

Affaire C-72/09

Établissements Rimbaud SA

contre

Directeur général des impôts

et

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence

(demande de décision préjudicielle, introduite par la Cour de cassation (France))

«Fiscalité directe — Libre circulation des capitaux — Personnes morales établies dans un État tiers membre de l'Espace économique européen — Possession d'immeubles situés dans un État membre — Taxe sur la valeur vénale de ces immeubles — Refus d'exonération — Lutte contre la fraude fiscale — Appréciation au regard de l'accord EEE»

Sommaire de l'arrêt

1. *Accords internationaux — Accord créant l'Espace économique européen — Libre circulation des capitaux — Portée juridique identique à celle des dispositions communautaires*

(Art. 63 TFUE; accord EEE, art. 40 et annexe XII)

2. *Accords internationaux — Accord créant l'Espace économique européen — Libre circulation des capitaux — Restrictions — Législation fiscale — Taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés par des personnes morales*

(Accord EEE, art. 40)

1. L'un des principaux objectifs de l'accord créant l'Espace économique européen (EEE) est de réaliser de la manière la plus complète possible la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux dans l'ensemble de l'EEE, de sorte que le marché intérieur réalisé sur le territoire de l'Union soit étendu aux États de l'Association européenne de libre-échange (AELE). Dans cette perspective, plusieurs stipulations dudit accord visent à garantir une interprétation aussi uniforme que possible de celui-ci sur l'ensemble de l'EEE. Il appartient à la Cour, dans ce cadre, de veiller à ce que les règles de l'accord EEE identiques en substance à celles du traité FUE soient interprétées de manière uniforme à l'intérieur des États membres.

Il ressort des dispositions de l'article 40 de l'accord EEE que les règles interdisant les restrictions aux mouvements de capitaux et la discrimination qu'elles énoncent sont, s'agissant des relations entre les États parties à l'accord EEE, qu'ils soient membres de l'Union ou de l'AELE, identiques à celles que le droit de l'Union impose dans les relations entre les États membres.

Il s'ensuit que, si des restrictions à la libre circulation des capitaux entre ressortissants d'États parties à l'accord EEE doivent être appréciées au regard de l'article 40 et de l'annexe XII de cet accord, ces stipulations revêtent la même portée juridique que celle des dispositions de l'article 63 TFUE.

(cf. points 20-22)

2. L'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui exonère d'une taxe sur la valeur vénale des immeubles situés sur le territoire d'un État membre de l'Union européenne les sociétés qui ont leur siège social sur le territoire de cet État et qui subordonne cette exonération, pour une société dont le siège social se trouve sur le territoire d'un État tiers membre de l'EEE, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre ledit État membre et cet État tiers en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies sur le territoire d'un État membre.

En effet, si une telle réglementation constitue pour les personnes morales une restriction au principe de libre circulation des capitaux, laquelle est, en principe, interdite par l'article 40 de l'accord EEE de la même façon qu'elle est prohibée par l'article 63 TFUE, la justification tirée de la lutte contre la fraude fiscale et la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux sont appréciées différemment dès lors que le cadre de coopération entre les autorités compétentes des États membres établi par la directive 77/799, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et indirects, n'existe pas entre celles-ci et les autorités compétentes d'un État tiers lorsque ce dernier n'a pris aucun engagement d'assistance mutuelle. Dans ces conditions, il est en principe légitime pour un État membre de refuser l'octroi d'un tel avantage si, notamment en raison de l'absence d'une obligation conventionnelle de cet État tiers de fournir des informations, il s'avère impossible d'obtenir ces renseignements de ce dernier.

(cf. points 29, 41, 44, 52 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

28 octobre 2010 (*)

«Fiscalité directe – Libre circulation des capitaux – Personnes morales établies dans un État tiers membre de l'Espace économique européen – Possession d'immeubles situés dans un État membre – Taxe sur la valeur vénale de ces immeubles – Refus d'exonération – Lutte contre la fraude fiscale – Appréciation au regard de l'accord EEE»

Dans l'affaire C-72/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par la Cour de cassation (France), par décision du 10 février 2009, parvenue à la Cour le 18 février 2009, dans la procédure

Établissements Rimbaud SA

contre

Directeur général des impôts,

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, MM. D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis (rapporteur) et T. von Danwitz, juges,

avocat général: M. N. Jääskinen,

greffier: M. N. Nanchev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 3 février 2010,

considérant les observations présentées:

- pour Établissements Rimbaud SA, par Me J. P. Chevallier, avocat,
- pour le gouvernement français, par MM. G. de Bergues et J. S. Pilczer, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement allemand, par MM. M. Lumma et C. Blaschke, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement estonien, par M. L. Uibo, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement grec, par M. S. Spyropoulos et Mmes Z. Chatzipavlou et M. Tassopoulou, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement espagnol, par M. M. Muñoz Pérez, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement italien, par Mme I. Bruni, en qualité d'agent, assistée de M. P. Gentili, avvocato dello Stato,
- pour le gouvernement néerlandais, par Mmes C. M. Wissels et M. de Mol, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement suédois, par Mme A. Falk et M. A. Engman, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par Mme I. Rao et M. I. Hutton, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal et J. P. Keppenne, en qualité d'agents,
- pour l'Autorité de surveillance AELE, par Mmes L. Armati et I. Hauger, ainsi que par MM. B. Alterskjær et X. Lewis, en qualité d'agents,
- pour la Principauté de Liechtenstein, par Mme S. Monauni-Tömördy, en qualité d'agent,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 29 avril 2010,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'«accord EEE»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Établissements Rimbaud SA (ci-après «Rimbaud») au directeur général des impôts et au directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence (ci-après l'«administration fiscale française»), au sujet de l'assujettissement de cette société à la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales (ci-après la «taxe litigieuse»).

Le cadre juridique

L'accord EEE

3 L'article 40 de l'accord EEE dispose:

«Dans le cadre du présent accord, les restrictions entre les parties contractantes aux mouvements des capitaux appartenant à des personnes résidant dans les États membres de la CE ou dans les États de l'[Association européenne de libre-échange (AELE)], ainsi que les discriminations de traitement fondées sur la nationalité ou la résidence des parties ou sur la localisation du placement, sont interdites. Les dispositions nécessaires à l'application du présent article figurent à l'annexe XII.»

4 L'annexe XII de l'accord EEE, intitulé «Libre circulation des capitaux», fait référence à la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité [article abrogé par le traité d'Amsterdam] (JO L 178, p. 5). En vertu de l'article 1er, paragraphe 1, de cette directive, les mouvements de capitaux sont classés selon la nomenclature établie à l'annexe I de ladite directive.

La réglementation nationale

5 Les articles 990 D et suivants du code général des impôts français (ci-après le «CGI») font partie de mesures adoptées par le législateur français en vue de lutter contre une certaine forme d'évasion fiscale.

6 L'article 990 D du CGI prévoit:

«Les personnes morales qui, directement ou par personne interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de droits réels portant sur ces biens sont redevables d'une taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale de ces immeubles ou droits.

Est réputée posséder des biens ou droits immobiliers en France par personne interposée, toute personne morale qui détient une participation, quelles qu'en soient la forme et la quotité, dans une personne morale qui est propriétaire de ces biens ou droits ou détentrice d'une participation dans une troisième personne morale, elle-même propriétaire des biens ou droits ou interposée dans la chaîne des participations. Cette disposition s'applique quel que soit le nombre des personnes morales interposées.»

7 L'article 990 E du CGI énonce:

«La taxe prévue à l'article 990 D n'est pas applicable:

1° Aux personnes morales dont les actifs immobiliers, au sens de l'article 990 D, situés en France, représentent moins de 50 % des actifs français. Pour l'application de cette disposition, ne sont pas

inclus dans les actifs immobiliers les actifs que les personnes morales visées à l'article 990 D ou les personnes interposées affectent à leur propre activité professionnelle autre qu'immobilière;

2° Aux personnes morales qui, ayant leur siège dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, déclarent chaque année, au plus tard le 15 mai, au lieu fixé par l'arrêté prévu à l'article 990 F, la situation, la consistance et la valeur des immeubles possédés au 1er janvier, l'identité et l'adresse de leurs associés à la même date ainsi que le nombre des actions ou parts détenues par chacun d'eux;

3° Aux personnes morales qui ont leur siège de direction effective en France et aux autres personnes morales qui, en vertu d'un traité, ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde, lorsqu'elles communiquent chaque année, ou prennent et respectent l'engagement de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, la situation et la consistance des immeubles possédés au 1er janvier, l'identité et l'adresse de leurs actionnaires, associés ou autres membres, le nombre des actions, parts ou autres droits détenus par chacun d'eux et la justification de leur résidence fiscale. L'engagement est pris à la date de l'acquisition par la personne morale du bien ou droit immobilier ou de la participation visés à l'article 990 D ou, pour les biens, droits ou participations déjà possédés au 1er janvier 1993, au plus tard le 15 mai 1993 [...]

Le litige au principal et la question préjudicielle

8 Rimbaud, dont le siège social est situé au Liechtenstein, possède un bien immobilier situé en France. À ce titre, elle est, en principe, soumise à la taxe litigieuse.

9 L'administration fiscale française a successivement mis en recouvrement à la charge de Rimbaud la taxe litigieuse au titre des années 1988 à 1997, puis 1998 à 2000.

10 Ses réclamations ayant été rejetées, Rimbaud a introduit des recours contre l'administration fiscale française. À la suite d'un arrêt rendu en sa défaveur le 20 septembre 2005, par la cour d'appel d'Aix-en-Provence, Rimbaud a formé un pourvoi devant la Cour de cassation.

11 Dans ces conditions, la Cour de cassation a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 40 de l'accord [EEE] s'oppose-t-il à une législation telle que celle résultant des articles 990 D et suivants du [CGI], dans leur rédaction alors applicable, qui exonère de la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles situés en France les sociétés qui ont leur siège en France et qui subordonne cette exonération, pour une société qui a son siège dans un pays de l'[EEE], non membre de l'Union européenne, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre la [République française] et cet État en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies en France?»

Sur la question préjudicielle

12 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 40 de l'accord EEE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale telle que celle en cause au principal qui exonère de la taxe litigieuse les sociétés qui ont leur siège social sur le territoire d'un État membre et qui subordonne cette exonération, pour une société dont le siège social se trouve sur le territoire d'un État tiers membre de l'Espace économique européen (ci-

après l'«EEE»), à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre ledit État membre et cet État tiers en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies dans cet État membre.

13 À titre liminaire, il convient de relever que l'article 40 de l'accord EEE est entré en vigueur au Liechtenstein le 1er mai 1995 par la décision n° 1/95 du Conseil de l'EEE, du 10 mars 1995, relative à l'entrée en vigueur de l'accord sur l'Espace économique européen pour la Principauté de Liechtenstein (JO L 86, p. 58). Par conséquent, l'interprétation de cet article reste sans incidence pour des faits générateurs de la taxe litigieuse antérieurs à cette date.

14 De même, il y a lieu d'indiquer que la réglementation nationale en cause dans l'affaire au principal a déjà fait l'objet d'un examen par la Cour au regard de la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et indirects (JO L 336, p. 15), telle que modifiée par la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992 (JO L 76, p. 1, ci-après la «directive 77/799»), ainsi que de l'article 63 TFUE, dans l'arrêt du 11 octobre 2007, ELISA (C-451/05, Rec. p. I-8251).

15 Dans l'affaire au principal, Rimbaud étant propriétaire d'un immeuble en France est, à ce titre, en principe, redevable de la taxe litigieuse conformément à l'article 990 D du CGI.

16 S'agissant de la catégorie des mouvements de capitaux en cause, il y a lieu de relever que l'article 40 de l'accord EEE prévoit que les dispositions nécessaires à l'application de cet article figurent à l'annexe XII de cet accord. Ladite annexe XII déclare applicable à l'EEE la directive 88/361 et l'annexe I de cette directive.

17 Selon une jurisprudence constante, les mouvements de capitaux comprennent les opérations par lesquelles des non-résidents effectuent des investissements immobiliers sur le territoire d'un État membre, ainsi qu'il ressort de la nomenclature des mouvements de capitaux figurant à l'annexe I de la directive 88/361, cette nomenclature conservant la valeur indicative qui était la sienne pour définir la notion de mouvements de capitaux (voir, en ce sens, arrêts du 16 mars 1999, Trummer et Mayer, C-222/97, Rec. p. I-1661, point 21; du 11 janvier 2001, Stefan, C-464/98, Rec. p. I-173, point 5; du 5 mars 2002, Reisch e.a., C-515/99, C-519/99 à C-524/99 et C-526/99 à C-540/99, Rec. p. I-2157, point 30, et du 14 septembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec. p. I-8203, point 22).

18 Il est constant que Rimbaud a procédé à un investissement immobilier en France. Un tel investissement transfrontalier constitue un mouvement de capitaux au sens de ladite nomenclature (voir, en ce sens, arrêt ELISA, précité, point 60).

19 Par conséquent, les stipulations de l'article 40 et de l'annexe XII de l'accord EEE sont applicables dans un litige tel que celui au principal qui porte sur une transaction entre ressortissants d'États parties à cet accord. Selon une jurisprudence constante, la Cour peut les interpréter dans la mesure où elle est saisie par une juridiction d'un État membre de la portée dans ce même État de cet accord qui fait partie intégrante de l'ordre juridique de l'Union (voir arrêts du 15 juin 1999, Andersson et Wåkerås-Andersson, C-321/97, Rec. p. I-3551, points 26 à 31; du 15 mai 2003, Salzmann, C-300/01, Rec. p. I-4899, point 65, ainsi que du 23 septembre 2003, Ospelt et Schlössle Weissenberg, C-452/01, Rec. p. I-9743, point 27).

20 L'un des principaux objectifs de l'accord EEE est de réaliser de la manière la plus complète possible la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux dans

l'ensemble de l'EEE, de sorte que le marché intérieur réalisé sur le territoire de l'Union soit étendu aux États de l'AELE. Dans cette perspective, plusieurs stipulations dudit accord visent à garantir une interprétation aussi uniforme que possible de celui-ci sur l'ensemble de l'EEE (voir avis 1/92, du 10 avril 1992, Rec. p. I-2821). Il appartient à la Cour, dans ce cadre, de veiller à ce que les règles de l'accord EEE identiques en substance à celles du traité FUE soient interprétées de manière uniforme à l'intérieur des États membres (arrêt Ospelt et Schlössle Weissenberg, précité, point 29).

21 Il ressort des dispositions de l'article 40 de l'accord EEE que les règles interdisant les restrictions aux mouvements de capitaux et la discrimination qu'elles énoncent sont, s'agissant des relations entre les États parties à l'accord EEE, qu'ils soient membres de l'Union ou de l'AELE, identiques à celles que le droit de l'Union impose dans les relations entre les États membres (voir arrêt Ospelt et Schlössle Weissenberg, précité, point 28).

22 Il s'ensuit que, si des restrictions à la libre circulation des capitaux entre ressortissants d'États parties à l'accord EEE doivent être appréciées au regard de l'article 40 et de l'annexe XII de cet accord, ces stipulations revêtent la même portée juridique que celle des dispositions de l'article 63 TFUE (voir arrêt du 11 juin 2009, Commission/Pays Bas, C-521/07, Rec. p. I-4873, point 33).

23 Il importe de rappeler que, en vertu d'une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois l'exercer dans le respect du droit de l'Union (voir, notamment, arrêts du 7 septembre 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, point 19; du 6 mars 2007, Meilicke e.a., C-292/04, Rec. p. I-1835, point 19; du 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rec. p. I-4051, point 21, et ELISA, précité, point 68). De même, cette compétence ne leur permet pas d'appliquer des mesures contraires aux libertés de circulation garanties par des dispositions similaires de l'accord EEE.

Sur l'existence d'une restriction aux mouvements de capitaux

24 S'agissant de la question de savoir si une réglementation nationale telle que celle en cause au principal constitue une restriction aux mouvements de capitaux, il a déjà été constaté, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt ELISA, précité, que la réglementation en cause constitue une restriction au principe de libre circulation des capitaux, laquelle est interdite par l'article 63 TFUE.

25 Il a été jugé que, pour pouvoir bénéficier de l'exonération de la taxe litigieuse, les personnes morales n'ayant pas leur siège de direction en France sont, à la différence des autres assujettis, soumises, en vertu de l'article 990 E, points 2 et 3, du CGI, à une condition supplémentaire, à savoir celle liée à l'existence d'une convention conclue entre la République française et l'État membre concerné. À défaut d'une telle convention, une personne morale qui n'a pas son siège de direction en France, se trouve privée de la possibilité de demander utilement l'exonération de la taxe litigieuse en vertu des articles 990 D et 990 E, points 2 et 3, du CGI. Or, compte tenu du fait qu'il appartient aux seuls États concernés de décider de s'engager par voie conventionnelle, il s'avère que la condition liée à l'existence d'une convention d'assistance administrative ou d'un traité est susceptible d'entraîner de facto, pour cette catégorie de personnes morales, un régime permanent de non-exonération de la taxe litigieuse, rendant l'investissement immobilier en France moins attrayant pour les sociétés non-résidentes (voir arrêt ELISA, précité, points 75 à 77).

26 Dans l'affaire au principal, l'exonération de la taxe litigieuse en faveur des sociétés établies dans l'État tiers concerné, prévue par les dispositions de l'article 990 E du CGI, est subordonnée à la conclusion d'une convention d'assistance administrative ou d'un traité conclu entre la République française et la Principauté de Liechtenstein.

27 Or, concernant l'exonération visée à l'article 990 E, point 2, du CGI, aucune convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales n'a été signée entre ces deux États. De même, s'agissant de l'exonération visée à l'article 990 E, point 3, du CGI, il convient d'indiquer que, à ce jour, la République française et la Principauté de Liechtenstein n'ont pas signé de traité en vertu duquel les personnes morales concernées ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle des personnes morales qui ont leur siège social en France.

28 Il s'ensuit que les exigences prévues par la réglementation nationale en cause au principal pour bénéficier de l'exonération de la taxe litigieuse excluent automatiquement les sociétés non-résidentes établies au Liechtenstein du bénéfice de l'exonération et rendent l'investissement immobilier en France moins attrayant pour ces sociétés.

29 Dès lors, dans une affaire telle que celle au principal, ladite réglementation constitue pour les personnes morales une restriction au principe de libre circulation des capitaux, laquelle est, en principe, interdite par l'article 40 de l'accord EEE de la même façon qu'elle est prohibée par l'article 63 TFUE.

30 Selon le gouvernement français, la taxe litigieuse vise à dissuader les contribuables, qui lui sont assujettis, d'échapper à une telle imposition en créant des sociétés, qui deviennent propriétaires d'immeubles situés en France, dans des États n'ayant pas conclu avec la République française une convention contenant une clause d'assistance administrative, en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Le critère essentiel d'exonération est constitué par l'assurance que l'administration fiscale française puisse demander directement à des autorités fiscales étrangères toutes les informations nécessaires afin de recouper les déclarations faites par des sociétés détenant des droits de propriété ou d'autres droits réels sur des immeubles situés en France conformément à l'article 990 E du CGI, ainsi que les déclarations souscrites par des personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France concernant leurs immeubles soumis à l'impôt.

31 Le gouvernement français explique que, à la différence des obligations d'assistance mutuelle imposées dans le contexte juridique de l'Union, les États membres de l'EEE non membres de l'Union européenne ne sont pas tenus de transposer la directive 77/799. Dès lors, en l'absence d'une convention contenant une clause d'assistance administrative ou d'un traité comprenant une clause de non-discrimination en matière fiscale, les autorités fiscales françaises ne peuvent pas demander directement aux autorités fiscales de la Principauté de Liechtenstein toutes les informations nécessaires.

32 Il convient donc d'examiner si la restriction en cause est justifiée par la raison d'intérêt général de la lutte contre la fraude fiscale et la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux.

Sur la justification tirée de la lutte contre la fraude fiscale et la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux

33 S'agissant de la justification tirée de la lutte contre la fraude fiscale et la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux, il y a lieu de rappeler qu'une restriction à la libre circulation des capitaux ne saurait être admise à ce titre qu'à la condition qu'elle soit propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause sans aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (arrêts du 13 décembre 2005, Marks & Spencer, C?446/03, Rec. p. I?10837, point 35; du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Rec. p. I-?7995, point 47; du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C?524/04, Rec. p. I?2107, point 64, et du 18 décembre 2007, A, C?101/05, Rec. p.

I?11531, point 55).

34 Ainsi, une justification tirée de la lutte contre la fraude fiscale n'est admissible que si elle vise des montages purement artificiels dont le but est de contourner la loi fiscale, ce qui exclut toute présomption générale de fraude. Partant, une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne saurait suffire à justifier une mesure fiscale qui porte atteinte aux objectifs du traité (voir, en ce sens, arrêts du 26 septembre 2000, *Commission/Belgique*, C?478/98, Rec. p. I?7587, point 45, ainsi que *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, précité, point 50 et jurisprudence citée).

35 En effet, un État membre peut appliquer des mesures qui permettent la vérification, de façon claire et précise, du montant dû par les contribuables (voir arrêt du 10 mars 2005, *Laboratoires Fournier*, C?39/04, Rec. p. I-2057, point 24).

36 Concernant la réglementation nationale en cause, la Cour a déjà statué, dans l'arrêt *ELISA*, précité, que cette réglementation est appropriée à l'objectif consistant à lutter contre la fraude fiscale du fait qu'elle permet de lutter contre des pratiques qui ont pour seul but de faire échapper des personnes physiques au paiement de l'impôt sur la fortune en France, ou à tout le moins de rendre ces pratiques moins attrayantes.

37 La Cour a toutefois jugé que, en cas d'impossibilité pour les autorités fiscales françaises de solliciter, sur la base d'une convention conclue avec l'État membre sur le territoire duquel la personne morale concernée a son siège de direction, la coopération des autorités fiscales de cet État membre, rien n'empêcherait les autorités fiscales françaises d'exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour l'établissement correct des taxes concernées et, le cas échéant, de refuser l'exonération demandée si ces preuves ne sont pas fournies.

38 Il a été constaté que la réglementation française en cause au principal ne permet pas aux sociétés qui sont exclues du champ d'application d'une convention d'assistance administrative et ne relèvent pas d'un traité prévoyant une clause de non-discrimination en matière fiscale, mais qui investissent dans des immeubles situés en France, de fournir des pièces justificatives permettant d'établir l'identité de leurs actionnaires et toute autre information que les autorités fiscales françaises estiment nécessaires. En conséquence, la Cour a jugé que cette réglementation fait obstacle, en toutes circonstances, à ce que ces sociétés prouvent qu'elles ne poursuivent pas un objectif frauduleux. Elle a conclu que le gouvernement français aurait pu adopter des mesures moins restrictives pour atteindre l'objectif de lutte contre la fraude fiscale et, partant, que la taxe litigieuse ne saurait être justifiée par une telle lutte (voir arrêt *ELISA*, précité, points 99 à 101).

39 Il convient toutefois de rappeler que l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *ELISA*, précité, portait sur des faits concernant des États membres de l'Union, à l'exclusion de tout État tiers. Par conséquent, ainsi qu'il a été indiqué au point 19 de cet arrêt, les réponses aux questions préjudicielles fournies par ledit arrêt ne concernent que des relations entre les États membres de l'Union.

40 Or, il y a lieu de rappeler que la jurisprudence relative aux restrictions à l'exercice des libertés de circulation au sein de l'Union ne saurait être intégralement transposée aux mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers, de tels mouvements s'inscrivant dans un contexte juridique différent (voir arrêts *A*, précité, point 60, et du 19 novembre 2009, *Commission/Italie*, C-540/07, Rec. p. I?10983, point 69).

41 Il convient de relever, à cet égard, que le cadre de coopération entre les autorités compétentes des États membres établi par la directive 77/799 n'existe pas entre celles-ci et les autorités compétentes d'un État tiers lorsque ce dernier n'a pris aucun engagement d'assistance

mutuelle. (voir arrêt Commission/Italie, précité, point 70).

42 Certes, l'annexe XXII de l'accord EEE prévoit que les États membres de l'EEE sont tenus de transposer dans leur droit national les directives harmonisant le droit des sociétés, et notamment celles relatives à la comptabilité des sociétés. Ces mesures offrent au contribuable la possibilité de produire des données fiables et vérifiables concernant une société établie dans un État partie à l'accord EEE. En l'espèce, il est constant que la directive 77/799 ne trouve pas d'application entre les autorités compétentes des États membres et celles de la Principauté de Liechtenstein.

43 Dans l'affaire au principal, les autorités fiscales françaises se trouvent donc dans l'impossibilité d'obtenir de celles de la Principauté de Liechtenstein les renseignements nécessaires à l'exercice d'un contrôle effectif des éléments fournis par les sociétés assujetties.

44 Il s'ensuit que, lorsque la réglementation d'un État membre fait dépendre le bénéfice d'un avantage fiscal de la satisfaction de conditions dont le respect ne peut être vérifié qu'en obtenant des renseignements des autorités compétentes d'un État tiers membre de l'EEE, il est, en principe, légitime pour cet État membre de refuser l'octroi de cet avantage si, notamment en raison de l'absence d'une obligation conventionnelle de cet État tiers de fournir des informations, il s'avère impossible d'obtenir ces renseignements de ce dernier.

45 S'agissant, en particulier, de la question de savoir si, comme le soutient la Commission, les autorités fiscales françaises devraient procéder à un examen au cas par cas des éléments de preuve fournis par une société établie dans un État membre de l'EEE, il convient de relever qu'il ressort en effet de l'arrêt ELISA, précité, que, dans le cadre de l'Union, le refus catégorique de l'octroi d'un avantage fiscal n'est pas justifié puisque rien n'empêcherait les autorités fiscales d'exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour l'établissement correct des impôts et taxes concernés et, le cas échéant, de refuser l'exonération demandée si ces preuves ne sont pas fournies.

46 Toutefois, cette jurisprudence ne s'applique pas à la situation différente d'une société implantée dans la Principauté de Liechtenstein. En effet, même si, dans la situation faisant l'objet de l'arrêt ELISA, précité, les autorités luxembourgeoises n'ont pas été, en vertu de l'article 8, paragraphe 1, de la directive 77/799, en principe sous l'obligation de fournir des informations, il n'en reste pas moins que le cadre réglementaire diffère nettement.

47 Tout d'abord, en vertu de l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 77/799, les autorités compétentes des États membres échangent toutes les informations susceptibles de leur permettre l'établissement correct des impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi que toutes les informations relatives à l'établissement des taxes sur les primes d'assurance. Afin de mettre en œuvre cet échange d'informations, ladite directive instaure un cadre réglementaire prévoyant, à son article 3, l'échange automatique et, à son article 4, l'échange spontané. En outre, elle impose des délais de transmission (article 5), la collaboration d'agents des États (article 6) ainsi que des consultations (article 9) et la communication des expériences (article 10).

48 C'est ainsi seulement à titre dérogatoire que l'article 8 de la directive 77/799, intitulé «Limites de l'échange d'informations», prévoit des exceptions à l'échange d'informations. En tant que disposition dérogatoire, elle fait l'objet d'une interprétation stricte. En outre, en vertu du principe de coopération loyale, les États membres sont tenus de pratiquer effectivement l'échange d'informations, instauré par la directive 77/799.

49 Dans ce cadre réglementaire, la possibilité reconnue au contribuable, dans l'arrêt ELISA, précité, de produire des éléments de preuve devant être examinés par les autorités fiscales

françaises s'avère donc comme une mesure visant à éviter que la limite instaurée par le système général d'échange d'informations telle qu'elle résulte de l'application dudit article 8 joue au détriment du contribuable.

50 Si, dès lors, cette possibilité est fondée sur l'existence d'un système général d'échange d'informations tel qu'instauré par la directive 77/799 et, par conséquent, dépendante d'un tel système, un tel droit ne saurait être reconnu au contribuable dans des circonstances, identiques à celles de l'affaire au principal, qui sont caractérisées par l'absence de toute obligation d'assistance de la part des autorités fiscales de la Principauté de Liechtenstein.

51 Dans ces conditions, une législation telle que celle en cause dans l'affaire au principal doit être considérée comme justifiée vis-à-vis de l'État partie à l'accord EEE par les raisons impérieuses d'intérêt général tenant à la lutte contre la fraude fiscale et à la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux et comme propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause sans aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.

52 Il résulte de ce qui précède que l'article 40 de l'accord EEE ne s'oppose pas à une législation nationale telle que celle en cause au principal qui exonère de la taxe litigieuse les sociétés qui ont leur siège social sur le territoire d'un État membre de l'Union et qui subordonne cette exonération, pour une société dont le siège social se trouve sur le territoire d'un État tiers membre de l'EEE, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre ledit État membre et cet État tiers en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies sur le territoire de cet État membre.

Sur les dépens

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

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

L'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992, ne s'oppose pas à une législation nationale telle que celle en cause au principal qui exonère de la taxe sur la valeur vénale des immeubles situés sur le territoire d'un État membre de l'Union européenne les sociétés qui ont leur siège social sur le territoire de cet État et qui subordonne cette exonération, pour une société dont le siège social se trouve sur le territoire d'un État tiers membre de l'Espace économique européen, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre ledit État membre et cet État tiers en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies sur le territoire d'un État membre.

Signatures

* Langue de procédure: le français.