

Cauza C-451/05

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

împotriva

Directeur général des impôts,

Ministère public

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Cour de cassation (Franța)]

„Impozitare directă — Taxă pe valoarea de piață a imobilelor situate în Franța aflate în posesia persoanelor juridice — Societăți holding de drept luxemburghez — Refuz de scutire — Directiva 77/799/CEE — Enumerare neexhaustivă a taxelor și impozitelor citate — Taxă similară — Limitele schimbului de informații — Convenție bilaterală — Articolul 73 b din Tratatul CE (devenit articolul 56 CE) — Libera circulație a capitalurilor — Combaterea fraudei fiscale”

Sumarul hotărârii

1. *Apropierea legislațiilor — Asistență reciprocă a autorităților statelor membre în domeniul impozitelor directe și indirecte — Directiva 77/799*

[Directiva 77/799 a Consiliului, art. 1 alin. (2) și (3)]

2. *Apropierea legislațiilor — Asistență reciprocă a autorităților statelor membre în domeniul impozitelor directe și indirecte — Directiva 77/799*

[Directiva 77/799 a Consiliului, art. 8 alin. (1)]

3. *Libera circulație a capitalurilor — Restricții — Taxă pe valoarea de piață a imobilelor aflate în posesia persoanelor juridice*

[Tratatul CE, art. 73 b (devenit art. 56 CE)]

1. Constituie o taxă similară impozitelor menționate la articolul 1 alineatul (3) din Directiva 77/799/CEE privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și indirecte, care este percepută din elemente de capital în sensul articolului 1 alineatul (2) din această directivă, o taxă aplicată de un stat membru pe valoarea de piață a imobilelor aflate în posesia persoanelor juridice în acest stat membru.

(a se vedea punctul 37 și dispozitiv 1)

2. Directiva 77/799 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și indirecte și în special articolul 8 alineatul (1) din aceasta nu se opun faptului ca două state membre să fie legate printr-o convenție internațională, prin care se urmărește evitarea dublei impuneri și stabilirea unor reguli de asistență administrativă reciprocă în materie de impozite pe venit și pe capital, care exclude din sfera de aplicare a acesteia, pentru un stat membru, o categorie de contribuabili supuși la plata unui impozit care intră sub incidența acelei directive, în măsura în care statul membru care trebuie să furnizeze informațiile este împiedicat de actele cu putere de lege naționale sau de practicile administrative

s? efectueze aceste cercet?ri, s? colecteze sau s? utilizeze informa?iile în folos propriu, fapt a c?rui verificare intr? în competen?a instan?ei de trimitere.

(a se vedea punctul 55 ?i dispozitiv 2)

3. Articolul 73 b din Tratatul CE (devenit articolul 56 CE) trebuie interpretat în sensul c? se opune unei legisla?ii na?ionale care scute?te societ??ile stabilite în acest stat membru de la plata taxei pe valoarea de pia?? a imobilelor situate în acesta aflate în posesia persoanelor juridice, în timp ce, pentru societ??ile stabilite într?un alt stat membru, supune această scutire condi?iei existen?ei unei conven?ii de asisten?? administrativ? încheiate între statul membru respectiv ?i acest alt stat în vederea combaterii fraudei ?i a evaziunii fiscale sau circumstan?ei c?, prin aplicarea unui tratat care con?ine o clauz? de nediscriminare în func?ie de na?ionalitate, aceste persoane juridice nu trebuie supuse unei impozit?ri mai împov?r?toare decât cea aplicat? societ??ilor stabilite în primul stat membru ?i nu permite societ??ilor stabilite într?un alt stat membru s? furnizeze elemente de prob? care s? permit? stabilirea identit??ii ac?ionarilor, persoane fizice, ai acestora.

(a se vedea punctul 102 ?i dispozitiv 3)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a patra)

11 octombrie 2007(*)

„Impozitare direct? – Tax? pe valoarea de pia?? a imobilelor situate în Fran?a aflate în posesia persoanelor juridice – Societ??i holding de drept luxemburghez – Refuz de scutire – Directiva 77/799/CEE – Enumerare neexhaustiv? a taxelor ?i impozitelor citate – Tax? similar? – Limitele schimbului de informa?ii – Conven?ie bilateral? – Articolul 73 b din Tratatul CE (devenit articolul 56 CE) – Libera circula?ie a capitalurilor – Combaterea fraudei fiscale”

În cauza C?451/05,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 234 CE de Cour de cassation (Fran?a), prin Decizia din 13 decembrie 2005, primit? de Curte la 19 decembrie 2005, în procedura

Européenne et Luxembourgeoise d’investissements SA (ELISA)

împotriva

Directeur général des impôts,

Ministère public,

CURTEA (Camera a patra),

compus? din domnul K. Lenaerts, pre?edinte de camer?, domnii G. Arestis (raportor), E. Juhász, J. Malenovský ?i T. von Danwitz, judec?tori,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: domnul J. Swedenborg, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 24 ianuarie 2007,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA, de J.?J. Gatineau, avocat;
- pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues ?i J.?C. Gracia, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul elen, de domnul S. Spyropoulos, doamna Z. Chatzipavlou ?i de domnul K. Boskovits, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul olandez, de doamna H. G. Sevenster ?i de domnul M. de Grave, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna V. Jackson, în calitate de agent, asistat? de domnul T. Ward, barrister;
- pentru Comisia Comunit??ilor Europene, de domnii R. Lyal ?i J.?P. Keppenne, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 26 aprilie 2007,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 52 din Tratatul CE (devenit, dup? modificare, articolul 43 CE) ?i a articolului 73 b din Tratatul CE (devenit articolul 56 CE), precum ?i a articolului 1 din Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asisten?a reciproc? acordat? de autorit??ile competente din statele membre în domeniul impozit?rii directe (JO L 336, p. 15, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 (JO L 76, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 129, denumit? în continuare „Directiva 77/799”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (denumit? în continuare „ELISA”), pe de o parte, ?i directeur général des impôts (directorul general pentru impozite), pe de alt? parte, cu privire la supunerea acestei societ??i la plata taxei pe valoarea de pia?? a imobilelor situate în Fran?a aflate în posesia persoanelor juridice (denumit? în continuare „taxa în litigiu”).

Cadrul juridic

Dreptul comunitar

3 Articolul 1 din Directiva 77/799, intitulat „Dispoziții generale”, prevede:

„1. În conformitate cu dispozițiile prezentei directive, autoritățile competente ale statelor membre fac schimb de orice fel de informații care să le permit să efectueze o evaluare corectă a impozitelor pe venit și a taxelor pe capital [...]

2. Se consideră impozite pe venit și taxe pe capital, indiferent de modul în care sunt prelevate, toate impozitele pe venitul total, pe capitalul total, inclusiv impozitele pe profitul din vânzarea proprietăților mobile sau imobile, impozitele pe salariile plătite de întreprinderi, precum și taxele pe capital.

3. Impozitele menționate la alineatul (2) sunt, în momentul de față:

[...]

în Franța:

Impôt sur le revenu,

Impôt sur les sociétés,

Taxe professionnelle,

Taxe foncière sur les propriétés bâties,

Taxe foncière sur les propriétés non bâties;

[...]

4. Alineatul (1) se aplică oricărui impozite identice sau similare impuse ulterior, fie în completarea, fie în locul impozitelor enumerate la alineatul (3) [...]

[...]”

4 Articolele 2, 3 și 4 din Directiva 77/799 conțin dispoziții privind schimbul la cerere, schimbul automat și, respectiv, schimbul spontan al informațiilor menționate la articolul 1 alineatul (1) din această directivă.

5 Articolul 8 din această directivă, intitulat „Limitele schimbului de informații”, prevede:

„(1) Prezentă directivă nu impune obligația de a se întreprinde cercetări sau de a se furniza informații dacă statul membru care trebuie să furnizeze informațiile este împiedicat de actele cu putere de lege naționale sau de practicile administrative să efectueze aceste cercetări, să colecteze sau să utilizeze informațiile în folos propriu.

(2) Furnizarea informațiilor poate fi refuzată dacă ar conduce la divulgarea unui secret comercial, industrial sau profesional, a unui proces comercial sau a unor informații a căror dezvăluire ar fi contrară politicii publice.

(3) Autoritatea competentă a unui stat membru poate refuza să furnizeze informații dacă statul interesat nu poate furniza, din motive practice sau legale, informații similare.”

6 Articolul 11 din Directiva 77/799, intitulat „Aplicabilitatea dispozițiilor generale de asistență”, prevede că „[d]ispozițiile anterioare nu împiedică îndeplinirea altor obligații mai generale privind

schimbul de informații, care ar putea decurge din alte acte juridice”.

Dreptul național

7 Articolele 990 D și 990 E din code général des impôts (Codul general al impozitelor) (denumit în continuare „CGI”), în versiunea rezultată din Legea nr. 92/1376 din 30 decembrie 1992 privind Legea bugetului pentru anul 1993 (JORF nr. 304 din 31 decembrie 1992), prevăd:

„Articolul 990 D

Persoanele juridice care, direct sau prin persoană interpusă, posedă unul sau mai multe imobile situate în Franța sau sunt titulare ale unor drepturi reale privind aceste bunuri datorează o taxă anuală egală cu 3 % din valoarea de piață a acestor imobile sau drepturi.

Se consideră că posedă bunuri sau drepturi imobiliare în Franța prin persoană interpusă orice persoană juridică participantă, indiferent de formă sau de cota parte, la capitalul unei persoane juridice care este proprietara acestor bunuri ori drepturi sau la capitalul unei a treia persoane juridice, ea însăși proprietară de bunuri ori drepturi sau interpusă în lanțul participărilor la capital. Această dispoziție se aplică indiferent de numărul persoanelor juridice interpuse.

Articolul 990 E

Taxa prevăzută la articolul 990 D nu se aplică:

1° Persoanelor juridice ale căror active imobiliare, în sensul articolului 990 D, situate în Franța reprezintă mai puțin de 50 % din activele franceze. Pentru aplicarea acestei dispoziții, nu se includ în activele imobiliare activele pe care persoanele juridice menționate la articolul 990 D sau persoanele interpuse le utilizează pentru propria activitate profesională, alta decât imobiliară;

2° Persoanelor juridice care, având sediul într-o țară sau într-un teritoriu care a încheiat cu Franța o convenție de asistență administrativă în scopul de a combate fraudă și evaziunea fiscală, declară în fiecare an, cel târziu la 15 mai, în locul stabilit prin decizia prevăzută la articolul 990 F, situarea, componența și valoarea imobilelor aflate în posesie la 1 ianuarie, identitatea și adresa asociaților acestora la aceeași dată, precum și numărul acțiunilor sau al părților sociale deținute de fiecare dintre acestea;

3° Persoanelor juridice care au sediul de conducere efectiv în Franța și altor persoane juridice care, în temeiul unui tratat, nu trebuie să fie supuse unei impozitări mai împovărătoare atunci când acestea comunică în fiecare an sau își iau și respectă angajamentul de a comunica administrației fiscale, la cererea acesteia, situarea și componența imobilelor aflate în posesie la 1 ianuarie, identitatea și adresa acționarilor acestora, ale asociaților sau ale altor membri, numărul de acțiuni, părți sociale sau alte drepturi deținute de fiecare dintre acestea și justificarea reținerii lor fiscale [...]”

Dreptul internațional

8 Articolul 21 alineatul (1) din Convenția încheiată între Republica Franceză și Marele Ducat al Luxemburgului pentru evitarea dublei impuneri și stabilirea unor reguli de asistență administrativă reciprocă în materie de impozite pe venit și pe capital, semnată la Paris la 1 aprilie 1958, astfel cum a fost modificată prin acordul semnat la Paris la 8 septembrie 1970 (denumită în continuare „Convenția din 1 aprilie 1958”), prevede:

„Cetățenii și societățile sau alte grupuri din unul dintre cele două state semnatare nu vor fi supuse în celălalt stat la plata unor impozite sau taxe mai împovărătoare decât cele care se aplică

cet??enilor ?i societ??ilor sau altor grup?ri din acest din urm? stat.”

9 Articolul 22 alineatul (1) din Conven?ia din 1 aprilie 1958 prevede:

„Autorit??ile competente ale celor dou? state vor putea, fie din oficiu, fie la cerere, s? fac? schimb, în condi?ii de reciprocitate, de informa?ii a c?ror ob?inere este permis? de legisla?iile fiscale ale ambelor state, în cadrul practicii administrative normale, care sunt necesare pentru o aplicare conform? a prezentei conven?ii [...]”

10 Potrivit unui schimb de scrisori din 8 septembrie 1970 privind Conven?ia din 1 aprilie 1958, guvernul francez ?i cel luxemburghez au considerat c? „de la intrarea în vigoare a conven?iei, aceasta nu trebuia aplicat? societ??ilor holding în sensul legisla?iei speciale luxemburgheze [în prezent, Legea din 31 iulie 1929 ?i Decretul?lege („arrêté?loi”) din 27 decembrie 1937], veniturilor ob?inute din aceste societ??i de o persoan? cu domiciliul fiscal în Fran?a sau particip?rilor la capitalul unor astfel de societ??i de?inute de acea persoan?”.

11 Conven?ia de stabilire încheiat? între Republica Francez? ?i Marele Ducat al Luxemburgului, semnat? la Paris la 31 martie 1930, prevede clauza na?iunii celei mai favorizate.

12 Conform articolului 9 din aceast? din urm? conven?ie, „cele dou? Înalte P?r?i Contractante se angajeaz? s? încheie, în cel mai scurt timp, o conven?ie special? privind drepturile, taxele, impozitele ?i contribu?iile la care sunt supu?i cet??enii ?i societ??ile ?i pentru a solu?iona problemele legate de dubla impunere”.

Ac?iunea principal? ?i întreb?rile preliminare

13 ELISA este o societate holding de drept luxemburghez, creat? conform dispozi?iilor Legii din 31 iulie 1929 privind regimul fiscal al societ??ilor cu participare financiar? (Holding companies) [Mém. (Jurnalul Oficial) 1929, p. 685], astfel cum a fost modificat? prin Regulamentul Marelui Duce din 24 martie 1989 (Mém. A 1989, p. 181).

14 În temeiul articolului 1 al doilea paragraf din aceast? lege, societatea holding este scutit? de la plata impozitului pe venit, a suprataxei, a impozitului complementar, precum ?i a impozitului pe cupon; aceasta este scutit? ?i de la plata impozitului suplimentar perceput în beneficiul colectivit??ilor locale. Conform articolului 1 al ?aselea paragraf din aceast? lege, dreptul de control ?i de investigare apar?ine administra?iei unde s?a f?cut înregistrarea ?i se limiteaz? la cercetarea ?i examinarea faptelor ?i a datelor privind statutul fiscal al societ??ii, precum ?i a elementelor reunite, pentru a asigura ?i a verifica prelevarea corect? ?i exact? a taxelor ?i a drepturilor a c?ror plat? este în sarcina întreprinderilor.

15 Conform deciziei de trimitere, ELISA posed? mai multe bunuri imobiliare pe teritoriul francez ?i, în aceast? calitate, este supus? dispozi?iilor articolului 990 D ?i urm?toarele din CGI prin care se instituie taxa în litigiu.

16 De asemenea, reiese din decizia de trimitere c? ELISA a f?cut declara?iile prev?zute de lege f?r? ca totu?i s? achite taxele corespunz?toare. Dup? ce a notificat societ??ii, la 18 decembrie 1997, rectific?rile aferente acestor taxe, administra?ia financiar? a procedat la perceperea acestora. Întrucât i s?a respins reclama?ia, ELISA a introdus o ac?iune în fa?a tribunal de grande instance de Paris (Tribunalul de Mare Instan?? din Paris) împotriva directeur général des impôts, cu scopul de a ob?ine degrevarea de aceste taxe.

17 În urma a dou? decizii defavorabile, pronun?ate de tribunalul de grande instance de Paris la 28 octombrie 1999 ?i, respectiv, de cour d’appel de Paris (Curtea de Apel din Paris), la 5 iulie

2001, ELISA a formulat recurs în casa?ie.

18 Cour de cassation (Curtea de Casa?ie) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 52 ?i urm?toarele din Tratatul CE ?i articolul 73 b ?i urm?toarele din Tratatul CE se opun unei legisla?ii precum cea prev?zută de articolul 990 D ?i urm?toarele din [CGI] care acord? persoanelor juridice cu sediul de conducere efectiv? în Fran?a posibilitatea de a beneficia de scutirea de la plata taxei [în litigiu] ?i care, în ceea ce prive?te persoanele juridice cu sediul de conducere efectiv? pe teritoriul altor ??ri, chiar dac? este vorba de un stat membru al Uniunii Europene, supune această posibilitate existen?ei unei conven?ii de asisten?? administrativ? încheiate între Fran?a ?i acest stat în vederea combaterii fraudei ?i a evaziunii fiscale sau circumstan?ei c?, prin aplicarea unui tratat care con?ine o clauz? de nediscriminare în func?ie de na?ionalitate, aceste persoane juridice nu trebuie supuse unei impozit?ri mai împov?r?toare decât cea aplicat? persoanelor juridice cu sediul de conducere efectiv? în Fran?a?

2) O tax? precum cea în litigiu constituie o tax? pe capital în sensul articolului 1 din Directiva [77/799]?

3) În cazul unui r?spuns afirmativ, obliga?iile puse în sarcina statelor membre în materie de asisten?? fiscal? reciproc? de Directiva [77/799] se opun aplic?rii de către statele membre, în temeiul unei conven?ii bilaterale de asisten?? administrativ? fiscal?, a unor obliga?ii de aceea?i natur? care exclud o categorie de contribuabili precum societ??ile holding luxemburgheze?

4) Articolul 52 ?i urm?toarele din Tratatul CE ?i articolul 73 b ?i urm?toarele din Tratatul CE impun unui stat membru, care a încheiat cu o alt? ?ar?, membr? sau nu a Uniunii Europene, o conven?ie care con?ine o clauz? de nediscriminare în materie fiscal?, s? acorde persoanei juridice cu sediul de conducere efectiv? pe teritoriul unui alt stat membru, atunci când această persoan? juridic? posed? unul sau mai multe imobile pe teritoriul primului stat membru ?i când al doilea stat membru nu este legat de primul printr-o clauz? echivalent?, acelea?i avantaje precum cele prev?zute de această clauz??

Cu privire la întreb?rile preliminare

19 Cu titlu introductiv, trebuie ar?tat c? ac?iunea principal? se refer? la fapte care privesc statele membre, cu excluderea tuturor statelor ter?e. În consecin??, r?spunsurile la întreb?rile preliminare nu privesc decât rela?ii între state membre.

Cu privire la a doua întrebare

20 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, care trebuie examinat? mai întâi, instan?a de trimitere solicit? s? se stabileasc? dac? taxa în litigiu constituie o tax? pe capital în sensul articolului 1 din Directiva 77/799.

21 În această privin??, trebuie amintit, în primul rând, c? reiese din articolul 1 alineatul (2) din Directiva 77/799 c? se consider? impozite pe venit ?i taxe pe capital, indiferent de modul în care sunt prelevate, toate impozitele pe venitul total, pe capitalul total, inclusiv impozitele pe profitul din vânzarea propriet??ilor mobile sau imobile, impozitele pe salariile pl?tite de întreprinderi, precum ?i taxele pe capital.

22 Rezult? clar din această dispozi?ie c?, în afar? de impozitele pe venitul total ?i pe capitalul total, Directiva 77/799 prive?te ?i impozitele prelevate din elemente de venit sau de capital. Rezult? c? astfel de impozite, independent de denumirea acestora, fac parte în egal? m?sur? din

impozitele pentru care autoritățile competente ale statelor membre fac schimb, conform Directivei 77/799, de orice fel de informații care le pot permite să efectueze o evaluare corectă a acelor impozite.

23 În al doilea rând, conform articolului 1 alineatul (3) din Directiva 77/799, în ceea ce privește Franța, taxele și impozitele menționate la alineatul (2) al acestui articol sunt, în special, impozitul pe venit, impozitul pe profit, taxele profesionale, taxa funciară pe proprietățile cu construcții și taxa funciară pe proprietățile fără construcții.

24 Rezultatul este echivoc din dispozițiile articolului 1 alineatul (3) din Directiva 77/799 că enumerarea taxelor și a impozitelor citate în acest articol nu este exhaustivă.

25 În aceste condiții, trebuie respins de la bun început argumentul potrivit căruia, întrucât taxa în litigiu nu figurează printre taxele și impozitele menționate la articolul 1 alineatul (3) din Directiva 77/799, aceasta din urmă nu poate fi aplicată în acțiunea principală.

26 Caracterul neexhaustiv al enumerării taxelor și impozitelor menționate la articolul 1 alineatul (3) din Directiva 77/799 este susținut de alineatul (4) al acestui articol, care prevede că autoritățile competente ale statelor membre fac schimb în egală măsură de orice fel de informații care le pot permite să efectueze o evaluare corectă a impozitelor identice sau similare impuse ulterior, fie în completarea, fie în locul impozitelor enumerate la alineatul (3).

27 Deși recunoaște că enumerarea taxelor și impozitelor menționate la articolul 1 alineatul (3) din Directiva 77/799 nu este exhaustivă, guvernul francez susține totuși că taxa în litigiu are caracteristici ce nu permit asimilarea acesteia unei taxe pe capital în sensul articolului 1 alineatele (1)-(3) din Directiva 77/799 și că, prin urmare, aceasta din urmă nu poate fi aplicată în acțiunea principală.

28 În această privință, guvernul francez arată, pe de o parte, că taxa în litigiu nu se aplică persoanelor fizice, ci persoanelor juridice, și, pe de altă parte, că obiectivul vizat de această taxă este cel de a combate evaziunea fiscală.

29 În ceea ce privește primul argument invocat, trebuie constatat de la bun început că reiese din articolul 1 alineatul (3) din Directiva 77/799 că fac parte din taxele și impozitele pentru care autoritățile competente ale statelor membre fac schimb de orice fel de informații care le pot permite să efectueze o evaluare corectă a acestor impozite cele care se aplică și persoanelor juridice, precum taxa profesională, la care se referă în mod expres articolul 1 alineatul (3) din Directiva 77/799.

30 Rezultatul de aici că trebuie respinsă argumentarea întemeiată pe faptul că taxele și impozitele menționate de Directiva 77/799 nu privesc persoanele juridice.

31 În ceea ce privește al doilea argument prezentat de guvernul francez, trebuie arătat că, presupunând că obiectivul urmărit de taxa în litigiu este combaterea evaziunii fiscale, acest considerent nu poate, în orice ipoteză, să aibă drept consecință, în sine, repunerea în discuție a aplicabilității Directivei 77/799 în acțiunea principală.

32 Pe de altă parte, trebuie amintit că motivul pentru care Directiva 77/799 a prevăzut mecanisme destinate să consolideze colaborarea dintre administrațiile fiscale în interiorul Comunității îl constituie chiar combaterea practicilor de fraudă și de evaziune fiscală, precum și permiterea, în egală măsură, a stabilirii corecte a impozitelor pe venit și a taxelor pe capital (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 13 aprilie 2000, W. N., C-420/98, Rec., p. I-2847, punctul 22, și Hotărârea din 26 ianuarie 2006, Comisia/Consiliul, C-533/03, Rec., p. I-1025,

punctele 70 și 71).

33 Totuși, se pare că, prin acest argument, guvernul francez încearcă să demonstreze că taxa în litigiu nu poate fi considerată o taxă pe capital în sensul Directivei 77/799. Această afirmație ar fi susținută de faptul că taxa în litigiu se aplică persoanelor juridice.

34 Totuși, această argumentare trebuie respinsă.

35 Într-adevăr, în afară de faptul că, astfel cum a fost subliniat la punctul 29 din prezenta hotărâre, Directiva 77/799 nu exclude deloc din sfera sa de aplicare taxele și impozitele care se aplică persoanelor juridice, trebuie amintit că taxa în litigiu este datorată de persoanele juridice care sunt proprietare de imobile situate în Franța și că aceasta este calculată în funcție de valoarea acestor bunuri.

36 Trebuie constatat că această taxă se aplică unei părți din patrimoniul persoanei juridice vizate. Prin urmare, aceasta face parte din taxele și impozitele care, independent de denumirile lor, sunt percepute din elemente de venit sau de capital în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 77/799.

37 Rezultatul din ansamblul considerațiilor de mai sus că la a doua întrebare trebuie să se răspundă că taxa în litigiu constituie o taxă similară impozitelor menționate la articolul 1 alineatul (3) din Directiva 77/799, care este percepută din elemente de capital în sensul articolului 1 alineatul (2) din această directivă.

Cu privire la a treia întrebare

38 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintite, pe de o parte, obligațiile impuse statelor membre care rezultă din dispozițiile pertinente ale Directivei 77/799 și, pe de altă parte, cele care incumbă celor două state membre vizate în prezenta cauză în temeiul Convenției din 1 aprilie 1958.

39 În ceea ce privește obligațiile impuse de Directiva 77/799, trebuie precizat mai întâi că, în temeiul dispozițiilor coroborate ale articolului 1 alineatele (1), (3) și (4) din această directivă, autoritățile competente ale statelor membre fac schimb de orice fel de informații care le pot permite să efectueze o evaluare corectă a impozitelor pe venit și a taxelor pe capital, precum și a taxelor și a impozitelor similare, precum taxa în litigiu.

40 Apoi, conform articolului 2 din Directiva 77/799, acest schimb de informații are loc la cererea autorității competente din statul membru vizat. Astfel cum reiese din articolul 3 din această directivă, autoritățile competente ale statelor membre fac și schimb de informații fără cerere prealabilă, în mod automat, pentru anumite categorii de cazuri menționate de directiva respectivă sau chiar în mod spontan, conform articolului 4 din aceasta.

41 În această privință, articolul 8 alineatul (1) din Directiva 77/799 prevede că aceasta din urmă nu impune obligația de a se întreprinde cercetări sau de a se furniza informații dacă statul membru care trebuie să furnizeze informațiile este împiedicat de actele cu putere de legă naționale sau de practicile administrative să efectueze aceste cercetări, să colecteze sau să utilizeze informațiile în folos propriu.

42 În sfârșit, conform articolului 11 din Directiva 77/799, dispozițiile acesteia nu împiedică îndeplinirea altor obligații mai generale privind schimbul de informații, care ar putea decurge din alte acte juridice.

43 În ceea ce privește obligațiile care rezultă din Convenția din 1 aprilie 1958, articolul 22

alineatul (1) din aceasta din urmă prevede că autoritățile competente ale celor două state – în cazul de față, Republica Franceză și Marele Ducat al Luxemburgului – pot, fie din oficiu, fie la cerere, să facă schimb, în condiții de reciprocitate, de informații a căror obținere este permis de legislațiile fiscale ale ambelor state, în cadrul practicii administrative normale, care sunt necesare pentru o aplicare conformă a prezentei convenții. Totuși, acest schimb de informații nu privește societățile holding de drept luxemburghez.

44 Reiese în mod clar din dispozițiile convenției că aceasta prevede obligații de aceeași natură precum cele care rezultă din Directiva 77/799.

45 Acestea sunt condițiile în care instanța de trimitere ridică problema dacă obligațiile puse în sarcina statelor membre de Directiva 77/799 în materie de asistență fiscală reciprocă se opun aplicării de către statele membre a obligațiilor care rezultă din Convenția din 1 aprilie 1958.

46 În această privință, se susține, în primul rând, că obligațiile care rezultă din această convenție nu au efect asupra aplicabilității Directivei 77/799. Potrivit guvernului elen, aceste obligații sunt, în orice ipoteză, acoperite de articolul 11 din directivă, care prevede că dispozițiile acesteia nu împiedică îndeplinirea altor obligații mai generale privind schimbul de informații, care ar putea decurge din alte acte juridice.

47 Acest argument trebuie respins de la bun început. Într-adevăr, nu există niciun dubiu că, în ceea ce privește societățile holding de drept luxemburghez, obligațiile care rezultă din Convenția din 1 aprilie 1958 nu au o aplicare mai generală în ceea ce privește schimbul de informații. În schimb, acestea urmăresc să restrângă sau chiar să excludă acel schimb atunci când acesta din urmă privește informații referitoare la respectivele societăți holding.

48 Rezultă că articolul 11 din Directiva 77/799 nu poate fi invocat în mod valabil în cadrul acțiunii principale.

49 În al doilea rând, guvernul francez susține că reiese din dispozițiile articolului 8 alineatul (1) din Directiva 77/799 că aceasta nu se opune aplicării în speță a Convenției din 1 aprilie 1958, care exclude societățile holding de drept luxemburghez din sistemul de schimb de informații între administrațiile naționale vizate.

50 În această privință, din articolul 8 alineatul (1) din Directiva 77/799 rezultă că aceasta nu impune statelor membre obligația de a întreprinde cercetări sau de a furniza informații dacă statul membru care trebuie să furnizeze informațiile este împiedicat de actele cu putere de lege naționale sau de practicile administrative să efectueze aceste cercetări, să colecteze sau să utilizeze informațiile în folos propriu.

51 Potrivit guvernului francez, legislația luxemburgheză pertinentă s-ar limita să impună ca societățile holding de drept luxemburghez să furnizeze informații privind statutul lor legal și ar prevedea că nu li se poate solicita nicio informație în scopul impozitării.

52 În consecință, dacă aceasta este situația în cadrul legislației luxemburgheze pertinente, fapt a cărui verificare intră în competența instanței de trimitere, situația societăților holding de drept luxemburghez în ceea ce privește asistența reciprocă a statelor membre în domeniul impozitelor directe și indirecte ar intra sub incidența articolului 8 alineatul (1) din Directiva 77/799.

53 Același lucru este valabil și pentru Convenția din 1 aprilie 1958, din care rezultă că părțile semnatare au exclus aceste societăți holding din sistemul de informații prevăzut de convenție.

54 Într-adevăr, Convenția din 1 aprilie 1958 nu ar face altceva decât să reflecte stadiul

legislației luxemburgheze în materie, astfel încât această convenție ar intra în egal măsură, în ceea ce privește sfera de aplicare restrânsă a acesteia, sub incidența articolului 8 alineatul (1) din Directiva 77/799.

55 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că Directiva 77/799 și în special articolul 8 alineatul (1) din aceasta nu se opun ca două state membre să fie legate printr-o convenție internațională pentru evitarea dublei impunerii și stabilirea unor reguli de asistență administrativă reciprocă în materie de impozite pe venit și pe capital, care exclude din sfera de aplicare a acesteia, pentru un stat membru, o categorie de contribuabili supuși la plata unui impozit care intră sub incidența acelei directive, în măsura în care statul membru care trebuie să furnizeze informațiile este împiedicat de actele cu putere de lege naționale sau de practicile administrative să efectueze aceste cercetări, să colecteze sau să utilizeze informațiile în folos propriu, fapt a cărui verificare intră în competența instanței de trimitere.

Cu privire la prima întrebare

56 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile din tratat referitoare la libertatea de stabilire și la libera circulație a capitalurilor se opun unei legislații naționale, precum cea în cauză în acțiunea principală, care scutește societățile stabilite în Franța de la plata taxei în litigiu, în timp ce, pentru societățile stabilite într-un alt stat membru, supune acea scutire existenței unei convenții de asistență administrativă încheiate între Republica Franceză și acest stat în vederea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale sau circumstanței că, prin aplicarea unui tratat care conține o clauză de nediscriminare în funcție de naționalitate, aceste persoane juridice nu trebuie supuse unei impozitări mai împovăritoare decât cea aplicată societăților stabilite în Franța.

57 În măsura în care instanța de trimitere solicită Curții să interpreteze atât articolul 52 din tratat referitor la libertatea de stabilire, cât și articolul 73 b din tratat referitor la libera circulație a capitalurilor, trebuie stabilit dacă o reglementare națională precum cea în cauză în acțiunea principală poate intra sub incidența acestor libertăți.

58 În ceea ce privește articolul 73 b din tratat, trebuie amintit faptul că dreptul de a dobândi, de a exploata și de a înstrăina bunuri imobiliare pe teritoriul unui alt stat membru, care reprezintă elementul complementar necesar libertății de stabilire, după cum rezultă din articolul 54 alineatul (3) litera (e) din Tratatul CE [devenit, după modificare, articolul 44 alineatul (2) litera (e) CE], generează, atunci când este exercitat, circulația capitalurilor (Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Festersen, C-370/05, Rep., p. I-1129, punctul 22 și jurisprudența citată).

59 Potrivit unei jurisprudențe constante, circulația capitalurilor cuprinde operațiunile prin care nerezidenții efectuează investiții imobiliare pe teritoriul unui stat membru, astfel cum rezultă din nomenclatorul circulației capitalurilor ce figurează în anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10). Acest nomenclator pstrează aceeași valoare indicativă, care îi este proprie, în scopul definirii noțiunii de circulație a capitalurilor (a se vedea Hotărârea Festersen, citată anterior, punctul 23 și jurisprudența citată).

60 Nu se contestă faptul că reclamanta din acțiunea principală, în calitate de societate holding de drept luxemburghez, a cumpărat bunuri imobiliare în Franța. Nu există dubii că o astfel de investiție transfrontalieră constituie o circulație a capitalului în sensul aceluși nomenclator (a se vedea Hotărârea din 5 iulie 2005, D., C-376/03, Rec., p. I-5821, punctul 24).

61 Rezultă că o reglementare națională precum cea în cauză în acțiunea principală intră sub incidența liberei circulații a capitalurilor.

62 În ceea ce privește articolul 52 din tratat, rezultă din jurisprudența Curții că libertatea de stabilire, pe care acest articol o recunoaște pentru resortisanții comunitari și care le permite accesul la activități independente și la exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor, în aceleași condiții cu cele definite pentru resortisanții proprii de legislația statului membru de stabilire, implică, pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care își au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității, dreptul de a-și desfășura activitatea în statul membru respectiv, prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec., p. I-2107, punctul 29, și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 17 și jurisprudența citată).

63 În plus, noțiunea de stabilire în sensul dat de tratat este o noțiune foarte largă, care implică posibilitatea unui resortisant comunitar de a participa, în mod stabil și continuu, la viața economică a unui stat membru diferit de statul de origine al acestuia și de a obține profit din această participare, favorizând astfel întreprinderea economică și socială în interiorul Comunității în domeniul activităților independente (a se vedea în special Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior, punctul 18 și jurisprudența citată).

64 Totuși, pentru ca dispozițiile referitoare la dreptul de stabilire să poată fi aplicate, este necesar, în principiu, să se asigure o prezență permanentă în statul membru de primire și, în cazul achiziționării și al posesiei unor bunuri imobile, să existe o administrare activă a acestor bunuri (Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior, punctul 19).

65 În prezenta cauză, deși reclamanta din acțiunea principală posedă bunuri imobiliare în Franța, nici din descrierea faptelor furnizată de instanța de trimitere, nici din observațiile prezentate în fața Curții nu rezultă că aceasta posedă aceste bunuri în cadrul exercitării activităților sale sau că aceasta își administrează ea însăși propriul patrimoniu imobiliar.

66 În consecință, trebuie conchis că dispozițiile care guvernează libertatea de stabilire nu își găsesc, în principiu, aplicarea în circumstanțe precum cele prezentate în decizia de trimitere.

67 Rezultă din considerentele de mai sus că trebuie să se examineze dacă o reglementare națională precum cea din acțiunea principală constituie o restricție la circulația capitalurilor.

68 În această privință, trebuie amintit cu titlu introductiv că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea în special Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 19, Hotărârea din 6 martie 2007, Meilicke și alții, C-292/04, Rep., p. I-1835, punctul 19, și Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 21).

69 De asemenea, rezultă din jurisprudența Curții că măsurile interzise de articolul 73 b alineatul (1) din tratat, ca restricții la libera circulație a capitalurilor, includ pe cele de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (Hotărârea Festersen, citată anterior, punctul 24 și jurisprudența citată).

70 În ceea ce privește persoanele juridice cu sediul de conducere efectiv în Franța, acestea

sunt, în temeiul articolului 990 E punctul 3 din CGI, scutite de la plata taxei în litigiu atunci când comunică în fiecare an sau îşi iau în respect angajamentul de a comunica administraţiei fiscale, la cererea acesteia, situarea şi componenţa imobilelor aflate în posesie la 1 ianuarie, identitatea şi adresa acţionarilor acestora, ale asociaţilor sau ale altor membri, numărul de acţiuni, părţi sau alte drepturi deţinute de fiecare dintre acestea şi justificarea reţedinţei lor fiscale.

71 În ceea ce priveşte persoanele juridice cu sediul într-un alt stat decât Franţa, articolul 990 E punctul 2 din CGI prevede că acestea sunt scutite de la plata taxei în litigiu – precum persoanele juridice cu sediul de conducere efectiv în Franţa – atunci când declară în fiecare an situarea, componenţa şi valoarea imobilelor aflate în posesie la 1 ianuarie, identitatea şi adresa asociaţilor acestora la aceeaşi dată, precum şi numărul acţiunilor sau al părţilor deţinute de fiecare dintre acestea.

72 Totuşi, potrivit chiar acestei prevederi din CGI, este necesar, în plus, să se fi încheiat o convenţie de asistenţă administrativă în scopul de a combate fraude şi evaziunea fiscală sau, potrivit articolului 990 E punctul 3 din CGI, un tratat în temeiul căruia persoanele juridice vizate nu trebuie supuse unei impozitări mai împovărătoare decât cea a persoanelor juridice cu sediul de conducere efectiv în Franţa.

73 În ceea ce priveşte scutirea menţionată la articolul 990 E punctul 2 din CGI, a fost încheiată convenţia la care se referă acest articol, însă societăţile holding de drept luxemburghez, precum reclamanta din acţiunea principală, sunt excluse din sfera sa de aplicare şi, prin urmare, nu se pot prevala de scutirea de la plata taxei în litigiu.

74 În ceea ce priveşte persoanele juridice care nu au sediul de conducere în Franţa şi care se pot prevala de scutirea prevăzută la articolul 990 E punctul 3 din CGI, trebuie indicat că, până în prezent, Republica Franceză şi Marele Ducat al Luxemburgului nu au încheiat nicio convenţie specială destinată să soluţioneze problema dublei impunerii. Acestea sunt condiţiile în care, astfel cum s-a indicat în mod clar în decizia de trimitere, în temeiul dispoziţiilor articolului 990 E punctul 3 din CGI, administraţia fiscală a respins cererea de scutire de la plata taxei în litigiu introdusă de reclamantă.

75 Rezultă din consideraţiile de mai sus că, pentru a putea beneficia de scutirea de la plata taxei în litigiu în temeiul articolului 990 D şi al articolului 990 E punctele 2 şi 3 din CGI, persoanele juridice care nu au sediul de conducere în Franţa sunt, spre deosebire de alte persoane obligate la plata impozitului, supuse unei obligaţii suplimentare, şi anume cea legată de existenţa unei convenţii încheiate între Republica Franceză şi statul vizat.

76 În această privinţă, trebuie arătat că, în lipsa unei astfel de convenţii, o persoană juridică care nu are sediul de conducere în Franţa se vede lipsită de posibilitatea de a solicita în mod util scutirea de la plata taxei în litigiu în temeiul articolului 990 D şi al articolului 990 E punctele 2 şi 3 din CGI. Or, ţinând seama de faptul că este numai de competenţa statelor vizate să decidă să îşi asume obligaţii prin încheierea unei convenţii, condiţia legată de existenţa unei convenţii de asistenţă administrativă sau a unui tratat se dovedeşte a fi susceptibilă de a determina *de facto*, pentru această categorie de persoane juridice, un regim permanent în care nu există scutiri de la plata taxei în litigiu.

77 Rezultă că respectivele cerinţe prevăzute de reglementarea naţională din acţiunea principală pentru a beneficia de scutirea de la plata taxei în litigiu fac investiţia imobiliară în Franţa mai puţin atrăgătoare pentru societăţile nerezidente, precum societăţile holding de drept luxemburghez.

78 Prin urmare, această reglementare constituie, pentru persoanele juridice respective, o

restric?ionare a principiului liberei circula?ii a capitalului care este, în principiu, interzis? de articolul 73 b din tratat.

79 În aceste condi?ii, trebuie examinat, în al treilea ?i ultimul rând, dac? restric?ia care rezult? din taxa în litigiu este justificat? de un motiv imperativ de interes general.

80 În aceast? privin??, guvernul francez sus?ine c? taxa în litigiu face parte din dispozitivul de combatere a fraudei fiscale, a c?rui finalitate este de a incita persoanele juridice care de?in direct sau indirect un imobil în Fran?a s? dezv?luie identitatea persoanelor fizice sau juridice care sunt asocia?i în cadrul acestora.

81 Desigur, rezult? din jurispruden?a Cur?ii c? lupta împotriva fraudei fiscale constituie un motiv imperativ de interes general care poate justifica o restric?ionare a unei libert??i de circula?ie (a se vedea Hot?rârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citat? anterior, punctul 32, precum ?i Hot?rârea din 30 ianuarie 2007, Comisia/Danemarca, C?150/04, Rep., p. I?1163, punctul 51 ?i jurispruden?a citat?).

82 Totu?i, restric?ia în cauz? trebuie s? fie adecvat? obiectivului urm?rit ?i s? nu dep??easc? ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv (a se vedea în acest sens Hot?rârile citate anterior Manninen, punctul 29, Centro di Musicologia Walter Stauffer, punctul 32, Hot?rârea citat? anterior Comisia/Danemarca, punctul 46, precum ?i Hot?rârea din 5 iulie 2007, Comisia/Belgia, C?522/04, Rep., p. I?5701, punctul 47).

83 Prin urmare, trebuie examinat dac? taxa în litigiu este adecvat? pentru a combate fraudele fiscale ?i dac? aceasta nu dep??e?te ceea ce este necesar pentru a realiza acest obiectiv.

84 Potrivit guvernului francez, taxa în litigiu urm?re?te s? descurajeze contribuabilii supu?i la plata taxei franceze pe capital s? evite o astfel de impozitare prin crearea de societ??i, care devin proprietare de imobile situate în Fran?a, în state care nu au încheiat cu Republica Francez? o conven?ie de asisten?? administrativ? sau un tratat care s? con?in? o clauz? de nediscriminare în func?ie de na?ionalitate în temeiul c?reia aceste societ??i nu trebuie s? fie supuse unei impozit?ri mai împov?r?toare decât cea aplicat? societ??ilor stabilite în Fran?a.

85 Taxa în litigiu ar urm?ri în special s? combat? practicile care constau în crearea de c?tre persoane fizice cu domiciliul fiscal în Fran?a ?i ale c?ror imobile ar fi în mod normal supuse la plata taxei pe capital a unor societ??i cu domiciliul fiscal într?un alt stat, de la care Republica Francez? nu poate ob?ine informa?iile corespunz?toare cu privire la persoanele fizice care particip? la capitalul acestor societ??i.

86 Prin urmare, reiese c?, de fapt, criteriul esen?ial de acordare a scutirii este constituit de garantarea situa?iei prin care administra?ia fiscal? francez? poate solicita direct unor autorit??i fiscale str?ine toate informa?iile necesare pentru a corobora declara?iile f?cute de societ??i care de?in drepturi de proprietate sau alte drepturi reale asupra unor imobile situate în Fran?a conform articolului 990 E din CGI, precum ?i declara?iile f?cute de persoane fizice cu domiciliul fiscal în Fran?a privind imobilele acestora supuse la plata taxei pe capital.

87 Prin impozitarea tuturor societ??ilor care nu îndeplinesc aceast? condi?ie, legisla?ia francez? în cauz? are ca efect impozitarea imobilelor de?inute de societ??i utilizate drept „ecran” pentru persoane fizice care, în lipsa unor asemenea societ??i, ar fi supuse la plata taxei pe capital.

88 Prin urmare, taxa în litigiu permite combaterea practicilor care au drept unic scop evitarea pl??ii taxei pe capital în Fran?a de c?tre persoanele fizice sau cel pu?in s? fac? aceste practici

mai pu?in atractive. A?adar, aceasta este potrivit? cu obiectivul care const? în combaterea fraudei fiscale.

89 Totu?i, r?mâne s? se stabileasc? dac? taxa în litigiu nu dep??e?te ceea ce este necesar pentru a realiza acest obiectiv.

90 În aceast? privin??, guvernul francez afirm? c? o abordare restrictiv? a scutirii de la plata taxei în litigiu este necesar? din cauza dificult??ii întâmpinate de autorit??ile fiscale franceze de a dovedi fraudă fiscal? în lipsa unor informa?ii fiabile care s? permit? sus?inerea informa?iilor furnizate de contribuabili în declara?iile acestora.

91 Trebuie amintit în aceast? privin?? c?, potrivit unei jurispruden?e constante, o justificare întemeiat? pe combaterea fraudei fiscale nu poate fi admis? decât dac? urm?re?te montaje pur artificiale al c?ror scop este ocolirea legii fiscale, ceea ce exclude orice prezum?ie general? de fraud?. Prin urmare, o prezum?ie general? de evaziune sau de fraud? fiscal? nu poate fi suficient? pentru a justifica o m?sur? fiscal? care aduce atingere obiectivelor tratatului (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia, C?478/98, Rec., p. I?7587, punctul 45, Hot?rârea din 4 martie 2004, Comisia/Fran?a, C?334/02, Rec., p. I?2229, punctul 27, precum ?i Hot?rârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Rec., p. I?7995, punctul 50 ?i jurispruden?a citat?).

92 De asemenea, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, Directiva 77/799 poate fi invocat? de un stat membru pentru a ob?ine de la autorit??ile competente ale unui alt stat membru toate informa?iile necesare pentru a?i permite s? stabileasc? în mod corect cuantumul taxelor care intr? sub inciden?a acestei directive (a se vedea Hot?rârea Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, citat? anterior, punctul 71, ?i Hot?rârea Comisia/Danemarca, citat? anterior, punctul 52). În plus, rezultat? din r?spunsul dat la a doua întrebare preliminar? c? taxa în litigiu intr? sub inciden?a Directivei 77/799.

93 Desigur, din r?spunsul dat la a treia întrebare preliminar? rezultat? c?, în contextul ac?iunii principale, sfera de aplicare restrâns? a Conven?iei din 1 aprilie 1958 se încadreaz? în limita schimbului de informa?ii prev?zut? de articolul 8 alineatul (1) din Directiva 77/799, astfel încât autorit??ile fiscale franceze se pot g?si în imposibilitatea de a combate eficient fraudă fiscal? în cazul societ??ilor holding de drept luxemburghez.

94 Totu?i, reiese tot din jurispruden?? c?, de?i articolul 8 alineatul (1) din Directiva 77/799 nu oblig? autorit??ile fiscale ale statelor membre s? colaboreze atunci când autorit??ile competente care trebuie s? furnizeze informa?iile sunt împiedicate de actele cu putere de lege na?ionale sau de practicile administrative ale acestora din urm? s? efectueze aceste cercet?ri, s? colecteze sau s? utilizeze informa?iile în folosul propriu al acestor state, imposibilitatea de a solicita aceast? colaborare nu poate justifica refuzarea unui avantaj fiscal.

95 Într?adev?r, nimic nu ar împiedica autorit??ile fiscale vizate s? impun? contribuabilului s? prezinte probele pe care acestea le consider? necesare pentru stabilirea corect? a impozitelor ?i a taxelor men?ionate ?i, eventual, s? refuze scutirea solicitat? dac? aceste probe nu sunt furnizate (a se vedea Hot?rârea Comisia/Danemarca, citat? anterior, punctul 54 ?i jurispruden?a citat?).

96 Astfel, nu se poate exclude *a priori* ca persoana supusă la plata impozitului să fie în măsură să prezinte elementele justificative pertinente care să permită autorităților fiscale ale statului membru în care se plătește impozitul să verifice, în mod clar și precis, că aceasta nu încearcă să evite sau să eludeze plata taxelor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 iulie 1999, Baxter și alții, C-254/97, Rec., p. I-4809, punctele 19 și 20, și Hotărârea din 10 martie 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Rec., p. I-2057, punctul 25).

97 În plus, trebuie arătat că, în circumstanțele acțiunii principale, eventuala imposibilitate de a solicita direct cooperarea autorităților fiscale ale Marelui Ducat al Luxemburgului poate face verificarea mai dificilă.

98 Totuși, această dificultate nu poate justifica un refuz categoric de a acorda un avantaj fiscal în temeiul investițiilor efectuate de investitori provenind din acest stat membru. Într-adevăr, atunci când societățile holding de drept luxemburghez solicită scutirea de la plata taxei în litigiu, autoritățile fiscale franceze pot solicita acestor societăți să furnizeze elementele de probă pe care le consideră necesare pentru a asigura pe deplin transparența drepturilor de proprietate și a structurii grupului de acționari ale acestora din urmă, independent de existența unei convenții de asistență administrativă sau de un tratat care să prevadă o clauză de nediscriminare în materie fiscală.

99 În speță, legislația franceză din acțiunea principală nu permite societăților care sunt excluse din sfera de aplicare a unei convenții de asistență administrativă și care nu intră sub incidența unui tratat care să prevadă o clauză de nediscriminare în materie fiscală, însă care investesc în imobile situate în Franța, să furnizeze elementele justificative care să permită stabilirea identității acționarilor acestora și orice altă informație pe care autoritățile fiscale franceze o consideră necesară. În consecință, în orice împrejurare, legislația respectivă împiedică aceste societăți să dovedească faptul că nu urmăresc un obiectiv fraudulos.

100 Rezultă de aici că guvernul francez ar fi putut adopta măsuri mai puțin restrictive pentru a atinge obiectivul care constă în combaterea fraudei fiscale.

101 Prin urmare, taxa în litigiu nu poate fi justificată de combaterea acestei fraude.

102 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare formulată că articolul 73 b din tratat trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale, precum cea în cauză în acțiunea principală, care scutește societățile stabilite în Franța de la plata taxei în litigiu, în timp ce, pentru societățile stabilite într-un alt stat membru, supune această scutire condiției existenței unei convenții de asistență administrativă încheiate între Republica Franceză și acest stat în vederea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale sau circumstanței că, prin aplicarea unui tratat care conține o clauză de nediscriminare în funcție de naționalitate, aceste persoane juridice nu trebuie supuse unei impozitări mai împovărătoare decât cea aplicată societăților stabilite în Franța și nu permite societăților stabilite într-un alt stat membru să furnizeze elemente de probă care să permită stabilirea identității acționarilor, persoane fizice, ai acestora.

Cu privire la a patra întrebare

103 Având în vedere răspunsurile date de Curte primelor trei întrebări, nu este necesar să se răspundă la a patra întrebare adresată de instanța de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

104 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident

survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

1) Taxa pe valoarea de piață a imobilelor situate în Franța aflate în posesia persoanelor juridice constituie o taxă similară impozitelor menționate la articolul 1 alineatul (3) din Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și indirecte, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992, care este percepută din elemente de capital în sensul articolului 1 alineatul (2) din această directivă.

2) Directiva 77/799, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/12, și în special articolul 8 alineatul (1) din aceasta nu se opune ca două state membre să fie legate printr-o convenție internațională pentru evitarea dublei impuneri și stabilirea unor reguli de asistență administrativă reciprocă în materie de impozite pe venit și pe capital, care exclude din sfera de aplicare a acesteia, pentru un stat membru, o categorie de contribuabili supuși la plata unui impozit care intră sub incidența acelei directive, în măsura în care statul membru care trebuie să furnizeze informațiile este împiedicat de actele cu putere de lege naționale sau de practicile administrative să efectueze aceste cercetări, să colecteze sau să utilizeze informațiile în folos propriu, fapt a cărui verificare intră în competența instanței de trimitere.

3) Articolul 73 b din Tratatul CE (devenit articolul 56 CE) trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale, precum cea în cauză în acțiunea principală, care scutește societățile stabilite în Franța de la plata taxei pe valoarea de piață a imobilelor situate în Franța aflate în posesia persoanelor juridice, în timp ce, pentru societățile stabilite într-un alt stat membru, supune această scutire condiției existenței unei convenții de asistență administrativă încheiate între Franța și acest stat în vederea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale sau circumstanței că, prin aplicarea unui tratat care conține o clauză de nediscriminare în funcție de naționalitate, aceste persoane juridice nu trebuie supuse unei impozitări mai împovătoare decât cea aplicată societăților stabilite în Franța și nu permite societăților stabilite într-un alt stat membru să furnizeze elemente de probă care să permită stabilirea identității acționarilor, persoane fizice, ai acestora.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.