

Downloaded via the EU tax law app / web

Causa C-451/05

Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)

contro

Directeur général des impôts,

Ministère public

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Cour de cassation (Francia)]

«Fiscalità diretta — Imposta sul valore commerciale degli immobili posseduti in Francia da persone giuridiche — Società holding di diritto lussemburghese — Diniego di esenzione — Direttiva 77/799/CEE — Elencazione non esaustiva delle tasse e delle imposte citate — Imposta di natura analoga — Limiti allo scambio di informazioni — Convenzione bilaterale — Art. 73 B del Trattato CE (divenuto art. 56 CE) — Libera circolazione dei capitali — Lotta contro la frode fiscale»

Conclusioni dell'avvocato generale J. Mazák, presentate il 26 aprile 2007

Sentenza della Corte (Quarta Sezione) 11 ottobre 2007

Massime della sentenza

1. *Ravvicinamento delle legislazioni — Reciproca assistenza fra le autorità degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette — Direttiva 77/799*

(Direttiva del Consiglio 77/799, art. 1, nn. 2 e 3)

2. *Ravvicinamento delle legislazioni — Reciproca assistenza fra le autorità degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette — Direttiva 77/799*

(Direttiva del Consiglio 77/799, art. 8, n. 1)

3. *Libera circolazione dei capitali — Restrizioni — Imposta sul valore commerciale degli immobili posseduti da persone giuridiche*

[Trattato CE, art. 73 B (divenuto art. 56 CE)]

1. Rappresenta un tributo di natura analoga a quella delle imposte elencate all'art. 1, n. 3, della direttiva 77/799, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette o indirette, che viene riscosso su elementi del patrimonio ai sensi dell'art. 1, n. 2, di tale direttiva, un tributo istituito da uno Stato membro sul valore commerciale degli immobili posseduti in tale Stato membro da persone giuridiche.

(v. punto 37, dispositivo 1)

2. La direttiva 77/799, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette o indirette, e, in particolare, il suo art. 8, n. 1, non ostano a che due Stati membri siano legati da una convenzione internazionale, diretta ad evitare le doppie imposizioni e a istituire norme per la reciproca assistenza amministrativa in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, la quale escluda dal suo ambito d'applicazione, per uno Stato membro,

una categoria di contribuenti soggetti ad un'imposta rientrante nell'ambito d'applicazione di tale direttiva, qualora la legislazione o la prassi amministrativa dello Stato membro che dovrebbe fornire le informazioni non autorizzino la competente autorità a raccogliere o a utilizzare dette informazioni per le necessità di tale Stato membro, il che dev'essere verificato dal giudice nazionale.

(v. punto 55, dispositivo 2)

3. L'art. 73 B del Trattato CE (divenuto art. 56 CE) dev'essere interpretato nel senso che osta ad una legislazione nazionale che esonera dall'imposta sul valore commerciale degli immobili posseduti in tale Stato membro da persone giuridiche le società in esso stabilite, subordinando invece tale esenzione, per le società stabilite in un altro Stato membro, all'esistenza di una convenzione di assistenza amministrativa stipulata tra lo Stato membro interessato e tale altro Stato allo scopo di contrastare la frode e l'evasione fiscali, ovvero alla circostanza che, in forza dell'applicazione di un trattato contenente una clausola di non discriminazione in base alla nazionalità, tali società non debbano essere assoggettate ad un'imposizione maggiormente onerosa rispetto a quella cui sono assoggettate le società stabilite nel primo Stato membro, e non consente alla società stabilita in un altro Stato membro di fornire elementi di prova intesi a dimostrare l'identità delle persone fisiche sue azioniste.

(v. punto 102, dispositivo 3)

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

11 ottobre 2007(*)

«Fiscalità diretta – Imposta sul valore commerciale degli immobili posseduti in Francia da persone giuridiche – Società holding di diritto lussemburghese – Diniego di esenzione – Direttiva 77/799/CEE – Elencazione non esaustiva delle tasse e delle imposte citate – Imposta di natura analoga – Limiti allo scambio di informazioni – Convenzione bilaterale – Art. 73 B del Trattato CE (divenuto art. 56 CE) – Libera circolazione dei capitali – Lotta contro la frode fiscale»

Nel procedimento C-451/05,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Cour de cassation (Francia) con ordinanza 13 dicembre 2005, pervenuta in cancelleria il 19 dicembre 2005, nella causa

Européenne et Luxemburgeoise d'investissements SA (ELISA)

contro

Directeur général des impôts,

Ministère public,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dai sigg. G. Arestis (relatore), E. Juhász, J. Malenovský e T. von Danwitz, giudici,

avvocato generale: sig. J. Mazák

cancelliere: sig. J. Swedenborg, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 24 gennaio 2007,

considerate le osservazioni presentate:

- per l'Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA, dal sig. J. J. Gatineau, avocat;
- per il governo francese, dai sigg. G. de Bergues e J. C. Gracia, in qualità di agenti;
- per il governo greco, dal sig. S. Spyropoulos, dalla sig.ra Z. Chatzipavlou e dal sig. K. Boskovits, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, dal sig. I.M. Braguglia, in qualità di agente, assistito dal sig. G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- per il governo dei Paesi Bassi, dalla sig.ra H.G. Sevenster e dal sig. M. de Grave, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra V. Jackson, in qualità di agente, assistita dal sig. T. Ward, barrister;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. R. Lyal e J. P. Keppenne, in qualità di agenti;
- sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 26 aprile 2007,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) e 73 B del Trattato CE (divenuto art. 56 CE) nonché dell'art. 1 della direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette (GU L 336, pag. 15), come modificata dalla direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE (GU L 76, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva 77/799»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra l'Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (in prosieguo: la «ELISA») e il directeur général des impôts (direttore generale delle imposte) relativa all'assoggettamento di detta società all'imposta sul valore commerciale degli immobili posseduti in Francia da persone giuridiche (in prosieguo: l'«imposta controversa»).

Contesto normativo

Diritto comunitario

3 L'art. 1 della direttiva 77/799, dal titolo «Disposizioni generali», prevede quanto segue:

«1. Le competenti autorità degli Stati membri scambiano, conformemente alla presente direttiva, ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio.(...)

2. Sono considerate come imposte sul reddito e sul patrimonio, qualunque sia il sistema di riscossione, le imposte applicate sul reddito complessivo, sul patrimonio complessivo o su elementi del reddito o del patrimonio, ivi comprese le imposte sui proventi derivanti dall'alienazione di beni mobili o immobili, le imposte sui salari e stipendi corrisposti dalle imprese, nonché le imposte sui plusvalori.

3. Le imposte attuali di cui al paragrafo 2 sono in particolare le seguenti:

(...)

Francia:

impôt sur le revenu,

impôt sur les sociétés,

taxe professionnelle,

taxe foncière sur les propriétés bâties,

taxe foncière sur les propriétés non bâties;

(...)

4. Il paragrafo 1 si applicherà anche ai tributi di natura identica o analoga che verranno istituiti in aggiunta ai tributi di cui al paragrafo 3 o che li sostituiranno (...)

(...)».

4 Gli artt. 2, 3 e 4 della direttiva 77/799 prevedono rispettivamente disposizioni relative allo scambio su richiesta, allo scambio automatico e allo scambio spontaneo delle informazioni di cui all'art. 1, n. 1, di tale direttiva.

5 L'art. 8 della citata direttiva, dal titolo «Limite allo scambio di informazioni», così dispone:

«1. La presente direttiva non impone l'obbligo di fare effettuare [ricerche] o di trasmettere informazioni quando la legislazione o la pratica amministrativa non autorizza l'autorità competente dello Stato che dovrebbe fornire le informazioni né a effettuare tali ricerche, né a raccogliere o a utilizzare dette informazioni per le necessità di tale Stato.

2. La trasmissione delle informazioni può essere rifiutata quando porterebbe a divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale, o un'informazione la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico.

3. L'autorità competente di uno Stato membro può rifiutare di fornire informazioni allorché, per motivi di fatto o di diritto, lo Stato interessato non è in grado di fornire informazioni equipollenti».

6 L'art. 11 della direttiva 77/799, dal titolo «Applicabilità di norme più favorevoli in materia di assistenza reciproca», prevede che «[l]e disposizioni precedenti non incidono sulle norme che prevedono degli obblighi più estesi risultanti da altri atti giuridici circa lo scambio di informazioni».

Diritto nazionale

7 Gli artt. 990 D e 990 E del code général des impôts (Codice generale delle imposte francese; in prosieguo: il «CGI»), nella versione risultante dalla legge 30 dicembre 1992, n. 92-1376, relativa alla legge finanziaria per il 1993 (JORF 31 dicembre 1992, n. 304), così dispongono:

Articolo 990 D

Le persone giuridiche che, direttamente o per interposta persona, possiedono uno o più immobili situati in Francia o sono titolari di diritti reali su tali beni sono tenute al versamento di un'imposta annuale pari al 3% del valore commerciale di tali immobili o diritti.

Si considera in possesso di beni o di diritti immobiliari in Francia per interposta persona qualsiasi persona giuridica che detenga una partecipazione, a prescindere dalla forma e dalla percentuale della stessa, in una persona giuridica che è proprietaria di tali beni o diritti o detentrici di una partecipazione in una terza persona giuridica, a sua volta proprietaria dei beni o dei diritti o interposta nella catena delle partecipazioni. Tale disposizione si applica a prescindere dal numero di persone giuridiche interposte.

Articolo 990 E

L'imposta prevista all'art. 990 D non è applicabile:

1. Alle persone giuridiche i cui attivi immobiliari situati in Francia, ai sensi dell'art. 990 D, rappresentano meno del 50% degli attivi francesi. Ai fini dell'applicazione di questa disposizione, non sono inclusi negli attivi immobiliari gli attivi che le persone giuridiche di cui all'art. 990 D, ovvero le persone interposte, adibiscono alla loro attività professionale non immobiliare;

2. Alle persone giuridiche che, avendo la loro sede in un paese o in un territorio che ha concluso con la Francia una convenzione di assistenza amministrativa con l'obiettivo di combattere la frode e l'evasione fiscale, dichiarano ogni anno, entro e non oltre il 15 maggio, nel luogo stabilito dal decreto previsto all'art. 990 F, la posizione, la descrizione ed il valore degli immobili posseduti al 1° gennaio, l'identità e l'indirizzo dei loro soci alla medesima data nonché il numero di azioni o quote detenute da ciascuno di essi;

3. Alle persone giuridiche la cui sede della direzione effettiva si trovi in Francia e alle altre persone giuridiche che, in virtù di un trattato, non devono essere assoggettate ad un'imposizione maggiormente onerosa, quando comunicano ogni anno, o assumono e rispettano l'impegno di comunicare all'amministrazione fiscale, su istanza di quest'ultima, la posizione e la descrizione degli immobili posseduti al 1° gennaio, l'identità e l'indirizzo dei loro azionisti, soci o altri membri, il numero delle azioni, quote o altri diritti detenuti da ciascuno di essi e la prova del loro domicilio fiscale (...).

Diritto internazionale

8 L'art. 21, n. 1, della convenzione sottoscritta a Parigi il 1° aprile 1958 tra la Repubblica

francese e il Granducato di Lussemburgo, diretta ad evitare le doppie imposizioni ed a istituire norme per la reciproca assistenza amministrativa in materia di imposte sul reddito, come modificata dall'atto aggiuntivo sottoscritto a Parigi l'8 settembre 1970 (in prosieguo: la «convenzione 1° aprile 1958»), così dispone:

«I cittadini, le società o altri gruppi di uno dei due Stati contraenti non saranno sottoposti, nell'altro Stato, ad imposte diverse o più elevate rispetto a quelle gravanti sui cittadini, sulle società o su altri gruppi di quest'ultimo».

9 L'art. 22, n. 1, della convenzione 1° aprile 1958 così dispone:

«Le competenti autorità dei due Stati possono scambiare, d'ufficio o su richiesta, a condizione di reciprocità, le informazioni che le legislazioni fiscali dei due Stati consentono di ottenere nell'ambito della normale prassi amministrativa e che siano necessarie ai fini della corretta applicazione della presente convenzione (...)».

10 Secondo uno scambio di lettere dell'8 settembre 1970 relativo alla convenzione 1° aprile 1958, i governi francese e lussemburghese hanno stabilito che «sin dalla sua entrata in vigore, tale convenzione non doveva trovare applicazione alle società holding ai sensi della specifica legislazione lussemburghese (attualmente la legge 31 luglio 1929 e il decreto legge 27 dicembre 1937), né agli utili che un soggetto avente domicilio fiscale in Francia ricavi da società di tal genere, come neppure alle partecipazioni che esso abbia in dette società».

11 La convenzione di stabilimento tra la Repubblica francese e il Granducato di Lussemburgo, sottoscritta a Parigi il 31 marzo 1930, prevede la clausola della nazione più favorita.

12 Ai sensi dell'art. 9 di quest'ultima convenzione, «le due Alte Parti Contraenti s'impegnano a sottoscrivere, quanto prima, una specifica convenzione relativa ai diritti, alle tasse, alle imposte e ai contributi cui i cittadini e le società sono sottoposti e per disciplinare le questioni di doppia imposizione».

Causa principale e questioni pregiudiziali

13 La ELISA è una società holding di diritto lussemburghese, istituita secondo le disposizioni della legge 31 luglio 1929 sul regime fiscale delle società di partecipazioni finanziarie (Holding companies) (Mém. 1929, pag. 685), come modificata dal regolamento granducale 24 marzo 1989 (Mém. A 1989, pag. 181).

14 Ai sensi dell'art. 1, secondo comma, della citata legge, la società holding è esentata dall'imposta sul reddito, dalla soprattassa, dall'imposta supplementare nonché dall'imposta cedolare; essa è inoltre esonerata dalle imposte addizionali dei comuni. Ai sensi dell'art. 1, sesto comma, della stessa legge, il potere di controllo e di indagine spetta all'amministrazione del registro e si limita alla ricerca e all'esame dei fatti e dei dati riguardanti lo statuto fiscale della società, nonché degli elementi raccolti per garantire e verificare la giusta ed esatta riscossione delle imposte e dei diritti a carico della società.

15 Secondo la decisione di rinvio, la ELISA possiede numerosi beni immobili sul territorio francese ed è perciò soggetta alle disposizioni degli artt. 990 D e seguenti del CGI, che introducono l'imposta controversa.

16 Dalla decisione di rinvio emerge inoltre che la ELISA aveva presentato le dichiarazioni previste dalla legge, senza tuttavia versare le corrispondenti imposte. Dopo aver notificato a detta società, in data 18 dicembre 1997, le sanzioni relative a dette imposte, l'amministrazione fiscale

ha proceduto alla riscossione delle stesse. A seguito del rigetto del suo reclamo, la ELISA ha citato il direttore generale delle imposte dinanzi al Tribunal de grande instance de Paris (Tribunale di Parigi) per ottenere l'esenzione dalle imposte di cui trattasi.

17 A seguito di due decisioni ad essa sfavorevoli, pronunciate rispettivamente dal Tribunal de grande instance de Paris il 28 ottobre 1999 e dalla Cour d'appel de Paris (Corte d'appello di Parigi) il 5 luglio 2001, la ELISA ha presentato ricorso in cassazione.

18 La Cour de cassation (Corte di cassazione) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli artt. 52 e segg. e 73 B e segg. del Trattato CE ostino ad una normativa come quella prevista dagli artt. 990 D e segg. del [CGI] che accorda alle persone giuridiche di cui la sede della direzione effettiva si trovi in Francia la facoltà di beneficiare dell'esenzione dall'imposta [controversa] e che subordina tale facoltà, per quanto riguarda le persone giuridiche di cui la sede della direzione effettiva si trovi sul territorio di un altro paese, anche qualora si tratti di uno Stato membro dell'Unione europea, all'esistenza di una convenzione di assistenza amministrativa conclusa tra la Francia e tale Stato con l'obiettivo di combattere la frode e l'evasione fiscale o alla circostanza che, applicando un Trattato contenente una clausola di non discriminazione in base alla nazionalità, tali persone giuridiche non devono essere assoggettate ad un'imposizione maggiormente onerosa rispetto a quella a cui sono assoggettate le persone giuridiche di cui la sede della direzione effettiva si trovi in Francia.

2) Se un'imposta come quella controversa costituisca un'imposta sul patrimonio ai sensi dell'art. 1 della direttiva [77/799].

3) Se, in caso di soluzione affermativa, gli obblighi posti a carico degli Stati membri in materia di reciproca assistenza fiscale dalla direttiva [77/799] ostino all'applicazione da parte degli Stati membri, in virtù di una convenzione bilaterale di assistenza amministrativa fiscale, di obblighi aventi la medesima natura che escludano una categoria di contribuenti quali le holding lussemburghesi.

4) Se gli artt. 52 e segg. e 73 B e segg. del Trattato CE impongano ad uno Stato membro che abbia concluso con un altro paese, membro oppure no dell'Unione europea, una convenzione contenente una clausola di non discriminazione in materia fiscale di accordare alla persona giuridica di cui la sede della direzione effettiva si trovi sul territorio di un altro Stato membro, quando tale persona giuridica possieda uno o diversi immobili sul territorio del primo Stato membro e il secondo Stato membro non sia vincolato al primo da una clausola equivalente, i medesimi vantaggi di quelli previsti da tale clausola».

Sulle questioni pregiudiziali

19 Occorre preliminarmente osservare che la causa principale ha ad oggetto fatti riguardanti Stati membri, con l'esclusione di qualsiasi Stato terzo. Di conseguenza, le soluzioni alle questioni pregiudiziali riguardano esclusivamente relazioni tra Stati membri.

Sulla seconda questione

20 Con la sua seconda questione, che deve essere esaminata per prima, il giudice del rinvio chiede se l'imposta controversa rappresenti un'imposta sul patrimonio ai sensi dell'art. 1 della direttiva 77/799.

21 Si deve in proposito ricordare, innanzi tutto, che dall'art. 1, n. 2, della direttiva 77/799 emerge

che sono considerate come imposte sul reddito e sul patrimonio, qualunque sia il sistema di riscossione, le imposte applicate sul reddito complessivo, sul patrimonio complessivo o su elementi del reddito o del patrimonio, ivi comprese le imposte sui proventi derivanti dall'alienazione di beni mobili o immobili, le imposte sui salari e stipendi corrisposti dalle imprese, nonché le imposte sui plusvalori.

22 Risulta chiaramente da tale disposizione che, oltre alle imposte sul reddito complessivo e sul patrimonio complessivo, la direttiva 77/799 ha ad oggetto altresì le imposte applicate su elementi del reddito o del patrimonio. Ne discende che anche simili imposte, a prescindere dalla loro denominazione, fanno parte delle imposte per le quali le competenti autorità degli Stati membri scambiano, conformemente alla direttiva 77/799, ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle stesse.

23 In secondo luogo, ai sensi dell'art. 1, n. 3, della direttiva 77/799, per quanto riguarda la Francia, le imposte e le tasse di cui al n. 2 di tale articolo sono, segnatamente, l'impôt sur le revenu (imposta sul reddito), l'impôt sur les sociétés (imposta sulle società), la taxe professionnelle (tassa professionale), la taxe foncière sur les propriétés bâties (tassa immobiliare sulle proprietà edificate) e la taxe foncière sur les propriétés non-bâties (tassa immobiliare sulle proprietà non edificate).

24 Risulta in modo inequivoco dalle disposizioni dell'art. 1, n. 3, della direttiva 77/799 che l'elencazione delle tasse e delle imposte citate in tale articolo non ha carattere esaustivo.

25 Di conseguenza, si deve subito escludere l'argomento secondo cui, poiché l'imposta controversa non figura tra le tasse e le imposte di cui all'art. 1, n. 3, della direttiva 77/799, quest'ultima non potrebbe trovare applicazione nella causa principale.

26 Il carattere non esaustivo dell'elencazione delle tasse e delle imposte di cui all'art. 1, n. 3, della direttiva 77/799 è avvalorato dal n. 4 del medesimo articolo, il quale prevede che le competenti autorità degli Stati membri scambiano altresì ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte di natura identica o analoga che verranno istituite in aggiunta ai tributi di cui al n. 3 di detto articolo o che li sostituiranno.

27 Pur ammettendo che l'elencazione delle tasse e delle imposte di cui all'art. 1, n. 3, della direttiva 77/799 non ha carattere esaustivo, il governo francese sostiene, tuttavia, che le caratteristiche dell'imposta controversa non consentono di assimilarla ad un'imposta sul patrimonio ai sensi dell'art. 1, nn. 1^o3, della direttiva 77/799 e che, pertanto, quest'ultima non troverebbe applicazione nella causa principale.

28 A tal proposito, il citato governo afferma, per un verso, che l'imposta controversa grava non sulle persone fisiche bensì sulle persone giuridiche e, per altro verso, che l'obiettivo di tale imposta è di contrastare l'evasione fiscale.

29 Quanto al primo argomento sollevato, si deve rilevare anzitutto che dall'art. 1, n. 3, della direttiva 77/799 emerge che tra le tasse e le imposte per le quali le competenti autorità degli Stati membri scambiano ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte stesse vi sono quelle che si applicano anche alle persone giuridiche, quale la tassa professionale, cui fa esplicito riferimento l'art. 1, n. 3, della direttiva 77/799.

30 Ne discende che l'argomento secondo cui le tasse e le imposte considerate dalla direttiva 77/799 non riguarderebbero le persone giuridiche deve essere respinto.

31 Quanto al secondo argomento sollevato dal governo francese, si deve rilevare che, anche a

supporre che l'obiettivo dell'imposta controversa sia la lotta all'evasione fiscale, tale rilievo non può in alcun caso, da solo, mettere in discussione l'applicabilità della direttiva 77/799 alla causa principale.

32 Del resto, si deve ricordare che è proprio per combattere le pratiche miranti alla frode e all'evasione fiscale nonché per consentire il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio che la direttiva 77/799 ha previsto meccanismi intesi a rafforzare la collaborazione fra amministrazioni fiscali all'interno della Comunità (v., in tal senso, segnatamente, sentenze 13 aprile 2000, causa C-420/98, W. N., Racc. pag. I-2847, punto 22, e 26 gennaio 2006, causa C-533/03, Commissione/Consiglio, Racc. pag. I-1025, punti 70 e 71).

33 Sembra comunque che, con tale argomento, il governo francese tenti di dimostrare che l'imposta controversa non possa essere considerata un'imposta sul patrimonio ai sensi della direttiva 77/799. Tale affermazione sarebbe avvalorata dal fatto che l'imposta controversa grava sulle persone giuridiche.

34 Tale argomento deve essere, tuttavia, respinto.

35 Infatti, oltre al fatto che, come sottolineato al punto 29 di questa sentenza, la direttiva 77/799 non esclude in alcun modo dal suo ambito applicativo le tasse e le imposte gravanti sulle persone giuridiche, occorre ricordare che all'imposta controversa sono assoggettate le persone giuridiche proprietarie di beni immobili situati in Francia e che essa è calcolata in funzione del valore di detti beni.

36 Si deve osservare che tale imposta grava su una parte del patrimonio della persona giuridica interessata. Essa è quindi riconducibile alle tasse e alle imposte che, a prescindere dalla loro denominazione, sono applicate su elementi del reddito o del patrimonio ai sensi l'art. 1, n. 2, della direttiva 77/799.

37 Da tutte le considerazioni che precedono risulta che occorre risolvere la seconda questione pregiudiziale nel senso che l'imposta controversa rappresenta un tributo di natura analoga a quella delle imposte elencate all'art. 1, n. 3, della direttiva 77/799, che viene riscosso su elementi del patrimonio, ai sensi dell'art. 1, n. 2, di tale direttiva.

Sulla terza questione

38 Per risolvere tale questione si devono ricordare, per un verso, gli obblighi derivanti per gli Stati membri dalle rilevanti disposizioni della direttiva 77/799 e, per altro verso, gli obblighi che incombono ai due Stati membri di cui trattasi nella presente causa in forza della convenzione 1° aprile 1958.

39 Per quanto riguarda gli obblighi derivanti dalla direttiva 77/799, si deve innanzitutto precisare che, in forza del combinato disposto dei nn. 1, 3 e 4 dell'art. 1 di quest'ultima, le competenti autorità degli Stati membri scambiano ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio, nonché delle tasse ed imposte di natura analoga, qual è l'imposta controversa.

40 Inoltre, ai sensi dell'art. 2 della direttiva 77/799, tale scambio di informazioni avviene su richiesta dell'autorità competente dello Stato membro interessato. Come emerge dall'art. 3 di tale direttiva, le competenti autorità degli Stati membri scambiano altresì informazioni senza che ne sia fatta preventiva richiesta, in modo automatico, per talune categorie di casi considerati dalla citata direttiva, nonché, ai sensi dell'art. 4 di quest'ultima, in modo spontaneo.

41 A tal proposito, l'art. 8, n. 1, della direttiva 77/799 dispone che quest'ultima non impone l'obbligo di fare effettuare ricerche o di trasmettere informazioni quando la legislazione o la pratica amministrativa non autorizzano l'autorità competente dello Stato che dovrebbe fornire le informazioni né a effettuare tali ricerche, né a raccogliere o a utilizzare dette informazioni per le necessità di tale Stato.

42 Infine, secondo l'art. 11 della direttiva 77/799, le disposizioni della stessa non incidono sulle norme che prevedono obblighi più estesi risultanti da altri atti giuridici circa lo scambio di informazioni.

43 Quanto agli obblighi derivanti dalla convenzione 1° aprile 1958, il suo art. 22, n. 1, stabilisce che le autorità amministrative dei due Stati in questione – nella fattispecie la Repubblica francese e il Granducato di Lussemburgo – possono scambiare, d'ufficio o su richiesta, a condizione di reciprocità, le informazioni che le legislazioni fiscali nazionali consentono di ottenere nell'ambito della normale prassi amministrativa per una corretta applicazione di tale convenzione. Detto scambio di informazioni non riguarda tuttavia le società holding di diritto lussemburghese.

44 Emerge chiaramente dalle disposizioni della convenzione in esame che essa prevede obblighi aventi la stessa natura di quelli risultanti dalla direttiva 77/799.

45 In tali circostanze, il giudice del rinvio si chiede se gli obblighi gravanti sugli Stati membri in forza della direttiva 77/799 in materia di reciproca assistenza fiscale ostino all'applicazione, ad opera degli Stati membri, degli obblighi derivanti dalla convenzione 1° aprile 1958.

46 A tal proposito, si afferma innanzitutto che gli obblighi derivanti dalla convenzione in parola non hanno alcuna incidenza sull'applicabilità della direttiva 77/799. Secondo il governo ellenico, tali obblighi rientrano in ogni caso nell'ambito dell'art. 11 della direttiva, il quale prevede che le disposizioni della direttiva stessa non incidono sulle norme che prevedono obblighi più estesi risultanti da altri atti giuridici circa lo scambio di informazioni.

47 Tale argomento deve essere subito respinto. Infatti, non vi è alcun dubbio sul fatto che, con riferimento alle società holding di diritto lussemburghese, gli obblighi derivanti dalla convenzione 1° aprile 1958 non hanno una portata più ampia quanto allo scambio di informazioni. Al contrario, essi mirano a limitare, se non addirittura a escludere, detto scambio quando esso abbia ad oggetto informazioni riguardanti le dette società holding.

48 Ne discende che l'art. 11 della direttiva 77/799 non può essere validamente invocato nell'ambito della causa principale.

49 In secondo luogo, il governo francese afferma che dalle disposizioni dell'art. 8, n. 1, della direttiva 77/799 emerge che quest'ultima non osta all'applicazione, nella fattispecie, della convenzione 1° aprile 1958, la quale esclude dal sistema di scambio di informazioni tra le amministrazioni nazionali interessate le società holding di diritto lussemburghese.

50 A tal proposito, dall'art. 8, n. 1, della direttiva 77/799 emerge che quest'ultima non impone agli Stati membri l'obbligo di effettuare ricerche o di trasmettere informazioni quando la legislazione o la pratica amministrativa non autorizzano l'autorità competente dello Stato che dovrebbe fornire le informazioni né a effettuare tali ricerche, né a raccogliere o a utilizzare dette informazioni per le necessità di tale Stato.

51 Secondo il governo francese, la legislazione lussemburghese rilevante si limiterebbe a esigere che le società holding di diritto lussemburghese forniscano informazioni in merito al loro

status giuridico e prevedrebbe che alle stesse non possano essere richieste informazioni a fini fiscali.

52 Di conseguenza, se questo è il quadro della rilevante legislazione lussemburghese, il che dev'essere verificato dal giudice del rinvio, la situazione delle società holding di diritto lussemburghese, con riferimento alla reciproca assistenza fra gli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette, sarebbe riconducibile all'art. 8, n. 1, della direttiva 77/799.

53 Lo stesso vale per la convenzione 1° aprile 1958, dalla quale risulta che le parti contraenti hanno escluso dal sistema di informazioni da essa previsto le società holding in parola.

54 Infatti, la convenzione 1° aprile 1958 si limiterebbe a riflettere lo stato della legislazione lussemburghese in materia, cosicché anche a tale convenzione sarebbe applicabile, in ragione del suo limitato ambito d'applicazione, l'art. 8, n. 1, della direttiva 77/799.

55 Di conseguenza, la terza questione deve essere risolta nel senso che la direttiva 77/799 e, in particolare, il suo art. 8, n. 1, non ostano a che due Stati membri siano legati da una convenzione internazionale, diretta ad evitare le doppie imposizioni ed a istituire norme per la reciproca assistenza amministrativa in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, la quale escluda dal suo ambito d'applicazione, per uno Stato membro, una categoria di contribuenti soggetti ad un'imposta rientrante nell'ambito d'applicazione di tale direttiva, qualora la legislazione o la pratica amministrativa non autorizzino l'autorità competente dello Stato membro che dovrebbe fornire le informazioni a raccogliere o a utilizzare dette informazioni per le necessità di tale Stato membro, il che dev'essere verificato dal giudice del rinvio.

Sulla prima questione

56 Con la prima questione proposta, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento e alla libera circolazione dei capitali ostino a una legislazione nazionale, quale quella di cui trattasi nella causa principale, che esonera le società stabilite in Francia dall'imposta controversa, laddove essa subordina tale esenzione, per le società stabilite in un altro Stato membro, all'esistenza di una convenzione di assistenza amministrativa conclusa tra la Repubblica francese e tale Stato allo scopo di combattere la frode e l'evasione fiscali, o alla circostanza che, in forza dell'applicazione di un trattato contenente una clausola di non discriminazione in base alla nazionalità, tali società non debbano essere assoggettate ad un'imposizione maggiormente onerosa rispetto a quella cui sono assoggettate le società stabilite in Francia.

57 Poiché il giudice del rinvio chiede alla Corte di fornirgli un'interpretazione sia dell'art. 52 del Trattato, relativo alla libertà di stabilimento, sia dell'art. 73 B del Trattato, relativo alla libera circolazione dei capitali, occorre stabilire se una disciplina nazionale quale quella di cui trattasi nella causa principale possa rientrare nell'ambito di tali libertà.

58 Con riferimento all'art. 73 B del Trattato, si deve ricordare che il diritto di acquistare, gestire e alienare beni immobili nel territorio di un altro Stato membro, che costituisce il complemento necessario della libertà di stabilimento, come risulta dall'art. 54, n. 3, lett. e), del Trattato CE [divenuto, a seguito di modifica, art. 44, n. 2, lett. e), CE], genera, quando viene esercitato, movimenti di capitali (sentenza 25 gennaio 2007, causa C-370/05, Festersen, Racc. pag. I-1129, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

59 Secondo una giurisprudenza costante, i movimenti di capitali comprendono le operazioni con cui soggetti non residenti effettuano investimenti immobiliari nel territorio di uno Stato membro, come risulta dalla nomenclatura dei movimenti di capitali che figura nell'allegato I della direttiva del

Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'art. 67 del Trattato [articolo abrogato dal Trattato di Amsterdam] (GU L 178, pag. 5), nomenclatura che conserva il valore indicativo che le era proprio per definire la nozione di movimenti di capitali (v. sentenza Festersen, cit., punto 23, e giurisprudenza ivi citata).

60 È pacifico che la ricorrente nella causa principale, quale società holding di diritto lussemburghese, ha effettuato acquisti di beni immobili in Francia. Non vi è dubbio che un tale investimento transfrontaliero rappresenta un movimento di capitali ai sensi della citata nomenclatura (v. sentenza 5 luglio 2005, causa C-376/03, D., Racc. pag. I-5821, punto 24).

61 Ne discende che una disciplina nazionale quale quella di cui trattasi nella causa principale rientra nell'ambito della libera circolazione dei capitali.

62 Per quanto concerne l'art. 52 del Trattato, emerge dalla giurisprudenza della Corte che la libertà di stabilimento, che tale articolo attribuisce ai cittadini della Comunità e che implica per essi l'accesso alle attività non subordinate ed il loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese, alle stesse condizioni previste dalle leggi dello Stato membro di stabilimento per i cittadini del medesimo, comprende, per le società costituite a norma delle leggi di uno Stato membro e che abbiano la sede sociale, l'amministrazione centrale o la sede principale nel territorio della Comunità, il diritto di svolgere la loro attività nello Stato membro di cui trattasi mediante una controllata, una succursale o un'agenzia (sentenze 23 febbraio 2006, causa C-471/04, Keller Holding, Racc. pag. I-2107, punto 29, e 14 settembre 2006, causa C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Racc. pag. I-8203, punto 17 e giurisprudenza ivi citata).

63 Inoltre, la nozione di stabilimento ai sensi del Trattato è una nozione molto ampia e implica la possibilità, per un cittadino comunitario, di partecipare, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal suo Stato di origine e di trarne vantaggio, favorendo così l'interpenetrazione economica e sociale nell'ambito della Comunità nel settore delle attività indipendenti (v., segnatamente, sentenza Centro di Musicologia Walter Stauffer, cit., punto 18 e giurisprudenza ivi citata).

64 Tuttavia, affinché le disposizioni relative al diritto di stabilimento possano essere applicate, è in linea di principio necessario che sia assicurata una presenza permanente nello Stato membro ospitante e, in caso di acquisto e di possesso di beni immobili, che la gestione di tali beni sia attiva (sentenza Centro di Musicologia Walter Stauffer, cit., punto 19).

65 Nella presenta causa, ancorché la ricorrente nella causa principale possieda beni immobili in Francia, non risulta dalla descrizione dei fatti fornita dal giudice del rinvio, né dalle osservazioni presentate dinanzi alla Corte che essa possieda tali beni nell'ambito dell'esercizio delle proprie attività ovvero che gestisca essa stessa il proprio patrimonio immobiliare.

66 Si deve di conseguenza concludere che le disposizioni che disciplinano la libertà di stabilimento non trovano, in linea di principio, applicazione in circostanze quali quelle esposte nella decisione di rinvio.

67 Dalle considerazioni che precedono risulta che occorre esaminare se una normativa nazionale come quella controversa nella causa principale costituisca una restrizione ai movimenti di capitali.

68 In via preliminare, è opportuno ricordare in proposito che, per giurisprudenza costante, anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (v., segnatamente, sentenze 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, Racc. pag. I-7477, punto 19; 6 marzo

2007, causa C?292/04, Meilicke e a., Racc. pag. I?1835, punto 19, e 24 maggio 2007, causa C?157/05, Holböck, Racc. pag. I?4051, punto 21).

69 Risulta altresì dalla giurisprudenza della Corte che le misure vietate dall'art. 73 B, n. 1, del Trattato, in quanto restrizioni dei movimenti di capitali, comprendono quelle che sono idonee a dissuadere i non residenti dal fare investimenti in uno Stato membro o a dissuadere i residenti del detto Stato membro dal farne in altri Stati (sentenza Festersen, cit., punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

70 Quanto alle persone giuridiche di cui la sede della direzione effettiva si trovi in Francia, esse sono esentate dall'imposta controversa, ai sensi dell'art. 990 E, punto 3, del CGI, quando comunicano ogni anno, o assumono e rispettano l'impegno di comunicare all'amministrazione fiscale, su istanza di quest'ultima, la posizione e la descrizione degli immobili posseduti al 1° gennaio, l'identità e l'indirizzo dei loro azionisti, soci o altri membri, il numero delle azioni, quote o altri diritti detenuti da ciascuno di essi e la prova del loro domicilio fiscale.

71 Per quanto riguarda le persone giuridiche che hanno la loro sede in uno Stato diverso dalla Francia, l'art. 990 E, punto 2, del CGI prevede che queste ultime siano esentate dall'imposta controversa – esattamente come le persone giuridiche che hanno la sede della direzione effettiva in Francia – qualora dichiarino ogni anno la posizione, la descrizione ed il valore degli immobili posseduti al 1° gennaio, l'identità e l'indirizzo dei loro soci alla medesima data nonché il numero di azioni o quote detenute da ciascuno di essi.

72 Tuttavia, secondo questa stessa disposizione del CGI, è altresì necessario che sia stata conclusa una convenzione di assistenza amministrativa con l'obiettivo di combattere la frode e l'evasione fiscale, ovvero, secondo l'art. 990 E, punto 3, del CGI, un trattato in forza del quale le persone giuridiche interessate non debbano essere assoggettate ad un'imposizione maggiormente onerosa rispetto a quella delle persone giuridiche di cui la sede della direzione effettiva si trovi in Francia.

73 Per quanto riguarda l'esenzione di cui all'art. 990 E, punto 2, del CGI, la convenzione cui si riferisce tale articolo è stata conclusa, ma le società holding di diritto lussemburghese, quale la ricorrente nella causa principale, sono escluse dal suo ambito d'applicazione e non possono di conseguenza beneficiare dell'esenzione dall'imposta controversa.

74 Quanto alle persone giuridiche che non hanno la sede della direzione in Francia e che possono beneficiare dell'esenzione prevista all'art. 990 E, punto 3, del CGI, occorre rilevare che, ad oggi, non è stata stipulata alcuna convenzione specifica intesa a disciplinare le questioni di doppia imposizione tra la Repubblica francese e il Granducato di Lussemburgo. È in simili circostanze, come è stato chiaramente affermato nella decisione di rinvio, che nella causa principale l'amministrazione fiscale ha respinto, in applicazione delle disposizioni dell'art. 990 E, punto 3, del CGI, l'istanza di esenzione dall'imposta controversa formulata dalla ricorrente.

75 Risulta dalle considerazioni che precedono che, per poter beneficiare dell'esenzione dall'imposta controversa ai sensi degli artt. 990 D e 990 E, punti 2 e 3, del CGI, le persone giuridiche che non hanno la sede della direzione in Francia sono, a differenza degli altri soggetti passivi dell'imposta, sottoposte ad una condizione supplementare, vale a dire quella relativa all'esistenza di una convenzione conclusa tra la Repubblica francese e lo Stato interessato.

76 Si deve rilevare in proposito che, in mancanza di una siffatta convenzione, una persona giuridica che non ha la sede della direzione in Francia si trova privata della possibilità di chiedere validamente l'esenzione dall'imposta controversa ai sensi degli artt. 990 D e 990 E, punti 2 e 3, del CGI. Orbene, tenuto conto del fatto che spetta esclusivamente agli Stati interessati decidere di

impegnarsi mediante convenzione, risulta che la condizione relativa all'esistenza di una convenzione di assistenza amministrativa ovvero di un trattato può comportare, de facto, per tale categoria di persone giuridiche, un regime permanente di non esenzione dall'imposta controversa.

77 Ne discende che i requisiti previsti dalla disciplina nazionale di cui trattasi nella causa principale per beneficiare dell'esenzione dall'imposta controversa rendono meno attraente l'investimento immobiliare in Francia per le società non residenti, quali sono le società holding di diritto lussemburghese.

78 Di conseguenza, la disciplina citata rappresenta, per le persone giuridiche in questione, una restrizione al principio della libera circolazione dei capitali, che è, in linea di principio, vietata dall'art. 73 B del Trattato.

79 Si deve di conseguenza verificare, in terzo e ultimo luogo, se la restrizione derivante dall'imposta controversa sia giustificata da un motivo imperativo di interesse generale.

80 Il governo francese sostiene in proposito che l'imposta controversa fa parte del dispositivo di lotta alla frode fiscale, avente la finalità di indurre le persone giuridiche che detengono direttamente o indirettamente un immobile in Francia a rivelare l'identità delle persone fisiche o giuridiche loro socie.

81 Certamente, risulta dalla giurisprudenza della Corte che la lotta contro la frode fiscale costituisce un motivo imperativo di interesse generale che può giustificare una restrizione ad una libertà di circolazione (v. sentenze Centro di Musicologia Walter Stauffer, cit., punto 32, nonché 30 gennaio 2007, causa C-150/04, Commissione/Danimarca, Racc. pag. I-1165, punto 51 e giurisprudenza ivi citata).

82 Tuttavia, la restrizione di cui trattasi deve essere idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non eccedere quanto necessario per raggiungerlo (v., in tal senso, citate sentenze Manninen, punto 29; Centro di Musicologia Walter Stauffer, punto 32; Commissione/Danimarca, punto 46, e sentenza 5 luglio 2007, causa C-522/04, Commissione/Belgio, Racc. pag. I-5701, punto 47).

83 Si deve quindi verificare se l'imposta controversa sia idonea a contrastare la frode fiscale e se essa non ecceda quanto necessario a raggiungere tale obiettivo.

84 Secondo il governo francese, l'imposta controversa mira a dissuadere i contribuenti soggetti all'imposta francese sul patrimonio dal sottrarsi a una tale imposizione creando società, che divengono proprietarie di immobili situati in Francia, in Stati che non hanno stipulato con la Repubblica francese una convenzione di assistenza amministrativa o un trattato contenente una clausola di non discriminazione in base alla nazionalità, in forza della quale tali società non devono essere soggette ad un'imposizione maggiormente onerosa rispetto a quella a cui sono assoggettate le società stabilite in Francia.

85 L'imposta controversa mirerebbe, in particolare, a contrastare le prassi consistenti nella creazione, ad opera di persone fisiche aventi il loro domicilio fiscale in Francia e i cui immobili sarebbero di regola soggetti all'imposta sul patrimonio, di società aventi il loro domicilio fiscale in un altro Stato, dal quale la Repubblica francese non possa ottenere le informazioni adeguate in merito alle persone fisiche che detengono partecipazioni in tali società.

86 Risulta quindi che il criterio essenziale ai fini dell'esenzione è, di fatto, rappresentato dalla garanzia che l'amministrazione fiscale francese possa chiedere direttamente ad autorità fiscali straniere tutte le informazioni necessarie per riscontrare le dichiarazioni rese da società titolari di

diritti di proprietà o di altri diritti reali su immobili situati in Francia, in conformità all'art. 990 E del CGI, nonché le dichiarazioni rese da persone fisiche aventi il loro domicilio fiscale in Francia relativamente ai loro immobili soggetti all'imposta sul patrimonio.

87 Assoggettando ad imposta tutte le società che non rispondono a tale condizione, la legislazione francese in esame nella causa principale consente di sottoporre a tassazione gli immobili detenuti da società utilizzate come «schermi» da persone fisiche che, in mancanza di tali società, sarebbero soggette all'imposta sul patrimonio.

88 L'imposta controversa consente pertanto di contrastare prassi aventi l'unico scopo di permettere a talune persone fisiche di eludere il pagamento dell'imposta sul patrimonio in Francia, o quanto meno di rendere meno attraenti tali prassi. Essa risulta quindi appropriata rispetto all'obiettivo di contrastare la frode fiscale.

89 Rimane tuttavia da stabilire se l'imposta controversa non ecceda quanto necessario al conseguimento di tale obiettivo.

90 A tale proposito il governo francese afferma che, ai fini dell'esenzione dall'imposta controversa, un orientamento restrittivo è reso necessario dalla difficoltà incontrata dalle autorità fiscali francesi nel dimostrare la frode fiscale, in assenza di informazioni attendibili che consentano di trovare riscontro alle informazioni fornite dai contribuenti nell'ambito delle loro dichiarazioni.

91 Si deve in proposito ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, una giustificazione basata sulla lotta alla frode fiscale è ammissibile solamente qualora essa abbia ad oggetto costruzioni puramente artificiali, aventi lo scopo di aggirare la legge fiscale, il che esclude qualsiasi presunzione generale di frode. Pertanto, una presunzione generale di evasione o di frode fiscale non può bastare a giustificare una misura fiscale che pregiudichi gli obiettivi del Trattato (v., in tal senso, sentenze 26 settembre 2000, causa C-478/98, Commissione/Belgio, Racc. pag. I-7587, punto 45; 4 marzo 2004, causa C-334/02, Commissione/Francia, Racc. pag. I-2229, punto 27, nonché 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, Racc. pag. I-7995, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

92 Secondo una giurisprudenza ugualmente costante della Corte, la direttiva 77/799 può essere invocata da uno Stato membro per ottenere, da parte delle competenti autorità di un altro Stato membro, ogni informazione idonea a consentirgli di determinare correttamente l'ammontare delle imposte rientranti nell'ambito applicativo della citata direttiva (v. sentenze Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, cit., punto 71, e Commissione/Danimarca, cit., punto 52). Inoltre, risulta dalla soluzione fornita alla seconda questione pregiudiziale che l'imposta controversa rientra nell'ambito applicativo della direttiva 77/799.

93 Certamente, dalla soluzione fornita alla terza questione proposta risulta che, nel contesto della causa principale, l'ambito di applicazione ristretto della convenzione 1° aprile 1958 fa sì che ad essa si applichi il limite allo scambio d'informazioni previsto dall'art. 8, n. 1, della direttiva 77/799, cosicché le autorità fiscali francesi possono trovarsi nell'impossibilità di contrastare efficacemente l'evasione fiscale nel caso di società holding di diritto lussemburghese.

94 Risulta tuttavia altresì dalla giurisprudenza che, benché l'art. 8, n. 1, della direttiva 77/799 non imponga la cooperazione tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri, quando la legislazione o le pratiche amministrative di questi ultimi non consentono alle competenti autorità di raccogliere o di utilizzare informazioni per le necessità di tali Stati, l'impossibilità di richiedere tale collaborazione non può giustificare il rifiuto di un'agevolazione fiscale.

95 Infatti, nulla impedirebbe alle autorità fiscali interessate di esigere dal contribuente le prove

che esse reputino necessarie per la corretta determinazione delle imposte e delle tasse di cui trattasi e, se del caso, di negare l'esenzione richiesta qualora tali prove non vengano fornite (v. sentenza Commissione/Danimarca, cit., punto 54 e giurisprudenza ivi citata).

96 Così, non potrebbe escludersi a priori che il contribuente sia in grado di produrre i pertinenti documenti probatori che consentano alle autorità tributarie dello Stato membro d'imposizione di verificare, in modo chiaro e preciso, che egli non tenta di evitare o eludere il pagamento di imposte (v., in tal senso, sentenze 8 luglio 1999, causa C-254/97, Baxter e a., Racc. pag. I-4809, punti 19 e 20, e 10 marzo 2005, causa C-39/04, Laboratoires Fournier, Racc. pag. I-2057, punto 25).

97 Si deve inoltre rilevare che, nelle circostanze di cui alla causa principale, l'eventuale impossibilità di sollecitare direttamente la cooperazione delle autorità fiscali del Granducato di Lussemburgo può rendere maggiormente difficile la verifica delle informazioni.

98 Tuttavia, tale difficoltà non può giustificare il rifiuto categorico di concedere un'agevolazione fiscale per gli investimenti effettuati da investitori provenienti da tale Stato membro. Infatti, di fronte alla richiesta di esenzione dall'imposta controversa formulata da società holding di diritto lussemburghese, le autorità fiscali francesi possono chiedere a queste stesse società di fornire gli elementi probatori che esse reputano necessari per garantire la piena trasparenza dei loro diritti di proprietà e della struttura dell'azionariato di queste ultime, e ciò a prescindere dall'esistenza di una convenzione di assistenza amministrativa o da un trattato che preveda una clausola di non discriminazione in materia fiscale.

99 Nella fattispecie, la legislazione francese in esame nella causa principale non consente alle società escluse dall'ambito applicativo di una convenzione di assistenza amministrativa e alle quali non è applicabile un trattato che preveda una clausola di non discriminazione in materia fiscale, ma che investono in immobili situati in Francia, di fornire elementi probatori idonei a dimostrare l'identità dei loro azionisti nonché qualsiasi altra informazione ritenuta necessaria dalle autorità fiscali francesi. Di conseguenza, risulta che tale legislazione impedisce in ogni caso a dette società di dimostrare che esse non perseguono alcun obiettivo fraudolento.

100 Ne discende che il governo francese avrebbe potuto adottare misure meno restrittive nel perseguire l'obiettivo della lotta alla frode fiscale.

101 Di conseguenza, l'imposta controversa non può essere giustificata dalla lotta a tale frode.

102 Occorre pertanto risolvere la prima questione proposta dichiarando che l'art. 73 B del Trattato deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una legislazione nazionale, quale quella di cui trattasi nella causa principale, che esonera le società stabilite in Francia dall'imposta controversa, subordinando invece tale esenzione, per le società stabilite in un altro Stato membro, all'esistenza di una convenzione di assistenza amministrativa stipulata tra la Repubblica francese e tale Stato allo scopo di contrastare la frode e l'evasione fiscali, ovvero alla circostanza che, in forza dell'applicazione di un trattato contenente una clausola di non discriminazione in base alla nazionalità, tali società non debbano essere assoggettate ad un'imposizione maggiormente onerosa rispetto a quella cui sono assoggettate le società stabilite in Francia, e non consente alle società stabilite in un altro Stato membro di fornire elementi di prova intesi a dimostrare l'identità delle persone fisiche sue azioniste.

Sulla quarta questione

103 Alla luce delle soluzioni fornite dalla Corte alle prime tre questioni, non è necessario risolvere la quarta questione proposta del giudice del rinvio.

Sulle spese

104 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

1) **L'imposta sul valore commerciale degli immobili posseduti in Francia da persone giuridiche rappresenta un tributo di natura analoga a quella delle imposte elencate all'art. 1, n. 3, della direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette, come modificata dalla direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, il quale viene riscosso su elementi del patrimonio ai sensi dell'art. 1, n. 2, di tale direttiva.**

2) **La direttiva 77/799, come modificata dalla direttiva 92/12, e in particolare il suo art. 8, n. 1, non ostano a che due Stati membri siano legati da una convenzione internazionale, diretta ad evitare le doppie imposizioni e a istituire norme per la reciproca assistenza amministrativa in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, la quale escluda dal suo ambito d'applicazione, per uno Stato membro, una categoria di contribuenti soggetti ad un'imposta rientrante nell'ambito d'applicazione di tale direttiva, qualora la legislazione o la pratica amministrativa dello Stato membro che dovrebbe fornire le informazioni non autorizzino la competente autorità a raccogliere o a utilizzare dette informazioni per le necessità di tale Stato membro, il che dev'essere verificato dal giudice del rinvio.**

3) **L'art. 73 B del Trattato CE (divenuto art. 56 CE) deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una legislazione nazionale, quale quella di cui trattasi nella causa principale, che esonera le società stabilite in Francia dall'imposta sul valore commerciale degli immobili posseduti in Francia da persone giuridiche, subordinando invece tale esenzione, per le società stabilite in un altro Stato membro, all'esistenza di una convenzione di assistenza amministrativa stipulata tra la Repubblica francese e tale Stato allo scopo di contrastare la frode e l'evasione fiscali, ovvero alla circostanza che, in forza dell'applicazione di un trattato contenente una clausola di non discriminazione in base alla nazionalità, tali società non debbano essere assoggettate ad un'imposizione maggiormente onerosa rispetto a quella cui sono assoggettate le società stabilite in Francia, e non consente alla società stabilita in un altro Stato membro di fornire elementi di prova intesi a dimostrare l'identità delle persone fisiche sue azioniste.**

Firme

* Lingua processuale: il francese.