

Cauza C-72/09

Établissements Rimbaud SA

împotriva

Directeur général des impôts

și

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence

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

„Impozitare directă — Libera circulație a capitalurilor — Persoane juridice cu sediul într-un stat terț, membru al Spațiului Economic European — Deținere în posesie a unor imobile situate într-un stat membru — Taxă pe valoarea de piață a acestor imobile — Refuz de acordare a scutirii — Combaterea fraudei fiscale — Apreciere în raport cu Acordul privind SEE”

Sumarul hotărârii

1. *Acorduri internaționale — Acordul de instituire a Spațiului Economic European — Libera circulație a capitalurilor — Conținut juridic identic cu cel al dispozițiilor comunitare*

(art. 63 TFUE; Acordul privind SEE, art. 40 și anexa XII)

2. *Acorduri internaționale — Acordul de instituire a Spațiului Economic European — Libera circulație a capitalurilor — Restricții — Legislație fiscală — Taxă pe valoarea de piață a imobilelor aflate în posesia persoanelor juridice*

(Acordul privind SEE, art. 40)

1. Unul dintre principalele obiective ale Acordului de instituire a Spațiului Economic European (SEE) este acela de a realiza în modul cel mai cuprinzător cu putință libera circulație a mărfurilor, a persoanelor, a serviciilor și a capitalurilor pe tot cuprinsul SEE, astfel încât piața internă realizată pe teritoriul Uniunii să fie extinsă la statele membre ale Asociației Europene a Liberului Schimb (AELS). În această perspectivă, mai multe dispoziții ale acordului respectiv vizează să garanteze o interpretare cât mai uniformă cu putință a acestuia pe tot cuprinsul SEE. În acest cadru, este de competența Curții să asigure ca normele din Acordul privind SEE care sunt identice, în esență, cu cele din Tratatul FUE să fie interpretate uniform în interiorul statelor membre.

Rezultă din cuprinsul dispozițiilor articolului 40 din Acordul privind SEE că normele pe care le prevede și care interzic restricțiile privind circulația capitalurilor și discriminarea sunt, în ceea ce privește relațiile dintre statele părți la Acordul privind SEE, indiferent că sunt membre ale Uniunii sau ale AELS, identice cu cele pe care dreptul Uniunii le impune în relațiile dintre statele membre.

Rezultă că, în cazul în care unele restricții privind libera circulație a capitalurilor între resortisanții statelor semnatare ale Acordului privind SEE trebuie apreciate din perspectiva articolului 40 din acordul respectiv și a anexei XII la acesta, dispozițiile în cauză prezintă aceeași valoare juridică precum dispozițiile articolului 63 TFUE.

(a se vedea punctele 20-22)

2. Articolul 40 din Acordul privind Spațiul Economic European (SEE) nu se opune unei reglementări naționale care scutește societățile care au sediul social pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene de la plata unei taxe pe valoarea de piață a imobilelor situate pe teritoriul acestui stat și care, în ceea ce privește o societate al cărei sediu social se află pe teritoriul unui stat terț membru al SEE, supune această scutire existenței unei convenții de asistență administrativă încheiate între statul membru menționat și acest stat terț în vederea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale sau circumstanței că, prin aplicarea unui tratat care conține o clauză de nediscriminare pe motiv de naționalitate, aceste persoane juridice nu trebuie supuse unei impozitări mai împovăritoare decât cea aplicată societăților stabilite pe teritoriul unui stat membru.

Astfel, deși o astfel de reglementare constituie pentru persoanele juridice o restrângere a principiului liberei circulații a capitalurilor, care este, în principiu, interzisă la articolul 40 din Acordul privind SEE în același mod precum este interzisă la articolul 63 TFUE, justificarea întemeiată pe combaterea fraudei fiscale și necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale sunt apreciate diferit, din moment ce cadrul de cooperare între autoritățile competente ale statelor membre stabilit prin Directiva 77/799 privind asistența reciprocă acordată de către autoritățile competente ale statelor membre în domeniul impozitării directe și indirecte nu există între acestea și autoritățile competente dintr-un stat terț atunci când acesta din urmă nu și-a asumat niciun angajament de asistență reciprocă. În aceste condiții, în principiu, un stat membru are dreptul să refuze acordarea unui astfel de avantaj dacă, în special din cauza lipsei unei obligații convenționale a acestui stat terț de a furniza informații, se dovedește imposibilă obținerea acestor informații de la acesta din urmă.

(a se vedea punctele 29, 41, 44 și 52 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

28 octombrie 2010(*)

„Impozitare directă – Libera circulație a capitalurilor – Persoane juridice cu sediul într-un stat terț, membru al Spațiului Economic European – Deținere în posesie a unor imobile situate într-un stat membru – Taxă pe valoarea de piață a acestor imobile – Refuz de acordare a scutirii – Combaterea fraudei fiscale – Apreciere în raport cu Acordul privind SEE”

În cauza C-72/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Cour de cassation (Franța), prin decizia din 10 februarie 2009, primită de Curte la 18

februarie 2009, în procedura

Établissements Rimbaud SA

împotriva

Directeur général des impôts,

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

CURTEA (Camera a treia),

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

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: domnul N. Nanchev, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 3 februarie 2010,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Établissements Rimbaud SA, de J.?P. Chevallier, avocat;
- pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues ?i J.?S. Pilczer, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma ?i C. Blaschke, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul eston, de domnul L. Uibo, în calitate de agent;
- pentru guvernul elen, de domnul S. Spyropoulos ?i de doamnele Z. Chatzipavlou ?i M. Tassopoulou, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul spaniol, de domnul M. Muñoz Pérez, în calitate de agent;
- pentru guvernul italian, de doamna I. Bruni, în calitate de agent, asistat? de domnul P. Gentili, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul olandez, de doamnele C. M. Wissels ?i M. de Mol, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul suedez, de doamna A. Falk ?i de domnul A. Engman, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna I. Rao ?i de domnul I. Hutton, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de domnii R. Lyal ?i J.?P. Keppenne, în calitate de agen?i;
- pentru Autoritatea de Supraveghere a AELS, de doamnele L. Armati ?i I. Hauger, precum ?i de domnii B. Alterskjær ?i X. Lewis, în calitate de agen?i;
- pentru Principatul Liechtenstein, de doamna S. Monauni-Tömördy, în calitate de agent,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 29 aprilie 2010,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 40 din Acordul privind Spa?iul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, denumit în continuare „Acordul privind SEE”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Établissements Rimbaud SA (denumit? în continuare „Rimbaud”), pe de o parte, ?i directeur général des impôts ?i directeur des services fiscaux d’Aix-en-Provence (denumi?i în continuare „administra?ia fiscal? francez?”), pe de alt? parte, privind supunerea acestei societ??i la plata taxei pe valoarea de pia?? a imobilelor aflate în posesia unor persoane juridice în Fran?a (denumit? în continuare „taxa în litigiu”).

Cadrul juridic

Acordul privind SEE

3 Articolul 40 din Acordul privind SEE prevede:

„În cadrul prezentului acord, nu exist? restric?ii între p?r?ile contractante cu privire la circula?ia capitalurilor apar?inând persoanelor rezidente în statele membre ale CE sau în statele [Asocia?iei Europene a Liberului Schimb (AELS)] ?i discrimina?ii pe baz? de cet??enie, de na?ionalitate sau de re?edin?? a p?r?ilor ori pe baza locului unde sunt investite aceste capitaluri. Anexa XII con?ine dispozi?iile necesare pentru punerea în aplicare a prezentului articol.” [traducere neoficial?]

4 Anexa XII la Acordul privind SEE, intitulat? „Libera circula?ie a capitalurilor”, face referire la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat de Tratatul de la Amsterdam] (JO L 178, p. 5, Edi?ie special?, 10/vol. 1, p. 10). În temeiul articolului 1 alineatul (1) din aceast? directiv?, mi?c?rile de capital se clasific? în conformitate cu nomenclatorul prezentat în anexa I la directiva men?ionat?.

Reglementarea na?ional?

5 Articolul 990 D ?i urm?toarele din Codul general al impozitelor francez (code général des impôts, denumit în continuare „CGI”) fac parte dintre m?surile adoptate de legiuitorul francez în vederea combaterii unei anumite forme de evaziune fiscal?.

6 Articolul 990 D din CGI prevede:

„Persoanele juridice care, direct sau prin persoan? interpus?, posed? unul sau mai multe imobile situate în Fran?a sau sunt titulare ale unor drepturi reale privind aceste bunuri datoreaz? o tax? anual? egal? cu 3 % din valoarea de pia?? a acestor imobile sau drepturi.

Se consider? c? posed? bunuri sau drepturi imobiliare în Fran?a prin persoan? interpus? orice persoan? juridic? ce de?ine o participa?ie, indiferent de form? ?i de cota parte, la capitalul unei persoane juridice care este proprietara acestor bunuri ori drepturi sau care de?ine o participa?ie la capitalul unei a treia persoane juridice, ea îns??i proprietar? a unor bunuri ori drepturi sau interpus? în lan?ul particip?rilor la capital. Aceast? dispozi?ie se aplic? indiferent de num?rul persoanelor juridice interpuse.”

7 Articolul 990 E din CGI prevede:

„Taxa prevăzută la articolul 990 D nu se aplică:

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

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

3° Persoanelor juridice care au sediul de conducere efectiv în Franța și altor persoane juridice care, în temeiul unui tratat, nu trebuie să fie supuse unei impozitări mai împovătoare atunci când acestea comunică în fiecare an sau își iau și respectă angajamentul de a comunica administrației fiscale, la cererea acesteia, situarea și componența imobilelor aflate în posesie la 1 ianuarie, identitatea și adresa acționarilor acestora, ale asociaților sau ale altor membri, numele de acțiuni, părți sociale sau alte drepturi deținute de fiecare dintre acestea și justificarea reținerii lor fiscale. Angajamentul este luat la data dobândirii de persoana juridică a bunului sau a dreptului imobiliar sau a participației avute în vedere la articolul 990 D sau, pentru bunurile, drepturile ori participațiile aflate deja în posesie la 1 ianuarie 1993, cel mai târziu la 15 mai 1993 [...]”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

8 Rimbaud, al cărei sediu social este situat în Liechtenstein, deține în posesie un bun imobiliar situat în Franța. Cu acest titlu, societatea este, în principiu, supusă taxei în litigiu.

9 Administrația fiscală franceză a perceput succesiv de la Rimbaud taxa în litigiu pentru anii 1988-1997 și ulterior pentru anii 1998-2000.

10 Întrucât plângerile formulate de Rimbaud au fost respinse, aceasta a introdus acțiuni împotriva administrației fiscale franceze. În urma unei hotărâri pronunțate împotriva sa, la 20 septembrie 2005, de cour d'appel d'Aix-en-Provence (Curtea de Apel din Aix-en-Provence), Rimbaud a formulat recurs la Cour de cassation.

11 În aceste condiții, Cour de cassation a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 40 din Acordul privind [SEE] se opune unei legislații precum cea prevăzută de articolul 990 D și următoarele din [CGI], în versiunea aplicabilă la momentul situației de fapt, care scutește societățile care au sediul în Franța de la plata taxei de 3 % pe valoarea de piață a imobilelor situate în Franța și care, în ceea ce privește o societate care are sediul într-o țară din [SEE], care nu este membră a Uniunii Europene, supune această scutire existenței unei convenții de asistență administrativă încheiate între [Republica Franceză] și acest stat în vederea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale sau circumstanței că, prin aplicarea unui tratat care conține o clauză de nediscriminare pe motiv de naționalitate, aceste persoane juridice nu trebuie supuse unei impozitări mai împovătoare decât cea aplicată societăților stabilite în Franța?”

Cu privire la întrebarea preliminară

12 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se

stabilească? dacă articolul 40 din Acordul privind SEE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în acțiunea principală, care scutește societățile care au sediul social pe teritoriul unui stat membru de la plata taxei în litigiu și care, în ceea ce privește o societate al cărei sediu social se află pe teritoriul unui stat terț, membru al Spațiului Economic European (denumit în continuare „SEE”), supune această scutire existenței unei convenții de asistență administrativă încheiate între statul membru menționat și acest stat terț în vederea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale sau circumstanței că, prin aplicarea unui tratat care conține o clauză de nediscriminare pe motiv de naționalitate, aceste persoane juridice nu trebuie supuse unei impozitări mai împovăritoare decât cea aplicată societăților stabilite în acest stat membru.

13 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că articolul 40 din Acordul privind SEE a intrat în vigoare în Liechtenstein la 1 mai 1995, prin Decizia nr. 1/95 a Consiliului SEE din 10 martie 1995 privind intrarea în vigoare a Acordului privind Spațiul Economic European pentru Principatul Liechtenstein (JO L 86, p. 58, Ediție specială, 11/vol. 54, p. 247). În consecință, interpretarea acestui articol nu are niciun efect pentru faptele generatoare ale taxei în litigiu care sunt anterioare acestei date.

14 De asemenea, trebuie indicat că reglementarea națională în discuție în acțiunea principală a făcut deja obiectul unei examinări de către Curte în raport cu Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de către autoritățile competente ale statelor membre în domeniul impozitării directe și indirecte (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129, denumită în continuare „Directiva 77/799”), precum și cu articolul 63 TFUE, în Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA (C-451/05, Rep., p. I-8251).

15 În acțiunea principală, Rimbaud fiind proprietara unui imobil în Franța, datorează cu acest titlu, în principiu, taxa în litigiu, conform articolului 990 D din CGI.

16 Cu privire la categoria mișcărilor de capital în discuție, trebuie arătat că articolul 40 din Acordul privind SEE prevede că anexa XII la acest acord conține dispozițiile necesare pentru punerea în aplicare a acestui articol. În anexa XII se menționează că Directiva 88/361 și anexa I la această directivă sunt aplicabile în privința SEE.

17 Potrivit unei jurisprudențe constante, circulația capitalurilor cuprinde operațiunile prin care nerezidenții efectuează investiții imobiliare pe teritoriul unui stat membru, astfel cum rezultă din Nomenclatorul mișcărilor de capital ce figurează în anexa I la Directiva 88/361. Acest nomenclator prezintă aceeași valoare indicativă, care îi este proprie, în scopul definirii noțiunii de circulație a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 martie 1999, Trummer și Mayer, C-222/97, Rec., p. I-1661, punctul 21, Hotărârea din 11 ianuarie 2001, Stefan, C-464/98, Rec., p. I-173, punctul 5, Hotărârea din 5 martie 2002, Reisch și alții, C-515/99, C-519/99-C-524/99 și C-526/99-C-540/99, Rec., p. I-2157, punctul 30, și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 22).

18 Nu se contestă faptul că Rimbaud a efectuat o investiție imobiliară în Franța. O astfel de investiție transfrontalieră constituie o circulație a capitalurilor în sensul nomenclatorului menționat (a se vedea în acest sens Hotărârea ELISA, citată anterior, punctul 60).

19 În consecință, prevederile articolului 40 din Acordul privind SEE și ale anexei XII la acest acord sunt aplicabile într-un litigiu precum cel din acțiunea principală, care privește o operațiune între resortisanți ai unor state părți la acest acord. Conform unei jurisprudențe constante, Curtea le poate interpreta în măsura în care este sesizată de o instanță dintr-un stat membru cu privire la

aplicabilitatea în același stat a acestui acord care face parte integrant? din ordinea juridică a Uniunii (a se vedea Hotărârea din 15 iunie 1999, Andersson și Wåkerås-Andersson, C-321/97, Rec., p. I-3551, punctele 26-31, Hotărârea din 15 mai 2003, Salzmann, C-300/01, Rec., p. I-4899, punctul 65, precum și Hotărârea din 23 septembrie 2003, Ospelt și Schlössle Weissenberg, C-452/01, Rec., p. I-9743, punctul 27).

20 Unul dintre principalele obiective ale Acordului privind SEE este acela de a realiza în modul cel mai cuprinzător cu putință libera circulație a mărfurilor, a persoanelor, a serviciilor și a capitalurilor pe tot cuprinsul SEE, astfel încât piața internă realizată pe teritoriul Uniunii să fie extinsă la statele membre ale AELS. În această perspectivă, mai multe dispoziții ale acordului respectiv vizează să garanteze o interpretare cât mai uniformă cu putință a acestuia pe tot cuprinsul SEE (a se vedea Avizul 1/92 din 10 aprilie 1992, Rec., p. I-2821). În acest cadru, este de competența Curții să asigure ca normele din Acordul privind SEE care sunt identice, în esență, cu cele din Tratatul FUE să fie interpretate uniform în interiorul statelor membre (Hotărârea Ospelt și Schlössle Weissenberg, citată anterior, punctul 29).

21 Rezultat din cuprinsul dispozițiilor articolului 40 din Acordul privind SEE că normele pe care le prevede și care interzic restricțiile privind circulația capitalurilor și discriminarea sunt, în ceea ce privește relațiile dintre statele părți la Acordul privind SEE, indiferent că sunt membre ale Uniunii sau ale AELS, identice cu cele pe care dreptul Uniunii le impune în relațiile dintre statele membre (a se vedea Hotărârea Ospelt și Schlössle Weissenberg, citată anterior, punctul 28).

22 Rezultatul că, în cazul în care unele restricții privind libera circulație a capitalurilor între resortisanții statelor semnatare ale Acordului privind SEE trebuie apreciate din perspectiva articolului 40 din acordul respectiv și a anexei XII la acesta, dispozițiile în cauză prezintă aceeași valoare juridică precum dispozițiile articolului 63 TFUE (a se vedea Hotărârea din 11 iunie 2009, Comisia/Țările de Jos, C-521/07, Rep., p. I-4873, punctul 33).

23 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite totuși cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 19, Hotărârea din 6 martie 2007, Meilicke și alții, C-292/04, Rep., p. I-1835, punctul 19, Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 21, și Hotărârea ELISA, citată anterior, punctul 68). De asemenea, această competență nu le permite să aplice măsuri contrare libertăților de circulație garantate de dispozițiile similare ale Acordului privind SEE.

Cu privire la existența unei restricții privind circulația capitalurilor

24 În ceea ce privește problema dacă o reglementare națională precum cea din acțiunea principală constituie o restricție privind circulația capitalurilor, s-a constatat deja, în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii ELISA, citată anterior, că reglementarea în discuție constituie o restricționare a principiului liberei circulații a capitalurilor, care este interzisă la articolul 63 TFUE.

25 S-a considerat că, pentru a putea beneficia de scutirea de la plata taxei în litigiu, persoanele juridice care nu au sediul de conducere în Franța sunt, spre deosebire de alte persoane obligate la plata impozitului, supuse, în temeiul articolului 990 E punctele 2 și 3 din CGI, unei condiții suplimentare, și anume, cea legată de existența unei convenții încheiate între Republica Franceză și statul membru vizat. În lipsa unei astfel de convenții, o persoană juridică ce nu are sediul de conducere în Franța se vede lipsită de posibilitatea de a solicita în mod util scutirea de la plata taxei în litigiu în temeiul articolului 990 D și al articolului 990 E punctele 2 și 3 din CGI. Or, înănd seama de faptul că este numai de competența statelor vizate să decidă și își asume obligații prin încheierea unei convenții, condiția legată de existența unei convenții de

asisten?? administrativ? sau a unui tratat se dovede?te a fi susceptibil? de a determina *de facto*, pentru aceast? categorie de persoane juridice, un regim permanent în care nu exist? scutiri de la plata taxei în litigiu, având drept rezultat ca investi?ia imobiliar? în Fran?a s? fie mai pu?in atr?g?toare pentru societ??ile nerezidente (a se vedea Hot?rârea ELISA, citat? anterior, punctele 75-77).

26 În ac?iunea principal?, scutirea de la plata taxei în litigiu în favoarea societ??ilor stabilite în statul ter? vizat, prev?zut? de dispozi?iile articolului 990 E din CGI, este condi?ionat? de încheierea unei conven?ii de asisten?? administrativ? sau a unui tratat încheiat între Republica Francez? ?i Principatul Liechtenstein.

27 Or, cu privire la scutirea prev?zut? la articolul 990 E punctul 2 din CGI, între aceste dou? state nu s?a semnat nicio conven?ie de asisten?? administrativ? în vederea combaterii fraudei ?i a evaziunii fiscale. De asemenea, cu privire la scutirea prev?zut? la articolul 990 E punctul 3 din CGI, trebuie precizat c?, pân? în prezent, Republica Francez? ?i Principatul Liechtenstein nu au semnat niciun tratat în temeiul c?ruia persoanele juridice vizate nu trebuie supuse unei impozit?ri mai împov?r?toare decât cea aplicat? persoanelor juridice care au sediul social în Fran?a.

28 Rezult? din aceasta c? cerin?ele prev?zute de reglementarea na?ional? în discu?ie în ac?iunea principal? pentru a beneficia de scutirea de la plata taxei în litigiu exclud automat societ??ile nerezidente stabilite în Liechtenstein de la avantajul scutirii ?i determin? ca investi?ia imobiliar? în Fran?a s? devin? mai pu?in atr?g?toare pentru aceste societ??i.

29 În consecin??, într?o ac?iune precum cea principal?, reglementarea respectiv? constituie pentru persoanele juridice o restric?ionare a principiului liberei circula?ii a capitalurilor, care este, în principiu, interzis? la articolul 40 din Acordul privind SEE în acela?i mod precum este interzis? la articolul 63 TFUE.

30 Potrivit guvernului francez, taxa în litigiu urm?re?te s? descurajeze contribuabilii supu?i la plata acesteia s? evite o astfel de impozitare prin crearea de societ??i, care devin proprietare ale unor imobile situate în Fran?a, în state care nu au încheiat cu Republica Francez? o conven?ie care s? con?in? o clauz? de asisten?? administrativ? în vederea combaterii fraudei ?i a evaziunii fiscale. Criteriul esen?ial de acordare a scutirii este constituit de garantarea situa?iei în care administra?ia fiscal? francez? s? poat? solicita direct unor autorit??i fiscale str?ine toate informa?iile necesare pentru a corobora declara?iile f?cute de societ??i care de?in drepturi de proprietate sau alte drepturi reale asupra unor imobile situate în Fran?a conform articolului 990 E din CGI, precum ?i declara?iile f?cute de persoane fizice cu domiciliul fiscal în Fran?a privind imobilele acestora supuse la plata impozitului.

31 Guvernul francez precizeaz? c?, spre deosebire de obliga?iile de asisten?? reciproc? impuse în contextul juridic al Uniunii, statele membre ale SEE care nu sunt membre ale Uniunii Europene nu sunt obligate s? transpun? Directiva 77/799. În consecin??, în lipsa unei conven?ii care s? con?in? o clauz? de asisten?? administrativ? sau a unui tratat care s? con?in? o clauz? de nediscriminare în materie fiscal?, autorit??ile fiscale franceze nu pot solicita direct toate informa?iile necesare autorit??ilor fiscale din Principatul Liechtenstein.

32 Prin urmare, trebuie examinat dac? restric?ia în discu?ie este justificat? de motivul de interes general privind combaterea fraudei fiscale ?i de necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale.

Cu privire la justificarea întemeiat? pe combaterea fraudei fiscale ?i pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale

33 Cu privire la justificarea întemeiat? pe combaterea fraudei fiscale ?i pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale, trebuie amintit c? o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor nu poate fi admis? în acest temei decât dac? ar fi de natur? s? asigure realizarea obiectivului în cauz? ?i s? nu dep?easc? ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (Hot?rârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C?446/03, Rec., p. I?10837, punctul 35, Hot?rârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Rec., p. I?7995, punctul 47, Hot?rârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C?524/04, Rep., p. I?2107, punctul 64, ?i Hot?rârea din 18 decembrie 2007, A, C?101/05, Rep., p. I?11531, punctul 55).

34 Astfel, o justificare întemeiat? pe combaterea fraudei fiscale nu este admisibil? decât dac? urm?re?te montaje pur artificiale al c?ror scop este ocolirea legii fiscale, ceea ce exclude orice prezum?ie general? de fraud?. Prin urmare, o prezum?ie general? de evaziune sau de fraud? fiscal? nu poate fi suficient? pentru a justifica o m?sur? fiscal? care aduce atingere obiectivelor tratatului (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia, C?478/98, Rec., p. I?7587, punctul 45, precum ?i Hot?rârea Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, citat? anterior, punctul 50 ?i jurispruden?a citat?).

35 Astfel, un stat membru poate aplica m?suri care permit verificarea, în mod clar ?i precis, a cuantumului datorat de contribuabili (a se vedea Hot?rârea din 10 martie 2005, Laboratoires Fournier, C?39/04, Rec., p. I?2057, punctul 24).

36 Cu privire la reglementarea na?ional? în discu?ie, Curtea s?a pronun?at deja, în Hot?rârea ELISA, citat? anterior, c? aceast? reglementare este adecvat? în raport cu obiectivul care const? în combaterea fraudei fiscale, pentru faptul c? permite combaterea practicilor care au drept unic scop evitarea pl?ii taxei pe capital în Fran?a de c?tre persoanele fizice sau cel pu?in s? fac? aceste practici mai pu?in atractive.

37 Cu toate acestea, Curtea s?a pronun?at în sensul c?, în cazul imposibilit??ii pentru autorit??ile fiscale franceze de a solicita, în temeiul unei conven?ii încheiate cu statul membru pe teritoriul c?ruia persoana juridic? în discu?ie are sediul de conducere, cooperarea autorit??ilor fiscale din acest stat membru, nimic nu ar împiedica autorit??ile fiscale franceze s? impun? contribuabilului s? prezinte probele pe care acestea le consider? necesare pentru stabilirea corect? a taxelor men?ionate ?i, eventual, s? refuze scutirea solicitat? dac? aceste probe nu sunt furnizate.

38 S?a constatat c? reglementarea francez? în discu?ie în ac?iunea principal? nu d? posibilitatea societ??ilor care sunt excluse din sfera de aplicare a unei conven?ii de asisten?? administrativ? ?i care nu intr? sub inciden?a unui tratat care s? prevad? o clauz? de nediscriminare în materie fiscal?, îns? care investesc în imobile situate în Fran?a, s? furnizeze înscrisuri justificative care s? permit? stabilirea identit??ii ac?ionarilor acestora ?i orice alt? informa?ie pe care autorit??ile fiscale franceze le consider? necesare. În consecin??, Curtea s?a pronun?at în sensul c?, în orice împrejurare, reglementarea respectiv? împiedic? aceste societ??i s? dovedeasc? faptul c? nu urm?resc un obiectiv fraudulos. Curtea a concluzionat c? guvernul francez ar fi putut adopta m?suri mai pu?in restrictive pentru a atinge obiectivul care const? în combaterea fraudei fiscale ?i, prin urmare, c? taxa în litigiu nu poate fi justificat? de combaterea acestei fraude (a se vedea Hot?rârea ELISA, citat? anterior, punctele 99-101).

39 Trebuie totu?i amintit c? acea cauz? care a determinat pronun?area Hot?rârii ELISA, citat? anterior, se refer? la fapte care privesc statele membre ale Uniunii, cu excluderea oric?rui stat ter?. În consecin??, astfel cum s?a precizat la punctul 19 din aceast? hot?râre, r?spunsurile la întreb?rile preliminare furnizate de hot?rârea men?ionat? nu se refer? decât la raporturi între

statele membre ale Uniunii.

40 Or, trebuie amintit c? jurispruden?a referitoare la restric?iile privind exercitarea libert??ilor de circula?ie în cadrul Uniunii nu poate fi transpus? în întregime în cazul circula?iei capitalurilor între statele membre ?i statele ter?e, astfel de mi?c?ri de capitaluri înscriindu?se într?un context juridic diferit (a se vedea Hot?rârea A, citat? anterior, punctul 60, ?i Hot?rârea din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia, C?540/07, Rep., p. I?10983, punctul 69).

41 Trebuie s? se arate, în aceast? privin??, c? acel cadru de cooperare între autorit??ile competente ale statelor membre stabilit prin Directiva 77/799 nu exist? între acestea ?i autorit??ile competente dintr?un stat ter? atunci când acesta din urm? nu ?i?a asumat niciun angajament de asisten?? reciproc? (a se vedea Hot?rârea Comisia/Italia, citat? anterior, punctul 70).

42 În mod cert, anexa XXII la Acordul privind SEE prevede c? statele membre au obliga?ia s? transpun? în dreptul na?ional directivele care armonizeaz? dreptul societ??ilor, în special cele privind contabilitatea societ??ilor. Aceste m?suri ofer? contribuabilului posibilitatea de a prezenta date fiabile ?i verificabile privind o societate stabilit? într?un alt stat care este parte la Acordul privind SEE. În spe??, este cert c? Directiva 77/799 nu î?i g?se?te aplicarea între autorit??ile competente din statele membre ?i cele din Principatul Liechtenstein.

43 În ac?iunea principal?, autorit??ile fiscale franceze se afl?, a?adar, în imposibilitatea de a ob?ine din partea autorit??ilor din Principatul Liechtenstein informa?iile necesare în vederea exercit?rii unui control efectiv al elementelor furnizate de societ??ile supuse pl??ii taxei.

44 În consecin??, atunci când reglementarea unui stat membru prevede ca beneficiul unui avantaj fiscal s? depind? de îndeplinirea condi?iilor a c?ror respectare nu poate fi verificat? decât prin ob?inerea de informa?ii de la autorit??ile competente dintr?un stat ter? membru al SEE, în principiu, acest stat membru are dreptul s? refuze acordarea avantajului respectiv dac?, în special din cauza lipsei unei obliga?ii conven?ionale a acestui stat ter? de a furniza informa?ii, se dovede?te imposibil? ob?inerea acestor informa?ii de la acesta din urm?.

45 Cu privire în special la problema dac?, astfel cum sus?ine Comisia, autorit??ile fiscale franceze ar trebui s? examineze de la caz la caz probele furnizate de o societate stabilit? într?un stat membru al SEE, trebuie ar?tat c? rezultat? astfel din Hot?rârea ELISA, citat? anterior, c?, în cadrul Uniunii, refuzul categoric de a acorda un avantaj fiscal nu este justificat, întrucât nimic nu ar împiedica autorit??ile fiscale s? impun? contribuabilului s? prezinte probele pe care acestea le consider? necesare pentru stabilirea corect? a impozitelor ?i a taxelor men?ionate ?i, eventual, s? refuze scutirea solicitat? dac? aceste probe nu sunt furnizate.

46 Totu?i, aceast? jurispruden?? nu se aplic? situa?iei diferite a unei societ??i stabilite în Principatul Liechtenstein. Astfel, chiar dac? în situa?ia care face obiectul Hot?rârii ELISA, citat? anterior, autorit??ile luxemburgheze nu au avut în principiu obliga?ia, în temeiul articolului 8 alineatul (1) din Directiva 77/799, s? furnizeze informa?ii, nu este mai pu?in adev?rat c? difer? în mod clar cadrul de reglementare.

47 Mai întâi, în temeiul articolului 1 alineatul (1) din Directiva 77/799, autoritățile competente ale statelor membre fac schimb de informații care le pot permite să efectueze o evaluare corectă a impozitelor pe venit și pe capital și orice alte informații privind stabilirea impozitelor pe primele de asigurare. În vederea efectuării acestui schimb de informații, directiva menționată instituie un cadru de reglementare care prevede la articolul 3 schimbul automat de informații și la articolul 4 schimbul spontan de informații. În plus, aceasta impune termene limită pentru prezentarea de informații (articolul 5), colaborarea între reprezentanții statelor implicate (articolul 6), precum și consultări (articolul 9) și schimburi de experiență (articolul 10).

48 Astfel, doar cu titlu de derogare, articolul 8 din Directiva 77/799, denumit „Limitele schimbului de informații”, prevede excepții de la schimbul de informații. Fiind o dispoziție derogatorie, aceasta este de strictă interpretare. În plus, în temeiul principiului cooperării loiale, statele membre au obligația să efectueze în mod real schimbul de informații instituit prin Directiva 77/799.

49 În acest cadru de reglementare, posibilitatea recunoscută contribuabilului în Hotărârea ELISA, citată anterior, de a prezenta probe care trebuie examinate de autoritățile fiscale franceze se dovedește, așadar, o măsură care vizează să evite ca limita instituită de sistemul general de schimb de informații, astfel cum rezultă din aplicarea articolului 8, să fie în detrimentul contribuabilului.

50 Prin urmare, deși această posibilitate se întemeiază pe existența unui sistem general de schimb de informații, astfel cum este instituit de Directiva 77/799, și, în consecință, depinde de un asemenea sistem, un astfel de drept nu poate fi recunoscut contribuabilului în împrejurări identice celor din acțiunea principală, care sunt caracterizate de lipsa oricărei obligații de asistență din partea autorităților fiscale din Principatul Liechtenstein.

51 În aceste condiții, o legislație precum cea în discuție în acțiunea principală trebuie considerată ca fiind justificată față de statul parte la Acordul privind SEE de motivele imperative de interes general privind combaterea fraudei fiscale și necesitatea de a menține eficacitatea controalelor fiscale și ca fiind de natură să garanteze realizarea obiectivului în cauză fără a depăși ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv.

52 Rezultă din considerațiile de mai sus că articolul 40 din Acordul privind SEE nu se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în acțiunea principală, care scutește societățile care au sediul social pe teritoriul unui stat membru al Uniunii de la plata taxei în litigiu și care, în ceea ce privește o societate al cărei sediu social se află pe teritoriul unui stat terț membru al SEE, supune această scutire existenței unei convenții de asistență administrativă încheiate între statul membru menționat și acest stat terț în vederea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale sau circumstanței că, prin aplicarea unui tratat care conține o clauză de nediscriminare pe motiv de naționalitate, aceste persoane juridice nu trebuie supuse unei impozitări mai împovăritoare decât cea aplicată societăților stabilite pe teritoriul statului membru respectiv.

Cu privire la cheltuielile de judecată

53 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

Articolul 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 nu se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în acțiunea principală, care scutește

societățile care au sediul social pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene de la plata taxei pe valoarea de piață a imobilelor situate pe teritoriul acestui stat și care, în ceea ce privește o societate al cărei sediu social se află pe teritoriul unui stat terț membru al SEE, supune această scutire existenței unei convenții de asistență administrativă încheiate între statul membru menționat și acest stat terț în vederea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale sau circumstanței că, prin aplicarea unui tratat care conține o clauză de nediscriminare pe motiv de naționalitate, aceste persoane juridice nu trebuie supuse unei impozitări mai împovărătoare decât cea aplicată societăților stabilite pe teritoriul unui stat membru.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.