a elimina (total sau parțial) dubla impunere economică a

profitului distribuit în cazul în care societatea distribuitoare își are sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul portughez sau reședința într-un alt stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European. Sumele percepute cu încălcarea acestor dispoziții trebuie restituite contribuabilului, cu dobândă.

- 4) O legislație națională precum cea în discuție în cauza principală, care nu autorizează deducerea integrală sau parțială, după caz, a dividendelor provenite de la societăți care au sediul sau conducerea efectivă în afara Uniunii sau a Spațiului Economic European, nu se poate întemeia nici pe articolul 89 din Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de o parte, și Republica Tunisiană, pe de altă parte, semnat la Bruxelles la 17 iulie 1995 și aprobat în numele Comunității Europene și al Comunității Europene a Cărbunelui și Oțelului prin Decizia 98/238/CE, CECO a Consiliului și a Comisiei din 26 ianuarie 1998, nici pe articolul 85 din Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Republica Libaneză, pe de altă parte, semnat la Luxemburg la 17 iunie 2002 și aprobat în numele Comunității Europene prin Decizia 2006/356/CE a Consiliului din 14 februarie 2006.
- 5) Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune legislației unui stat membru precum cea în discuție în cauza principală, care rezervă dreptul de a elimina (total sau parțial) dubla impunere economică a profitului distribuit în cazul în care societatea distribuitoare își are sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul portughez sau reședința într-un alt stat membru al Uniunii sau al Spațiului Economic European. Sumele percepute cu încălcarea acestor dispoziții trebuie restituite contribuabilului, cu dobândă.”