

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JÁN MAZÁK

prezentate la 26 aprilie 2007¹

1. Prezenta trimitere preliminară urmărește în principal să determine dacă o legislație națională, precum legislația franceză, care prevede o taxă de 3 % asupra valorii de piață a imobilelor (denumită în continuare „taxa în litigiu”) este compatibilă cu dreptul comunitar, în special cu dispozițiile Tratatului CE privind libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor, și urmărește să rezolve și alte probleme de interpretare care apar în acest context.

I — Legislația relevantă**A — Legislația comunitară**

2. Legislația națională acordă persoanelor juridice străine o scutire de la plata taxei de 3 %, cu condiția să existe o convenție de asistență administrativă sau de nediscriminare în materie fiscală încheiată cu statul membru în care persoana juridică și-a stabilit sediul de conducere efectivă². În ceea ce privește taxa de solidaritate pe capital („l'impôt de solidarité sur la fortune”) prelevată în Franța, scopul declarat al legislației naționale este să asigure un control fiscal eficient și să combată fraudea și evaziunea fiscală.

3. Articolul 1 din Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe³ (denumită în continuare „Directiva 77/799” sau „directiva”) prevede următoarele:

„Dispoziții generale

(1) În conformitate cu dispozițiile prezentei directive, autoritățile competente ale statelor membre fac schimb de orice fel de informații

¹ — Limba originală: engleza.

² — Dispozițiile relevante utilizează termenii „sediul” sau „sediul de conducere efectivă”. Reiese, în special din clarificările verbale făcute de guvernul francez, că acești termeni pot fi utilizați ca sinonime în sensul prezentei proceduri.

³ — JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21.

care să le permită să efectueze o evaluare corectă a impozitelor pe venit și a taxelor pe capital.

4. Articolul 8 din Directiva 77/799 prevede:

„Limitele schimbului de informații

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

(3) Impozitele menționate la alineatul (2) sunt, în momentul de față: [...] în Franța: impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, taxe professionnelle, taxe foncière sur les propriétés bâties, taxe foncière sur les propriétés non bâties [...]

(4) Alineatul (1) se aplică oricăror impozite identice sau similare impuse ulterior, fie în completarea, fie în locul impozitelor enumerate la alineatul (3). Autoritățile competente ale statelor membre se informează reciproc și informează Comisia asupra datei intrării în vigoare a unor astfel de impozite.

[...]”

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

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

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

5. Articolul 11 din Directiva 77/799 prevede:
7. Această taxă se aplică tuturor persoanelor juridice, inclusiv societăților, fundațiilor sau asociațiilor, cu excepția societăților ale căror acțiuni sunt admise la negocieri pe o piață reglementată⁴.

„Aplicabilitatea dispozițiilor generale de asistență

Dispozițiile anterioare nu împiedică îndeplinirea altor obligații mai generale privind schimbul de informații, care ar putea decurge din alte acte juridice.”

8. Taxa este datorată pentru imobilele deținute la data de 1 ianuarie a unui an fiscal dat.

9. Scutirile de la plata acestei taxe sunt prevăzute la articolul 990 E din CGI:

B — Legislația națională

„Taxa prevăzută la articolul 990 D nu se aplică:

1. Taxa de 3 % pe activele imobiliare deținute de persoane juridice [...]

6. În temeiul articolului 990 D primul paragraf din Code général des impôts (Codul general al impozitelor) (denumit în continuare „CGI”), persoanele juridice care, direct sau prin persoană interpusă, posedă unul sau mai multe imobile situate în Franța sau sunt titulare ale unor drepturi reale privind aceste bunuri datorează o taxă anuală egală cu 3 % din valoarea de piață a acestor imobile sau drepturi.

2° Persoanelor juridice care, având sediul într-o țară sau într-un teritoriu care a încheiat cu Franța o convenție de asistență administrativă în scopul de a combate fraudă și evaziunea fiscală, declară în fiecare an, cel mai târziu la 15 mai, în locul stabilit prin decizia prevăzută la articolul 990 F, situarea,

⁴ — Pentru această ultimă scutire, a se vedea articolul 990 E alineatul 4^o din CGI.

componența și valoarea imobilelor aflate în posesie la 1 ianuarie, identitatea și adresa asociaților lor la aceeași dată, precum și numărul acțiunilor sau al părților sociale deținute de fiecare dintre aceștia;

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

10. În temeiul articolului 990 E alineatul 1°, este acordată o scutire și persoanelor juridice ale căror active imobiliare situate în Franța reprezintă mai puțin de 50 % din totalul activelor franceze pe care aceste persoane le dețin (adică societățile care nu sunt „societăți cu activitate profesională preponderent imobiliară”)⁵.

2. Taxă de solidaritate pe capital⁶

11. Conform dosarului din prezenta cauză și observațiilor depuse de guvernul francez, taxa impusă de legislația națională în cauză are ca scop asigurarea unui control fiscal eficient și combaterea fraudei și a evaziunii fiscale în ceea ce privește taxa de solidaritate pe capital.

12. Noțiunea de taxă pe capital este cunoscută din jurisprudența Curții, care a descris-o ca fiind un impozit direct, stabilit, ca și impozitul pe venit, în funcție de capacitatea de contribuție a contribuabililor, și a arătat că taxa pe capital este deseori considerată complementară impozitului pe venit, calculat în special pe baza capitalului⁷.

13. Dispozițiile relevante privind taxa de solidaritate pe capital (denumită în continuare „taxa pe capital”) sunt prevăzute la articolul 885 A și următoarele din CGI. Este vorba despre o taxă anuală datorată de persoanele fizice care au sediul fiscal în Franța (la data de 1 ianuarie a unui an dat), dacă activele lor au o valoare superioară unui

6 — A se vedea, pentru mai multe detalii, *Mémento pratique Francis Lefebvre*, 2006, p. 989 și următoarele, și *Lamy fiscal*, 2006, vol. 2, p. 1255 și următoarele.

5 — Un activ imobiliar pe care persoana juridică îl afectează propriei activități profesionale, alta decât activitatea imobiliară, nu este inclus în calculul pragului valoric de 50 %.

7 — A se vedea Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars (C-251/98, Rec., p. I-2787 punctul 4 și următoarele), și Hotărârea din 5 iulie 2005, D. (C-376/03, Rec., p. I-5821 punctul 32).

anumit prag (750 000 de euro în 2006). Taxa este percepută conform unui tarif progresiv aplicabil părții din active care depășește pragul valoric.

și acțiunile, creanțele, autoturismele, obiectele de aur și devizele. Activele imobiliare trebuie să fie evaluate la valoarea lor de piață, și anume prețul la care ar putea fi vândute în mod normal la începutul anului.

14. În ceea ce privește domeniul de aplicare teritorial al taxei, aceasta este datorată pentru toate activele care aparțin persoanelor în cauză, inclusiv cele situate în străinătate (în absența unei convenții fiscale care să prevadă altfel). Persoanele al căror domiciliu fiscal este situat în afara Franței (adică nerezidenții) sunt supuse la plata taxei pe capital numai asupra activelor situate în Franța, dacă valoarea acestora depășește pragul valoric⁸. De asemenea, în acest caz, o convenție fiscală poate prevedea altceva, în special în ceea ce privește repartizarea dreptului de impozitare între cele două state în cauză. În plus, investițiile nerezidenților sunt scutite de la plata impozitului, cu excepția cazului în care acestea vizează active imobiliare (de exemplu, participațiile la capitalul societăților cu activitate profesională preponderent imobiliară).

C — Dreptul internațional

16. Articolul 21 alineatul 1 din Convenția semnată la Paris la 1 aprilie 1958 între Republica Franceză și Marele Ducat al Luxemburgului pentru evitarea dublei impuneri și stabilirea unor reguli de asistență administrativă reciprocă în materie de impozite pe venit și pe capital, (denumită în continuare „Convenția”) prevede că cetățenii și societățile sau alte grupări din unul dintre cele două state semnatare nu vor fi supuse în celălalt stat la plata unor impozite sau taxe mai împovărătoare decât cele care se aplică cetățenilor și societăților sau altor grupări din acest din urmă stat.

15. Cu excepția cazurilor în care legea prevede în mod expres că se acordă scutirea, toate activele aparținând persoanelor fizice sunt impozabile, inclusiv activele imobiliare (terenuri, case, apartamente), întreprinderile neconstituite în societate, obligațiunile

17. În temeiul articolului 22 alineatul 1 din Convenție, autoritățile administrative competente ale celor două state vor putea, la cerere, să facă schimb, în condiții de reciprocitate, de informații a căror obținere este permisă de legislațiile fiscale ale ambelor state în cadrul practicii administrative normale și care sunt necesare pentru o aplicare conformă a convenției.

8 — A se vedea, pentru un sistem similar, exemplul impozitului pe capital olandez: „nerezidenții” sunt supuși impozitului pe capital într-o manieră limitativă, numai în privința părții de capital situată în Țările de Jos (Hotărârea D., citată la nota de subsol 7, punctul 21).

18. Potrivit unui schimb de scrisori din 8 septembrie 1970, cele două state au exclus din domeniul de aplicare al convenției societățile de tip holding, în sensul legislației luxemburghize privind aceste societăți (în scopul prezentei proceduri, Legea din 31 iulie 1929 și Decretul-lege din 27 decembrie 1937) și veniturile obținute din aceste societăți de o persoană cu domiciliul fiscal în Franța sau participațiile deținute de acea persoană la capitalul unor astfel de societăți.

II — Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

19. Societatea Européenne et Luxembourg-geoise d'investissements SA (denumită în continuare „Elisa”) este o societate holding de drept luxemburghez, creată conform dispozițiilor Legii din 31 iulie 1929 privind regimul fiscal al societăților de participații financiare.

20. Conform deciziei de trimitere, Elisa posedă, în mod indirect, mai multe bunuri imobiliare pe teritoriul francez și, în această calitate, este supusă dispozițiilor articolului 990 D din CGI, prin care se instituie o taxă asupra valorii de piață a imobilelor din Franța aflate în posesia persoanelor juridice.

21. Din decizia de trimitere reiese că Elisa a făcut declarațiile fiscale prevăzute de

lege, fără să achite totuși taxele corespunzătoare. După ce a notificat societății, la 18 decembrie 1997, rectificările aferente acestor taxe, administrația financiară a procedat la recuperarea acestora la 10 iunie 1998. După ce i s-a respins reclamația, Elisa a introdus o acțiune la Tribunal de grande instance din Paris împotriva directorului general al impozitelor cu scopul de a obține degrevarea de taxele în litigiu.

22. După două decizii nefavorabile, una pronunțată de Tribunal de grande instance din Paris și alta pronunțată de Cour d'appel de Paris (Curtea de Apel din Paris), care au apreciat, ambele, că Elisa nu îndeplinea condițiile prevăzute la articolul 990 E alineatele 2° și 3° din CGI privind scutirea de la plata taxei în litigiu, Elisa a formulat recurs în fața Cour de cassation (Curții de Casație).

23. Cour de cassation a hotărât, la 13 decembrie 2005, prin ordonanță, primită la grefa Curții la 19 decembrie 2005, să suspende judecarea cauzei și să o trimită în fața Curții pentru ca aceasta să se pronunțe, cu titlu preliminar, asupra următoarelor întrebări:

„1) Articolul 52 și următoarele din Tratatul CE și articolul 73 b și următoarele din Tratatul CE se opun unei legislații precum cea prevăzută de articolul 990 D și următoarele din [CGI], care acordă persoanelor juridice cu sediul de

conducere efectivă în Franța posibilitatea de a beneficia de scutirea de la plata taxei [în litigiu] și care supune această posibilitate în ceea ce privește persoanele juridice cu sediul de conducere efectivă pe teritoriul altor țări, chiar dacă este vorba despre un stat membru al Uniunii Europene, condiției existenței unei convenții de asistență administrativă încheiată între Franța și acest stat în vederea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale sau circumstanței că, prin aplicarea unui tratat care conține o clauză de nediscriminare în funcție de naționalitate, aceste persoane juridice nu trebuie supuse unei impozitări mai împovărătoare decât cea aplicată persoanelor juridice cu sediul de conducere efectivă în Franța?

- 2) O taxă precum cea în litigiu constituie o taxă pe capital în sensul articolului 1 din Directiva Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și indirecte?

convenții bilaterale de asistență administrativă fiscală, a unor obligații de aceeași natură care exclud o categorie de contribuabili precum societățile holding luxemburgeze?

- 4) Articolul 52 și următoarele din Tratatul CE și articolul 73 b și următoarele din Tratatul CE impun unui stat membru care a încheiat cu o altă țară, membră sau nu a Uniunii Europene, o convenție care conține o clauză de nediscriminare în materie fiscală să acorde persoanei juridice cu sediul de conducere efectivă pe teritoriul unui alt stat membru, atunci când această persoană juridică posedă unul sau mai multe imobile pe teritoriul primului stat membru și al doilea stat membru nu este legat de primul printr-o clauză echivalentă, aceleași avantaje precum cele prevăzute de această clauză?”

III — Procedura în fața Curții

- 3) În cazul unui răspuns afirmativ, obligațiile în materie de asistență fiscală reciprocă puse în sarcina statelor membre de Directiva din 19 decembrie 1977, citată anterior, se opun aplicării de către statele membre, în temeiul unei

24. În temeiul articolului 20 din Statutul Curții de Justiție, Elisa, Comisia Comunităților Europene, guvernele francez, elen, italian și olandez au depus observații scrise în fața Curții.

25. La 24 ianuarie 2007 a avut loc o ședință în timpul căreia reprezentanții Elisa și agenții guvernelor francez, elen, olandez și al Regatului Unit au prezentat observațiile lor orale.

IV — Considerații introductive

Ordinea răspunsurilor la întrebările formulate

26. Pentru a înțelege conținutul și ordinea întrebărilor formulate de Cour de cassation, ar fi util să menționăm că administrația fiscală franceză și instanțele inferioare au apreciat că nu erau îndeplinite condițiile prevăzute la articolele 990 D și 990 E. Asupra acestui aspect, acestea au considerat că Directiva 77/799 nu era relevantă, în special ținând cont de existența unei convenții de asistență administrativă între Republica Franceză și Marele Ducat al Luxemburgului, care excludea în mod expres din domeniul său de aplicare „holdingurile 1929”.

27. În acest context, Cour de cassation întreabă dacă dispozițiile din tratat privind dreptul de stabilire (articolul 43 CE și următoarele) și cele privind libera circulație a capitalurilor (articolul 56 CE și următoarele) se opun ca un stat membru să mențină

o taxă asupra valorii de piață a imobilelor, taxă de care sunt scutite persoanele juridice cu domiciliul fiscal în Franța, în timp ce, pentru persoanele juridice al căror domiciliu este situat într-un alt stat membru, scutirea de taxă este subordonată existenței unei convenții bilaterale care conține fie o clauză de asistență administrativă în vederea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale, fie o clauză de nediscriminare în raport cu naționalitatea, în temeiul căreia persoanele juridice nerezi-dente nu pot fi supuse unei impozitări mai împovărătoare decât persoanele juridice care au sediul de conducere efectivă în Franța.

28. Cea de a doua și cea de a treia întrebare au ca scop să determine dacă o clauză de asistență administrativă care urmărește combaterea fraudei și a evaziunii fiscale se poate aplica în speță. Directiva 77/799 și Convenția încheiată între Republica Franceză și Marele Ducat al Luxemburgului prevăd, ambele, o asistență administrativă.

29. Întrucât, pentru a justifica taxa în litigiu, guvernul francez invocă absența unei asistențe administrative adecvate între Republica Franceză și Marele Ducat al Luxemburgului privind holdingurile 1929, ar fi util să clarificăm dacă un instrument de cooperare administrativă este aplicabil – fie sub forma Directivei 77/799, fie sub forma convenției –, înainte de a răspunde la întrebarea generală

asupra compatibilității mecanismului fiscal în litigiu cu libertățile fundamentale. Așadar, înaintea primei întrebări, vom examina cea de a doua și cea de a treia întrebare.

frauda și evaziunea fiscală, și nu de a taxa capitalul pentru a crește veniturile fiscale ale statului.

V — A doua întrebare

B — *Apreciere juridică*

30. Prin a doua întrebare, Cour de cassation dorește în principal să afle dacă taxa în litigiu intră în domeniul de aplicare al Directivei 77/799, astfel cum este acesta definit la articolul 1 din directivă.

33. Pentru a stabili contextul, poate fi util să observăm că Directiva 77/799 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente ale statelor membre în domeniul impozitării directe a fost adoptată pentru a combate fraudă și evaziunea fiscală⁹. Aceasta stabilește un mecanism de consolidare a cooperării între administrațiile fiscale ale statelor membre și facilitează schimbul de informații care pot fi utile pentru evaluarea corectă a impozitelor pe venit și pe capital¹⁰.

A — *Principalele concluzii ale părților*

31. Conform opiniilor exprimate de *Elisa*, de *guvernul elen* și de *Comisie*, taxa în litigiu este inclusă în impozitele vizate de Directiva 77/799.

34. În temeiul articolului 1 alineatul (1) din directivă, informațiile al căror schimb este relevant, în sensul directivei, sunt cele care au legătură cu „impozitele pe venit și [cu] taxele pe capital”. Articolul 1 alineatul (2) arată că „[s]e consideră impozite pe venit și taxe pe capital, indiferent de modul în care sunt prelevate, toate impozitele pe venitul

32. *Guvernul francez* are o opinie contrară. Acesta susține în special că taxa în litigiu nu este menționată la articolul 1 alineatul (3) din directivă printre impozitele naționale ce intră în domeniul de aplicare materială al directivei. În plus, taxa în litigiu nu afectează persoanele fizice, ci numai persoanele juridice, în privința bunurilor lor imobiliare. În sfârșit, obiectivul său este de a combate

9 — Concluziile avocatului general Alber prezentate în cauza W. N. (Hotărârea din 13 aprilie 2000, C-420/98, Rec., p. I-2847), punctul 7.

10 — În temeiul Directivei 2004/106/CE a Consiliului din 16 decembrie 2004 (JO L 359, p. 30, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 154), directiva se aplică în aceeași măsură pentru toate informațiile privind stabilirea taxelor asupra primelor de asigurare.

total, pe capitalul total, inclusiv impozitele pe profitul din vânzarea proprietăților mobile sau imobile, impozitele pe salariile plătite de companii, precum și taxele pe capital". Având în vedere utilizarea termenului „inclusiv”, este evident că enumerarea taxelor și a impozitelor citate la acest articol nu este exhaustivă.

sau sunt titulare ale altor drepturi reale asupra acestor bunuri, dar care nu au domiciliul fiscal în Franța, să furnizeze informații privind identitatea acționarilor lor și, prin aceasta, urmărește să descurajeze persoanele fizice să se ascundă în spatele acestor persoane juridice pentru a fi scutite de la plata taxei de solidaritate pe capital. Acest lucru înseamnă că existența taxei de solidaritate pe capital și angajamentul de a asigura prelevarea corectă și completă a acestuia constituie tocmai rațiunea de a fi a taxei în litigiu.

35. Din articolul 1 alineatul (4) reiese că „[a]lineatul (1) se aplică oricărui impozite identice sau similare impuse ulterior, fie în completarea, fie în locul impozitelor enumerate la alineatul (3)”, ceea ce arată că enumerarea de la articolul 1 alineatul (3) a impozitelor naționale care intră în sfera de aplicare a directivei nu este nici ea exhaustivă. În această privință, trebuie subliniat faptul că taxa în litigiu nu este menționată printre impozitele franceze enumerate, dar că, potrivit guvernului francez, taxa de solidaritate pe capital, care nu exista la momentul adoptării directivei, a fost adăugată ulterior.

37. În plus, taxa poate fi considerată, în fapt, ca un fel de compensație forfetară pentru sumele pierdute de statul francez în materie de taxă de solidaritate pe capital din cauza fraudei și a evaziunii fiscale. Deși, potrivit observațiilor prezentate de guvernul francez, taxa nu urmărește în mod prioritar creșterea veniturilor fiscale ale statului, ci are ca scop combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, statul francez prin prelevarea taxei în litigiu, compensează totuși, într-o anumită măsură, pierderea suferită în materie de taxă de solidaritate pe capital și se așteaptă ca astfel să descurajeze persoanele fizice să pună în aplicare strategii de fraudă și de evaziune fiscală.

36. Cu privire la acest aspect, trebuie să observăm că taxa în litigiu este direct legată de taxa de solidaritate pe capital. Într-adevăr, taxa în litigiu a fost introdusă în scopul combaterii fraudei și a evaziunii fiscale în materie de taxă de solidaritate pe capital, taxă ce intră ca atare în sfera de aplicare a Directivei 77/799. Potrivit guvernului francez, taxa în litigiu urmărește stimularea persoanelor juridice care posedă imobile în Franța

38. Reiese că taxa în litigiu poate fi considerată un element complementar al taxei de solidaritate pe capital, astfel că ar fi illogic ca taxa să fie exclusă din domeniul de aplicare al directivei, iar elementul complementar al impozitului pe capital să rămână inclus în acest domeniu.

39. De asemenea, putem adăuga că taxa în litigiu este în mod expres percepută asupra unui element de capital, și anume activele imobiliare. Din Hotărârea Halliburton Services reiese că, cel puțin în privința taxelor asupra activelor imobiliare, Curtea interpretează noțiunea de taxă pe capital într-o manieră relativ largă atunci când definește domeniul de aplicare material al Directivei 77/799¹¹.

40. În plus, principiul interpretării uniforme a dreptului comunitar¹² pretinde ca denumirea pe care o legislație națională o dă unei anumite taxe să nu poată fi considerată semnificativă pentru a determina dacă această taxă trebuie să fie asimilată taxei pe capital în sensul articolului 1 alineatul (1) din directivă.

41. În sfârșit, rezultă din articolul 1 alineatul (2) că modalitatea în care este percepută această taxă nu este relevantă în acest scop. Din punctul nostru de vedere, faptul că taxa în litigiu ar fi datorată de o persoană juridică nu este de mare importanță.

42. În aceste împrejurări, răspunsul la a doua întrebare ar trebui să fie că o taxă precum cea în cauză în acțiunea principală constituie o taxă pe capital în sensul articolului 1 din Directiva 77/799.

VI — A treia întrebare

43. Prin intermediul celei de a treia întrebări, Cour de cassation solicită, în esență, să se stabilească dacă obligațiile în materie de asistență reciprocă în domeniul fiscal impuse statelor membre prin Directiva 77/799 se opun aplicării de către statele membre, în temeiul unei convenții bilaterale de asistență administrativă fiscală, a unor obligații de aceeași natură care exclud o categorie de contribuabili precum societățile holding luxemburgeze.

44. În speță, așa cum reiese din răspunsul nostru la a doua întrebare, taxa în litigiu intră în domeniul de aplicare al Directivei 77/799, care instituie proceduri armonizate de cooperare administrativă între statele membre în ceea ce privește evaluarea corectă

11 — Hotărârea din 12 aprilie 1994 (C-1/93, Rec., p. I-1137 punctul 22). În această cauză, Curtea a apreciat că Directiva 77/799 era aplicabilă asupra taxelor privind înstrăinarea bunurilor imobiliare. O astfel de taxă este datorată de cumpărător cu ocazia cumpărării unui bun imobil. Aceasta nu aduce atingere deținerii unui astfel de bun sau veniturilor pe care i le poate aduce proprietarului bunului.

12 — A se vedea în acest sens, printre altele, Hotărârea din 17 decembrie 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, Rec., p. 1125), Hotărârea din 22 octombrie 1987, Foto-Frost (314/85, Rec., p. 4199), și, mai recent, Hotărârea din 15 septembrie 2005, Intermodal Transports (C-495/03, Rec., p. I-8151).

a impozitelor pe venit și a taxelor pe capital. În consecință, dispozițiile acestei directive privind cooperarea administrativă sunt aplicabile.

competente ale unui alt stat membru toate informațiile pe care le consideră necesare pentru a determina suma exactă a impozitului pe care contribuabilul îl datorează. Având în vedere că această directivă a fost pusă în aplicare în toate statele membre, un sistem de schimb de informații între Franța și Luxemburg este operațional.

45. În același timp, o convenție bilaterală încheiată între Republica Franceză și Marele Ducat al Luxemburgului prevede o asistență administrativă, dar exclude din domeniul său de aplicare anumite categorii de contribuabili, și anume holdingurile 1929, și, prin urmare, le exclude și de la beneficiul clauzei de cooperare administrativă.

46. În lumina celor prezentate, vom răspunde la a treia întrebare stabilind relația existentă între Directiva 77/799, care este aplicabilă în speță, și dispozițiile convenției bilaterale încheiate între Republica Franceză și Marele Ducat al Luxemburgului, care prevede, în principiu, o asistență administrativă, dar exclude anumite categorii de contribuabili, și anume holdingurile 1929.

48. Principiul prevalenței dreptului comunitar impune ca dispozițiile Directivei 77/799 să fie aplicate prioritar în raport cu cele ale unei convenții bilaterale încheiate cu un alt stat membru. Într-adevăr, conform jurisprudenței Curții, un stat membru nu poate ignora cerințele unei directive sau ale unei alte măsuri comunitare de constrângere pentru motivul că un acord sau o convenție încheiată cu un alt stat membru ar prevedea altfel.

A — *Principalele concluzii ale părților*

47. *Comisia* apreciază că, în conformitate cu jurisprudența constantă a Curții, Directiva 77/799 poate fi invocată de un stat membru pentru a obține de la autoritățile

49. *Elisa* consideră că obligațiile impuse statelor membre prin Directiva 77/799 se opun aplicării de către statele membre, în temeiul unei convenții bilaterale de asistență administrativă fiscală, a unor obligații de aceeași natură care exclud o categorie de contribuabili precum societățile holding luxemburgheze. Directiva permite aplicarea convenției numai în măsura în care această aplicare nu reduce efectele directivei.

50. *Guvernul francez* consideră că obligațiile impuse prin Directiva 77/799 nu se opun ca un stat membru să încheie o convenție în aceeași materie, prin care să fie exclusă din sfera acestora de aplicare o anumită categorie de contribuabili, precum holdingurile 1929. În sprijinul acestei opinii, guvernul francez face referire în special la faptul că, în conformitate cu articolul 8 din Directiva 77/799 coroborat cu legislația luxemburgheză relevantă, Marele Ducat al Luxemburgului are dreptul să refuze solicitările de informații adresate de alte autorități fiscale, care conțin informații ce ar putea fi necesare pentru taxarea holdingurilor 1929. Prin urmare, nici Directiva 77/799, nici convenția nu pot obliga autoritățile luxemburgheze să furnizeze altor state membre informații privind holdingurile 1929. În consecință, este legitim ca guvernul francez să refuze să acorde acestor societăți beneficiul scutirii, care este subordonat condiției existenței unei convenții de asistență administrativă, deoarece legile luxemburgheze lipsesc de eficacitate Directiva 77/799 în ceea ce privește holdingurile 1929.

B — *Aprecieri juridică*

51. Directiva 77/799 este un instrument comunitar care urmărește garantarea existenței unui nivel minim de armonizare a asistenței și a cooperării administrative între toate statele membre. Astfel definită,

directiva trebuie să primească efect deplin și trebuie interpretată și aplicată în mod unitar în întreaga Comunitate¹³.

52. Articolul 11 din Directiva 77/799 cuprinde dispoziții exprese care reglementează relația directivei cu alte instrumente juridice care prevăd „obligații mai generale privind schimbul de informații”. Printr-o asemenea dispoziție, legiuitorul comunitar urmărea clarificarea efectelor juridice ale convențiilor bilaterale care aveau același obiect ca directiva și pe care statele membre le-au încheiat sau pe care le vor încheia. Acest lucru era deosebit de important, deoarece Directiva se adăuga unui șir de convenții bilaterale (sau multilaterale) deja existente care prevedeau o cooperare administrativă în domeniul fiscal¹⁴, și nu avea ca obiectiv să limiteze obligațiile sau posibilitățile existente în materie de asistență reciprocă, ci mai

13 — A se vedea în acest sens, printre altele, Hotărârile Foto-Frost, Internationale Handelsgesellschaft și, mai recent, Intermodal Transports, citate la nota de subsol 12.

14 — A se vedea în special al treilea considerent al Directivei 77/799, care arată: „întrucât nici colaborarea între administrații în temeiul acordurilor bilaterale nu poate să contracareze noile forme de fraudă și evaziune fiscală, al căror caracter multinational se accentuează”. Necesitatea unei astfel de directive a decurs și din faptul că relațiile bilaterale între toate statele membre nu erau acoperite prin acorduri bilaterale care să vizeze cooperarea administrativă. De asemenea, aplicabilitatea și importanța obligațiilor în materie de cooperare administrativă pot să difere de la un acord bilateral la altul.

degrabă să creeze astfel de obligații sau de posibilități¹⁵.

administrativă, dar exclude anumite categorii de contribuabili, anume holdingurile 1929, nu poate fi aplicabilă în speță.

53. În acest context, o dispoziție precum cea prevăzută la articolul 11 din Directiva 77/799 permite statelor membre să mențină sau să încheie în particular acorduri bilaterale care să aibă același obiect ca directiva și, prin urmare, să mențină sau să stabilească o formă de cooperare care să depășească cooperarea prevăzută de directivă. În lumina principiului efectivității și al aplicării uniforme a dreptului comunitar, din articolul 11 din directivă rezultă că o convenție fiscală bilaterală nu se poate aplica decât în măsura în care aceasta cuprinde, în ceea ce privește schimbul de informații, obligații mai extinse decât cele impuse prin directivă.

54. În această privință, nu se poate susține în mod rezonabil că o dispoziție din care o anumită categorie de contribuabili este exclusă, în speță holdingurile 1929, ar putea fi considerată, cel puțin în privința contribuabililor excluși, ca impunând o obligație mai largă decât dispozițiile directivei, a cărei sferă de aplicare nu cuprinde astfel de excluderi. În consecință, dispozițiile unei convenții bilaterale încheiate între Republica Franceză și Marele Ducat al Luxemburgului, care prevede, în principiu, o asistență

55. Concluzia conform căreia convenția nu poate fi aplicată decât în măsura în care aceasta nu limitează în niciun fel aplicabilitatea Directivei 77/799, inclusiv aplicarea sa la holdingurile 1929, este confirmată de jurisprudența Curții, potrivit căreia statele membre nu pot invoca prevederile unei convenții fiscale bilaterale pentru a se sustrage de la obligațiile care le incumbă în temeiul tratatului¹⁶. Nu ar fi posibil, de exemplu, ca, prin aplicarea unei convenții fiscale bilaterale, anumiți contribuabili să fie excluși din domeniul de aplicare al directivei.

56. Din cele expuse anterior rezultă că răspunsul la a treia întrebare ar trebui să fie că obligațiile în materie de asistență fiscală reciprocă impuse de Directiva 77/799 statelor membre nu se opun aplicării de către statele membre, în temeiul unei convenții bilaterale de asistență administrativă în domeniul fiscal, a unor obligații de aceeași natură care exclud o categorie de contribuabili precum societățile holding 1929 luxemburgheze decât în măsura în care punerea în practică a convenției bilaterale ar împiedica aplicarea directivei la contribuabilii care intră sub incidența acesteia.

15 — A se vedea Terra, B. și Wattel, P., *European Tax Law*, Kluwer, 2005, p. 681.

16 — Hotărârea din 14 decembrie 2006, *Denkavit Internationaal* și *Denkavit France* (C-170/05, Rec., p. I-11949 punctul 53).

VII — Prima întrebare

57. Prin intermediul primei întrebări, Cour de cassation solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile tratatului privind dreptul de stabilire (articolul 43 CE și următoarele) și cele privind libera circulație a capitalurilor (articolul 56 CE și următoarele) se opun ca un stat membru să mențină o taxă asupra valorii de piață a imobilelor, taxă de care sunt scutite persoanele juridice rezidente în Franța, în timp ce pentru persoanele juridice care au sediul într-un alt stat membru scutirea este subordonată condiției existenței unei convenții bilaterale în domeniul fiscal, care să conțină fie o clauză de asistență administrativă pentru combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, fie o clauză de nediscriminare în raport cu naționalitatea, acest lucru însemnând că persoanele juridice rezidente în alt stat membru decât Franța nu pot fi supuse unei impozitări mai împovăratore decât cea aplicată persoanelor juridice rezidente în Franța.

A — Principalele concluzii ale părților

58. Potrivit *guvernelor francez, elen, italian și celui al Regatului Unit*, articolele 43 și 56 CE ar trebui interpretate în sensul că nu se opun existenței unei legislații precum legislația franceză în cauză.

59. *Comisia și Elisa* au o opinie contrară. *Comisia* consideră că doar dispozițiile privind libera circulație a capitalurilor (articolul 56 CE și următoarele) sunt pertinente în speță. Aceasta apreciază că articolul 56 CE se opune existenței unei legislații naționale precum cea prevăzută la articolele 990 D și 990 E din CGI. *Elisa* apreciază că articolele 43 CE și 56 CE se opun ambele existenței unei legislații naționale precum cea prevăzută la articolele 990 D și 990 E din CGI.

B — Care este (sunt) libertatea (libertățile) fundamentală(e) vizată(e)?

60. Cu titlu preliminar, subliniem că, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar¹⁷, inclusiv a dispozițiilor care proclamă principiile libertății de stabilire și liberei circulații a capitalurilor.

61. În speță, întrebările adresate de instanța națională privesc atât libertatea de stabilire

¹⁷ — A se vedea, printre altele, Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx (C-80/94, Rec., p. I-2493 punctul 16), Hotărârea din 10 martie 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Rec., p. I-2057 punctul 14), Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Rec., p. I-1957 punctul 36), și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec., p. I-8203 punctul 15).

(articolul 43 CE), cât și libera circulație a capitalurilor (articolul 56 CE și următoarele). *Comisia*, în observațiile sale scrise, a contestat această abordare și a formulat întrebarea dacă libertatea de stabilire ar avea într-adevăr vreun raport cu prezentul litigiu. Guvernul italian pare că împărtășește această opinie. În consecință, este necesar să stabilim dacă, în lumina faptelor din speță, Elisa poate invoca reglementările privind dreptul de stabilire și/sau reglementările privind libera circulație a capitalurilor.

62. Libertatea de stabilire, pe care articolul 43 CE o recunoaște pentru resortisanții comunitari și care le permite accesul la activitățile independente și la exercitarea acestora, precum și la constituirea și administrarea întreprinderilor, în aceleași condiții definite de legislația statului membru de stabilire pentru propriii resortisanți, implică, potrivit articolului 48 din tratat, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul statutar, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității, dreptul de a-și desfășura activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții¹⁸.

63. Conform jurisprudenței Curții, noțiunea de stabilire în sensul dat de tratat este o noțiune foarte largă, care implică posibilitatea unui resortisant comunitar de a participa, în mod stabil și continuu, la viața economică a unui stat membru diferit de statul de origine al acestuia și de a obține profit din această participare, favorizând astfel întreprinderea economică și socială în interiorul Comunității în domeniul activităților independente¹⁹. Cu toate acestea, pentru ca dispozițiile referitoare la dreptul de stabilire să poată fi aplicate, este necesar, în principiu, să se asigure o prezență permanentă în statul membru de primire și, în cazul achiziționării și al posesiei unor bunuri imobile, să existe o administrare activă a acestor bunuri²⁰.

64. S-ar părea că Elisa, ca societate holding, nu exercită nicio activitate comercială, cu excepția deținerii de drepturi de proprietate asupra unor imobile în Franța, dar expunerea instanței de trimitere și informațiile furnizate de părți în procedura în fața Curții nu sunt în totalitate concludente cu privire la acest aspect.

65. Trebuie să observăm că, în orice caz, Curtea a apreciat în mod constant dispozițiile privind achiziția și/sau exploatarea imobilelor

18 — A se vedea Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Rec., p. I-6161 punctul 34), Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec., p. I-10837 punctul 30), și Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată la nota de subsol 17, punctul 17.

19 — A se vedea Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată la nota de subsol 17, punctul 18 și jurisprudența citată.

20 — *Ibidem*, punctul 19.

în contextul liberei circulații a capitalurilor, chiar dacă instanța de trimitere, precum în cauzele Konle²¹, Centro di Musicologia Walter Stauffer²² și Festersen²³, a făcut referire la libertatea de stabilire²⁴.

aceeași valoare indicativă în scopul definirii noțiunii de mișcări de capital²⁷.

66. În acest context, Curtea a apreciat că dreptul de dobândire, de exploatare și de înstrăinare a bunurilor imobiliare pe teritoriul unui alt stat membru ar reprezenta elementul complementar necesar libertății de stabilire²⁵.

68. Rezultă că libera circulație a capitalurilor acoperă deopotrivă posesia și administrarea imobilelor. Nu este contestat faptul că Elisa, al cărei sediu este situat în Luxemburg, deține imobile în Franța. Situația în cauză intră, prin urmare, sub incidența dispozițiilor tratatului care reglementează libera circulație a capitalurilor și Elisa poate, în orice caz, să invoce aceste dispoziții în sensul prezentei proceduri.

67. Astfel cum rezultă din Nomenclatorul mișcărilor de capital ce figurează în anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat (articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam)²⁶, mișcările de capital includ investițiile imobiliare efectuate pe teritoriul unui stat membru de către nerezidenți. Acest nomenclator păstrează

69. În plus, adevăratul scop al dispoziției în cauză, astfel cum îl vom explica în continuare, este să combată fraudă și evaziunea fiscală din partea persoanelor fizice care au domiciliul fiscal în Franța, unde ele ar trebui, în mod normal, în calitate de persoane fizice, să achite taxa pe capital pentru imobilele situate în Franța, dacă le posedă în nume propriu. În consecință, taxa în litigiu vizează în special investițiile imobiliare transfrontaliere, care nu implică în mod necesar o stabilire pe teritoriul francez. Prin urmare, tocmai caracterul transfrontalier al investiției poate fi afectat de legislația națională în

21 — Hotărârea din 1 iunie 1999 (C-302/97, Rec., p. I-3099 punctul 39 și următoarele).

22 — Citată la nota de subsol 17, punctul 16 și următoarele.

23 — Hotărârea din 25 ianuarie 2007 (C-370/05, Rep., p. I-1129, punctul 20 și următoarele).

24 — O excepție de la această abordare a fost făcută într-o hotărâre anterioară, Hotărârea din 6 noiembrie 1984, Fearon (182/83, Rec., p. 3677), care în același timp avea o legătură evidentă cu libertatea de stabilire, în temeiul situației de fapt din această cauză.

25 — A se vedea Hotărârea Konle, citată la nota de subsol 21, punctul 22, și 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. 2157, punctele 29 și 30).

26 — JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10.

27 — A se vedea, mai recent, Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată la nota de subsol 17, punctul 22 și jurisprudența citată, și Hotărârea Festersen, citată la nota de subsol 23, punctul 23.

cauză. Efectele restrictive asupra libertății de stabilire sunt doar consecința inevitabilă a restricției impuse în privința liberei circulații a capitalurilor²⁸.

principiului liberei circulații a capitalurilor, ar putea fi util să reamintim caracteristicile acestei libertăți fundamentale, care este, poate, cea mai puțin cunoscută dintre libertățile fundamentale consacrate prin tratat.

70. În consecință, considerăm că, în speță, libera circulație a capitalurilor trebuie să fie principalul criteriu de apreciere.

71. În orice caz, dacă instanța de trimitere, ținând seama de circumstanțele de fapt ale cauzei pendinte, ar trebui să ajungă la concluzia conform căreia dispozițiile privind libertatea de stabilire sunt în aceeași măsură aplicabile, ar trebui să țină seama și de faptul că ceea ce urmează a fi expus, în special considerațiile ce privesc examinarea principiului proporționalității, ar fi trebuit, de asemenea, să se aplice în privința libertății de stabilire²⁹.

C — Principiul liberei circulații a capitalurilor

72. Înainte de a determina dacă o legislație națională precum cea în cauză este conformă

73. Pentru a începe, trebuie să subliniem că, în ceea ce privește formularea sa, libera circulație a capitalurilor diferă de celelalte libertăți fundamentale, ceea ce ridică întrebarea dacă această formulare produce consecințe practice.

74. Deși articolul 56 CE conține o interdicție generală privind restricțiile referitoare la libera circulație a capitalurilor, articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE precizează că această interdicție nu aduce atingere dreptului pe care îl au statele membre de a aplica dispozițiile pertinente din legislația lor fiscală care stabilesc o diferență între contribuabili în funcție de rezidență sau de locul unde capitalurile acestora sunt investite. În același timp, acest drept este limitat el însuși prin articolul 58 alineatul (3) CE, care arată că diferențele operate de statele membre între contribuabili în funcție de rezidența lor sau de locul în care sunt investite capitalurile nu pot constitui un motiv de discriminare arbitrară, nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor³⁰.

28 — A se vedea, prin analogie, Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995 punctul 33), și Hotărârea din 3 octombrie 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Rec., p. I-9521, punctul 49).

29 — A se vedea Concluziile avocatului general Stix-Hackl prezentate în cauza Festersen, citată la nota de subsol 23, punctul 30.

30 — În relație cu fiscalitatea directă, aceste principii au fost repetate, printre altele, în Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477 punctul 28), și în Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată la nota de subsol 17, punctul 31.

75. În cauza Manninen, Curtea avut pentru prima dată³¹ ocazia să examineze puterea statelor membre de a legifera în domeniul fiscalității directe în lumina principiului liberei circulații a capitalurilor, consacrat prin articolele 56 CE și 58 CE. Unul dintre principiile esențiale enunțate de Curte în această hotărâre este acela conform căruia, pentru ca o legislație fiscală națională care distinge între contribuabili în funcție de locul în care își investesc capitalurile să fie compatibilă cu dispozițiile tratatului, diferența de tratament trebuie să privească situații care nu sunt în mod obiectiv comparabile sau să se justifice printr-un motiv imperativ de interes general, cum ar fi necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal și eficacitatea controalelor fiscale³².

76. În plus, pentru a fi justificată, diferența de tratament între persoanele juridice al căror sediu este stabilit în Franța și persoanele juridice al căror sediu este stabilit în alte state membre nu trebuie să meargă mai departe decât este necesar pentru a atinge obiectivul urmărit prin legislația în cauză³³.

77. Din cele expuse anterior rezultă că noțiunea „restricție” în materie de liberă circulație a capitalurilor corespunde noțiunii „restricție” dezvoltate de Curte în raport cu celelalte libertăți fundamentale. În consecință, orice măsură care complică transferul transfrontalier al capitalurilor sau care îl face mai puțin atractiv și care este de natură să descurajeze investitorul să îl efectueze constituie o restricție privind circulația capitalurilor³⁴.

78. În plus, deși este adevărat că articolul 56 alineatul (1) CE nu prevede nicio interdicție în privința discriminărilor și că această interdicție nu rezultă decât în mod indirect din dispozițiile articolului 58 alineatul (3) CE³⁵, libera circulație a capitalurilor conține o interdicție în privința discriminărilor, ca toate libertățile fundamentale. Acest lucru presupune interzicerea diferențelor de tratament între actorii de pe piața financiară, întemeiate, fără justificări obiective, pe criterii de naționalitate, de domiciliu sau de loc al investiției.

D — Caracteristicile juridice ale taxei în litigiu

79. Pentru a răspunde la prima întrebare, rezultă din cele ce precedă că trebuie

31 — În Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec., p. I-4071 punctele 43-45), Curtea a furnizat câteva indicații privind semnificația acestor dispoziții, dar acestea aveau în vedere dispozițiile imediat precedente (articolul 67 din tratat).

32 — A se vedea în acest sens Hotărârea Verkooijen, citată la nota de subsol 31, punctul 43, Hotărârea Manninen, citată la nota de subsol 30, punctul 29, și Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată la nota de subsol 17, punctul 32.

33 — A se vedea în acest sens Hotărârea Verkooijen, citată la nota de subsol 31, punctul 43, Hotărârea Manninen, citată la nota de subsol 30, punctul 29, și Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată la nota de subsol 17, punctul 32.

34 — A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Bouanich (Hotărârea din 19 ianuarie 2006, C-265/04, Rec., p. I-923, punctul 30).

35 — A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Bouanich, citată la nota de subsol 34, punctul 31.

verificat pentru început dacă mecanismul fiscal francez în litigiu constituie o restricție în ceea ce privește circulația capitalurilor.

an la administrația fiscală, la cererea acesteia, situarea și componența imobilelor aflate în posesie la 1 ianuarie, identitatea și adresa acționarilor, ale asociațiilor sau ale altor membri, numărul de acțiuni, părți sociale sau alte drepturi deținute de fiecare dintre aceștia și justificarea domiciliului fiscal al acestora.

80. În temeiul legislației în litigiu, situația în care apare obligația de a plăti taxa este reprezentată de posesia de imobile situate în Franța sau de deținerea de drepturi reale asupra acestor bunuri la data de 1 ianuarie.

82. În plus, persoanele juridice nerezidente pot fi scutite dacă țara sau teritoriul în care au sediul a încheiat cu Republica Franceză o convenție de asistență administrativă în scopul de a combate fraudă și evaziunea fiscală. Persoanele juridice trebuie să declare în fiecare an, cel mai târziu la 15 mai, situarea, componența și valoarea imobilelor aflate în posesie la 1 ianuarie, identitatea și adresa asociațiilor lor la aceeași dată, precum și numărul acțiunilor sau al părților sociale deținute de fiecare dintre aceștia.

81. Persoanele juridice care au sediul de conducere efectivă în Franța (desemnate în continuare în calitate de „rezidente”) sunt scutite de taxa în litigiu. Persoanele juridice care nu au sediul de conducere efectivă în Franța (desemnate în continuare în calitate de „nerezidente”) sunt asimilate persoanelor juridice rezidente dacă, în temeiul unei convenții, nu pot fi supuse unei impozitări mai împovărătoare. Rezultă din decizia de trimitere că această condiție face referire la o situație în care Republica Franceză a încheiat cu țara în care persoana juridică are sediul de conducere efectivă o convenție care include o clauză de nediscriminare în materie fiscală. Persoanele juridice rezidente și persoanele juridice nerezidente asimilate sunt scutite, cu condiția să respecte angajamentul de a face anumite declarații la administrația fiscală. În special, acestea trebuie să comunice în fiecare

83. Din cele menționate anterior rezultă că, deși o persoană juridică rezidentă este, în principiu, scutită de taxă, o persoană juridică nerezidentă trebuie să aibă sediul de conducere efectivă într-o țară care a încheiat cu Republica Franceză o convenție care să includă o clauză de nediscriminare în materie fiscală sau o convenție care să cuprindă o clauză de asistență administrativă în scopul de a combate fraudă și evaziunea fiscală. Aceasta implică o diferență de tratament între persoanele juridice supuse taxei în litigiu în funcție de locul unde este situat sediul lor de conducere efectivă.

84. În același timp, mecanismul fiscal în litigiu poate face investițiile imobiliare în Franța mai puțin atractive pentru persoanele juridice nerezidente. Atunci când o persoană juridică nerezidentă are sediul de conducere efectivă într-un stat membru care nu a încheiat cu Republica Franceză o convenție care să includă o clauză de nediscriminare în materie fiscală sau o convenție care să cuprindă o clauză de asistență administrativă în scopul de a combate fraudă și evaziunea fiscală, imobilul deținut în mod direct sau indirect în Franța de această persoană juridică nerezidentă poate fi supus taxei în litigiu. Taxa în litigiu se aplică de asemenea persoanelor juridice care au fost excluse de la beneficiul unor astfel de clauze, cum este cazul holdingurilor 1929, care au fost excluse din domeniul de aplicare al convenției încheiate între Republica Franceză și Marele Ducat al Luxemburgului.

85. Taxa în litigiu constituie, prin urmare, o restricție în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor, care este, în principiu, interzisă prin articolul 56 CE.

E — Situația rezidenților și cea a nerezidenților sunt în mod obiectiv comparabile?

86. Astfel cum am precizat anterior, potrivit jurisprudenței Curții, o legislație fiscală națională precum cea în cauză în acțiunea

principală poate fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor dacă diferența de tratament privește situații ce nu sunt în mod obiectiv comparabile.

87. Comisia apreciază că situația rezidenților și cea a nerezidenților ar putea fi considerate diferite atunci când, în cazul anumitor țări, nu există un mijloc de a obține informații armonizate despre asociații anumitor persoane juridice care dețin imobile. Potrivit Comisiei, o asemenea diferență nu există între statele membre ale Uniunii Europene, întrucât măsuri care vizează să consolideze cooperarea, precum Directiva 77/799, asigură un nivel minim de schimb de informații.

88. Se constată că totuși Curtea apreciază situația obiectivă a contribuabililor mai degrabă în lumina unei norme fiscale³⁶ decât pe baza obiectivelor pe care o astfel de normă le poate urmări prin intermediul scutirilor pe care le conține.

89. În speță, se constată că, în ceea ce privește situația care generează obligația de plată a taxei, respectiv deținerea, directă sau

³⁶ — A se vedea în acest sens Hotărârea Manninen, citată la nota de subsol 30, punctul 36.

indirectă, de imobile situate în Franța sau de drepturi reale asupra acestor bunuri la data de 1 ianuarie a unui an dat, persoanele juridice care au sediul de conducere efectivă în Franța sunt tratate în mod egal în ceea ce privește taxarea imobilelor cu persoanele juridice care au sediul de conducere efectivă în afara Franței.

92. Rezultă că o astfel de măsură fiscală nu poate, în principiu, să constituie un tratament inegal autorizat de articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE, cu excepția cazului în care poate fi justificată de motive imperative de interes general³⁸.

F — Justificarea prin motive imperative de interes general

90. Regulile menționate nu pot trata aceste persoane în mod diferit în privința acordării unui avantaj referitor la aceeași taxă fără a crea discriminare. Tratatând cele două tipuri de persoane juridice într-o manieră identică în scopul impozitării imobilelor lor, legiuitorul francez a admis de fapt că, în privința modalităților și a condițiilor acestei impozitări, nu există între situațiile lor nicio diferență obiectivă care să poată justifica o diferență de tratament³⁷.

93. Pentru a justifica taxa în litigiu, Guvernul francez invocă motive privind eficacitatea controalelor fiscale și combaterea fraudei și a evaziunii fiscale.

94. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, combaterea fraudei și a evaziunii fiscale³⁹ și eficacitatea controalelor fiscale⁴⁰ figurează printre motivele imperative de

91. În consecință, în împrejurări precum cele din acțiunea principală, legislația națională în cauză are ca efect tratarea în mod diferit a persoanelor juridice care se găsesc în situații obiectiv comparabile.

37 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța (270/83, Rec., p. 273, punctul 20). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Lenz prezentate în cauza Futura Participations și Singer (Hotărârea din 15 mai 1997, C-250/95, Rec., p. I-2471, punctele 38 și 39).

38 — A se vedea în acest sens Hotărârea Verkooijen, citată la nota de subsol 31, punctul 46, Hotărârea Manninen, citată la nota de subsol 30, punctul 29, Hotărârea Bouanich, citată la nota de subsol 34, punctul 38, și Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată la nota de subsol 17, punctul 32.

39 — A se vedea, printre altele, Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI (C-264/96, Rec., p. I-4695 punctul 26), Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctul 57), Hotărârea din 21 noiembrie 2002, X și Y (C-436/00, Rec., p. I-10829 punctul 61), Hotărârea din 12 decembrie 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Rec., p. I-11779 punctul 37), și Hotărârea Marks & Spencer, citată la nota de subsol 18, punctul 57.

40 — A se vedea în special Hotărârea Futura Participations și Singer, citată la nota de subsol 37, punctul 31.

interes public care ar putea să justifice o restricție în ceea ce privește exercitarea libertăților fundamentale⁴¹.

95. În lumina obiectivului urmărit prin dispoziția națională în cauză, aceste justificări coincid, într-o anumită măsură, deoarece dispoziția în cauză urmărește să asigure colectarea de informații necesare la perceperea taxei pe capital și, prin aceasta, să combată fraudă și evaziunea fiscală în ceea ce privește această taxă.

96. Trebuie să observăm că, deși Curtea a afirmat de nenumărate ori că eficacitatea controalelor fiscale constituie o cerință imperativă de interes general care poate justifica o restricție în ceea ce privește exercitarea libertăților fundamentale garantate prin tratat⁴², aceasta a fost relativ reticentă la acceptarea unei astfel de justificări în practică, din moment ce nu a fost invocată cu succes de un stat membru decât într-o singură cauză privind fiscalitatea directă, și anume în cauza *Futura Participations și Singer*⁴³. Din jurisprudența Curtii reiese că un stat membru poate aplica doar măsuri care îi permit să controleze într-o manieră

clară și precisă contribuabilii supuși unei anumite taxe și suma datorată de aceștia⁴⁴.

97. Aceeași reticență poate fi observată referitor la justificările întemeiate pe combaterea fraudei și a evaziunii fiscale. Deși recunoaște că lupta pentru combaterea fraudei fiscale constituie un motiv imperativ de interes general ce poate justifica o restricție în ceea ce privește exercitarea libertăților fundamentale⁴⁵, Curtea, în practică, a limitat destul de strict posibilitatea de a invoca o justificare întemeiată pe combaterea fraudei și a evaziunii fiscale⁴⁶.

98. Într-adevăr, potrivit unei fraze utilizate în mod frecvent în jurisprudență, o restricție în calea unei libertăți garantate prin tratat nu poate fi justificată prin combaterea fraudei și a evaziunii fiscale decât dacă legislația în cauză are ca obiectiv specific să excludă de la un avantaj fiscal montajele pur artificiale care au ca scop ocolirea legislației naționale⁴⁷.

41 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 4 martie 2004, *Comisia/Franța* (C-334/02, Rec., p. I-2229 punctul 27).

A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza *Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas*, citată la nota de subsol 28, punctul 85.

42 — A se vedea, printre altele, Hotărârea din 4 martie 2004, *Comisia/Franța*, citată la nota de subsol 41, punctul 27.

43 — Citată la nota de subsol 37, punctul 31.

44 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 iulie 1999, *Baxter și alții* (C-254/97, Rec., p. I-4809 punctul 18), și Hotărârea *Laboratoires Fournier*, citată la nota de subsol 17, punctul 24.

45 — A se vedea, printre altele, Hotărârea ICI, citată la nota de subsol 39, punctul 26, Hotărârea *Metallgesellschaft și alții*, citată la nota de subsol 39, punctul 57, Hotărârea X și Y, citată la nota de subsol 39, punctul 61, Hotărârea *Lankhorst-Hohorst*, citată la nota de subsol 39, punctul 37, și Hotărârea *Marks & Spencer*, citată la nota de subsol 18, punctul 57.

46 — A se vedea Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza *Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas*, citată la nota de subsol 28, punctul 87.

47 — A se vedea, printre altele, Hotărârea ICI, citată la nota de subsol 39, punctul 26, Hotărârea X și Y, citată la nota de subsol 39, punctul 61, Hotărârea *Lankhorst-Hohorst*, citată la nota de subsol 39, punctul 37, Hotărârea din 11 martie 2004, de *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rec., p. I-2409 punctul 50), și Hotărârea *Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas*, citată la nota de subsol 28, punctul 51.

99. Rezultă că, pentru a fi proporțională, aplicabilitatea unei măsuri care urmărește combaterea fraudei și a evaziunii fiscale trebuie să fie limitată, atât cât este posibil, la cazurile care prezintă un risc real de fraudă fiscală prin recurgerea la montaje pur artificiale⁴⁸ și nu trebuie pusă în practică, în lumina tuturor acestor condiții de aplicare și de exceptare, decât în împrejurări foarte specifice, care corespund unor cazuri în care riscul de evaziune fiscală există cu cea mai mare probabilitate⁴⁹.

100. Potrivit jurisprudenței Curții, „montajele pur artificiale” sunt cele care nu reflectă realitatea economică⁵⁰. În cazul libertății de stabilire, Curtea a apreciat că realitatea economică presupune o implementare reală a societății în cauză în statul de primire și exercitarea unei activități economice efective pe teritoriul acestuia⁵¹.

101. Dacă aplicăm acest raționament și în privința liberei circulații a capitalurilor, acesta poate sugera că o măsură restrictivă

nu trebuie să meargă dincolo de impozitarea efectivă a imobilelor aparținând persoanelor juridice care s-au stabilit în mod formal într-un alt stat membru, atunci când această stabilire nu corespunde niciunei realități economice.

102. Potrivit jurisprudenței Curții în privința sarcinii probei, aceasta revine, în principiu, administrației fiscale din statul membru dator să dovedească, de la caz la caz, că există un risc de fraudă sau de evaziune fiscală⁵². Din faptul că un contribuabil se folosește de libertățile fundamentale pentru a-și stabili rezidența în alt stat membru nu se poate deduce că urmărește un obiectiv fraudulos⁵³. O prezumție generală de evaziune sau de fraudă fiscală nu poate justifica o măsură fiscală care să aducă atingere obiectivelor stabilite prin tratat⁵⁴. Curtea a considerat chiar că nu poate fi considerată ca fiind proporțională⁵⁵ instituirea unei reguli generale care să excludă în mod automat de la un avantaj fiscal anumite categorii de operații, indiferent că există sau că nu există în mod efectiv indicii de evaziune sau de fraudă fiscală.

103. Mai recent, Curtea pare să își fi perfecționat abordarea privind prezumțiile generale de evaziune sau de fraudă fiscală

48 — A se vedea în acest sens Hotărârea ICI, citată la nota de subsol 39, punctul 26, Hotărârea Lankhorst-Hohorst, citată la nota de subsol 39, punctul 37, Hotărârea de Lasteyrie du Saillant, citată la nota de subsol 47, punctul 50, Hotărârea Marks & Spencer, citată la nota de subsol 18, punctul 57, și Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată la nota de subsol 28, punctul 51.

49 — A se vedea Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată la nota de subsol 28, punctul 137.

50 — A se vedea în acest sens Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată la nota de subsol 28, punctul 55.

51 — *Ibidem*, punctul 54.

52 — A se vedea Concluziile avocatului general Mischo prezentate în cauza de Lasteyrie du Saillant, citată la nota de subsol 47, punctul 59.

53 — A se vedea în acest sens Hotărârea ICI, citată la nota de subsol 39, punctul 26, Hotărârea Metallgesellschaft și alții, citată la nota de subsol 39, punctul 57, Hotărârea X și Y, citată la nota de subsol 39, punctele 61 și 62, Hotărârea Lankhorst-Hohorst, citată la nota de subsol 39, punctul 37, și Hotărârea de Lasteyrie du Saillant, citată la nota de subsol 47, punctele 50 și 51.

54 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia (C-478/98, Rec., p. I-7587 punctul 45), și Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța, citată la nota de subsol 41, punctul 27.

55 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iulie 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Rec., p. I-4161 punctul 44).

în domeniul fiscalității directe. În cauza Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, aceasta a apreciat că o asemenea prezumție ar putea fi acceptată, cu condiția ca aceasta să nu aibă vocație să se aplice, în privința condițiilor precise pe care le definește, decât strict în anumite împrejurări foarte specifice, care corespund cazurilor în care riscul de evaziune fiscală există cu cea mai mare probabilitate. În acest caz, îi revine contribuabilului nerezident, care este cel mai bine plasat din acest punct de vedere, obligația de a dovedi realitatea activităților sale care îi permit să solicite beneficiul libertăților fundamentale⁵⁶.

104. În lumina acestor considerații, vom examina dacă măsura națională în cauză este adecvată pentru a asigura eficacitatea controalelor fiscale și combaterea fraudei și a evaziunii fiscale și dacă aceasta nu depășește ceea ce este necesar pentru realizarea acestor obiective.

105. Intenția legiuitorului, atunci când a impus taxa în litigiu, era de a descuraja contribuabilii care plătesc taxa franceză pe capital să ocolească o asemenea impozitare, prin constituirea, în statele care nu au încheiat cu Republica Franceză o convenție fiscală cu o clauză de asistență administrativă în vederea combaterii fraudei și a evaziunii

fiscale, de societăți care devin proprietare de imobile situate în Franța⁵⁷.

106. Mecanismul fiscal în litigiu părea să vizeze în special practicile având ca scop să eludeze taxa pe capital care, în mod normal, ar fi fost datorată în privința imobilelor. Potrivit observațiilor orale și scrise ale guvernului francez, practica împotriva căreia trebuie luptat constă în constituirea, de către persoanele fizice cu domiciliul fiscal în Franța și ale căror imobile ar fi putut fi, în mod normal, supuse taxei pe capital, de persoane juridice cu domiciliul fiscal în afara Franței, cu singurul scop de a evita plata taxei pe capital. Se pare că persoane fizice care au reședința în Franța transferă drepturile lor de proprietate sau celelalte drepturi reale pe care le dețin asupra imobilelor situate în Franța unor persoane juridice care nu sunt obligate, ca atare, la plata taxei franceze pe capital.

107. Cazurile care par să fi dat naștere unor dificultăți sunt cele în care autoritățile fiscale franceze nu pot verifica identitatea și participațiile persoanelor fizice care pot fi acționarii acestor persoane juridice. Potrivit guvernului francez, aceasta este situația în care aceste persoane juridice au sediul de conducere efectivă într-o țară cu care Republica Franceză nu a încheiat o convenție care să includă o clauză de asistență administrativă. Într-un asemenea caz, se arată că autoritățile fiscale franceze întâmpină

56 — A se vedea în acest sens Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată la nota de subsol 28, punctul 70.

57 — Potrivit observațiilor guvernului francez, Conseil Constitutionnel (Consiliul Constituțional) a hotărât astfel într-o decizie din 29 decembrie 1989.

dificultăți atunci când verifică în mod încrucișat declarațiile completate de persoanele juridice, în special cu privire la identitatea și la participațiile acționarilor lor, și declarațiile de impozit privind taxa pe capital întocmite de persoanele fizice rezidente în Franța, care sunt obligate să declare toate participațiile pe care le dețin în societăți stabilite în Franța sau în străinătate, precum holdingurile 1929. În aceste împrejurări, persoanele fizice pot reuși să se ascundă în spatele persoanelor juridice pentru a evita plata taxei pe capital, pe care ar trebui, în mod normal, să o plătească pentru imobilele deținute în nume propriu.

108. Pentru a combate aceste practici, taxa prevăzută la articolele 990 D și 990 E din CGI vizează în special persoanele juridice care au sediul de conducere principală în țări de la care Republica Franceză nu poate obține informațiile adecvate despre persoanele fizice care dețin participații la capitalul persoanelor juridice. Astfel, legislația franceză în cauză scutește de la plata taxei persoanele juridice nerezidente, în funcție de existența unei convenții care conține o clauză de asistență administrativă sau de nediscriminare în materie fiscală. În ceea ce privește ultima clauză, guvernul francez a făcut observația că o convenție fiscală care conține o clauză de nediscriminare implică *a fortiori* existența unei asistențe administrative.

109. Reiese că, prin urmare, criteriul esențial de acordare a scutirii este garantarea faptului că, în temeiul unei convenții fiscale bilaterale, administrația fiscală franceză poate solicita direct unor autorități fiscale străine toate informațiile necesare pentru a corobora declarațiile făcute de persoane juridice care dețin drepturi de proprietate sau alte drepturi reale asupra unor imobile situate în Franța în conformitate cu articolul 990 E din CGI, precum și declarațiile făcute de persoane fizice cu domiciliul fiscal în Franța privind imobilele acestora supuse la plata taxei pe capital.

110. Prin impozitarea tuturor persoanelor juridice care nu îndeplinesc această condiție, legislația franceză în cauză în acțiunea principală are ca efect impozitarea imobilelor deținute de societăți utilizate drept „paravan” de către persoane fizice care, în lipsa unor asemenea societăți, ar fi supuse la plata taxei pe capital. Taxa în litigiu permite așadar combaterea practicilor al căror unic scop este evitarea plății taxei pe capital, care altfel ar fi datorată de persoanele fizice din Franța, sau măcar face mai puțin atractive aceste practici. Taxa este prin urmare adaptată la obiectivul care constă în asigurarea eficacității controalelor fiscale și în combaterea fraudei și a evaziunii fiscale.

111. Rămâne totuși să se determine dacă taxa în litigiu nu depășește ceea ce este necesar pentru realizarea acestui obiectiv.

112. Legislația națională în cauză ar părea că are ca punct de plecare ipoteza conform căreia toate țările cu care Republica Franceză nu a încheiat o convenție fiscală bilaterală care să conțină fie o clauză de asistență administrativă, fie o clauză de nediscriminare în materie fiscală pot accepta persoane juridice ca instrumente pentru evitarea plății taxei pe capital de către persoanele fizice. Aceeași ipoteză se aplică și pentru entitățile constituite în societăți, precum holdingurile 1929, care au fost excluse din domeniul de aplicare al convențiilor fiscale bilaterale.

113. Guvernul francez justifică această ipoteză invocând în special caracterul vătămător pe care îl prezintă, în general, holdingurile 1929.

114. În privința acestui aspect, trebuie să subliniem că acest caracter vătămător al regimului legal a fost efectiv recunoscut de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE⁵⁸), precum și de Consiliul „Afaceri economice și financiare” (Consiliul Ecofin) cu ocazia adoptării Codului de

conduită privind fiscalitatea întreprinderilor⁵⁹. Regimul legal luxemburghez aplicabil holdingurilor 1929 a fost citat în raportul grupului „Cod de conduită”, însărcinat cu evaluarea măsurilor naționale ce pot reieși din acest cod, ca reprezentând măsuri vătămătoare. Acest regim fiscal trebuia, de atunci, să fie în mod progresiv suprimat⁶⁰.

115. Totuși, acești factori nu pot avea incidență asupra aplicabilității drepturilor conferite de libertățile fundamentale operatorilor economici. Potrivit preambulului său, Codul de conduită este un angajament politic, și nu afectează drepturile și obligațiile statelor membre și nici competențele respective ale statelor membre și ale Comunității, astfel cum acestea decurg din tratat⁶¹. Menționarea holdingurilor 1929 printre măsurile fiscale vătămătoare pentru piața unică nu poate limita dreptul conferit unui investitor prin tratat, în temeiul articolului 56 CE, de a efectua investiții într-un anumit stat membru, având sediul de conducere efectivă într-un alt stat membru, chiar dacă, având în

58 — Regimul legal al holdingurilor 1929 a fost constant citat de OCDE ca o practică fiscală vătămătoare. A se vedea raportul etapei 2006 privind proiectul OCDE referitor la practicile fiscale vătămătoare, disponibil la adresa: <http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf>

59 — Rezoluția Consiliului și a reprezentanților guvernelor din statele membre, reuniți în Consiliul din 1 decembrie 1997, privind un cod de conduită în domeniul fiscalității întreprinderilor (JO 1998, C 2, p. 2). Acesta din urmă vizează „măsurile care au sau pot avea incidență sensibilă asupra localizării activităților economice în sânul Comunității” și conțin un angajament din partea statelor membre privind înghețarea și anularea acestor măsuri.

60 — Acest raport este disponibil pe Internet la adresa http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_fr.pdf

61 — A se vedea Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată la nota de subsol 28, punctul 57.

vedere structura sa, societatea investitorului este supusă unui sistem fiscal care este considerat vătămător pentru piața unică.

116. Faptul că holdingurile 1929 au fost considerate drept o schemă de ajutoare de stat incompatibilă cu piața comună⁶² nu schimbă nimic în privința acestei analize. De fapt, tratatul conține, la articolele 87 CE și 88 CE, dispoziții specifice destinate să aprecieze compatibilitatea unei astfel de măsuri cu piața comună și să elimine efectele sale vătămătoare pentru această piață. Faptul că o astfel de formă de societate și regimul său fiscal nu sunt conforme cu reglementările tratatului nu poate abilita un stat membru să ia măsuri unilaterale prin care urmărește să contracareze efectele sale prin limitarea libertății de circulație⁶³.

117. În consecință, un argument întemeiat pe caracterul vătămător al unui regim fiscal național specific sau al unei forme de societate nu poate fi acceptat ca atare pentru a justifica refuzul generalizat al unui avantaj fiscal sub forma unei scutiri pentru o întreagă categorie de persoane juridice rezidente în alt stat membru.

118. Pentru a justifica legislația națională în cauză, guvernul francez invocă de asemenea dificultățile în obținerea informațiilor din țările cu care nu există nicio cooperare administrativă efectivă.

119. În particular, guvernul francez, susținut de guvernul olandez, de guvernul italian, de guvernul elen și de cel al Regatului Unit, afirmă că o abordare restrictivă a scutirii de la plata taxei în litigiu este necesară ca urmare a dificultății pe care o au autoritățile fiscale franceze de a dovedi fraudă sau evaziunea fiscală în lipsa unor informații de încredere, care să permită verificarea informațiilor furnizate de contribuabili în declarațiile lor fiscale. Dificultatea rezidă în faptul că autorităților fiscale le revine obligația de a administra proba fraudei. În lipsa posibilității coroborării informațiilor cu cele pe care autoritățile franceze sunt în măsură să le obțină prin mijloacele proprii, ceea ce poate presupune cooperarea administrativă a autorităților fiscale străine, prezumția de fraudă fiscală existentă este justificată.

120. Acest argument ridică întrebarea cu privire la eficacitatea cooperării administrative între statele membre prevăzută de Directiva 77/799.

121. Din răspunsurile noastre la a doua și la a treia întrebare rezultă că taxa în litigiu face parte din sfera de aplicare a Directivei 77/799,

62 — Decizia 2006/940/CE a Comisiei din 19 iulie 2006 privind regimul de ajutor C 3/2006 pus în practică de Luxemburg în favoarea societăților holding 1929 și a holdingurilor miliardare (JO L 366, p. 47).

63 — A se vedea Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată la nota de subsol 28, punctul 58.

care se aplică situației de fapt din prezentul litigiu cu care a fost sesizată instanța de trimitere.

privința statutului lor legal, dar că nu li se poate solicita nicio altă informație în scopuri de impozitare.

122. Potrivit Comisiei și Elisa, directiva permite autorităților fiscale franceze să obțină toate informațiile necesare pentru perceperea taxei pe capital.

124. Ca răspuns la acest argument, trebuie să subliniem că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, Directiva 77/799 poate fi invocată de un stat membru pentru a obține de la autoritățile competente ale unui alt stat membru toate informațiile necesare pentru a-i permite să stabilească în mod corect quantumul taxelor care intră sub incidența prezentei directive⁶⁵.

123. În același timp, potrivit guvernului francez și tuturor celorlalte state membre care au participat la prezenta procedură, în cazul particular al holdingurilor 1929, eficacitatea Directivei 77/799 este contestabilă în temeiul termenilor articolului 8 alineatul (1). În conformitate cu articolului 8 din directivă, un stat membru căruia i se solicită să furnizeze informații nu este obligat să facă acest lucru atât timp cât legislația sau practica administrativă a acestui stat membru nu îl autorizează să strângă sau să utilizeze aceste informații pentru propriile interese. Cu privire la acest aspect, guvernul francez face referire la legislația luxemburgheză relevantă⁶⁴, care prevede numai că aceste holdinguri sunt obligate să furnizeze informații în

125. În speță, nu putem exclude faptul că ar putea fi dificil pentru autoritățile franceze, ținând seama de dispozițiile articolului 8 din Directiva 77/799 și de legislația națională luxemburgheză, să obțină direct de la autoritățile luxemburghese anumite tipuri de informații necesare pentru a combate fraudă și evaziunea fiscală, în special cele privind structura juridică și identitatea acționarilor din holdingurile 1929.

126. Cu toate acestea, trebuie să observăm că, în cazuri similare, în care state membre au susținut că directiva era ineficăce în privința

64 — În special: Regulamentul Marelui Duce din 24 martie 1989, care prevede secretul bancar în materie fiscală și care delimitează dreptul de investigare al administrațiilor fiscale (Mém. A-15 din 28 martie 1989). Articolul 4 prevede că nicio informație în scopul impozitării contribuabilului nu poate fi solicitată societăților de participatii financiare în sensul Legii din 31 iulie 1929. Articolul 5 prevede că, în privința acestor societăți de participatii financiare, dreptul de control și de investigare aparține administrației statului în care s-a înregistrat societatea și se limitează numai la căutarea și la corectarea faptelor și a datelor care vizează statutul fiscal al societății, precum și a elementelor solicitate pentru asigurarea și pentru verificarea unei percepții corecte și exacte a taxelor și a drepturilor aflate în sarcina societății.

65 — A se vedea, printre altele, Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C-204/90, Rec., p. I-249 punctul 18), Hotărârea Halliburton Services, citată la nota de subsol 11, punctul 22, Hotărârea din 3 octombrie 2002, Danner (C-136/00, Rec., p. I-8147, punctul 49), Hotărârea din 26 iunie 2003, Skandia și Ramstedt (C-422/01, Rec., p. I-6817 punctul 42), Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța, citată la nota de subsol 41, punctul 31, Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată la nota de subsol 28, punctul 71, și Hotărârea din 30 ianuarie 2007, Comisia/Danemarca (C-150/04, Rep., p. I-1163, punctul 52).

statelor membre care practicau secretul bancar, Curtea a respins în trecut acest argument. Aceasta a apreciat că, deși articolul 8 alineatul (1) din Directiva 77/799 nu obligă autoritățile fiscale ale statelor membre să colaboreze atunci când autoritățile competente care trebuie să furnizeze informațiile sunt împiedicate de actele cu putere de lege naționale sau de practicile administrative ale acestora din urmă să efectueze aceste cercetări, să colecteze sau să utilizeze informațiile în interesul propriu al acestor state, imposibilitatea de a solicita această colaborare nu poate justifica refuzul unui avantaj fiscal. Nimic nu ar împiedica autoritățile fiscale vizate să impună contribuabilului să prezinte probele pe care acestea le consideră necesare pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor menționate și, dacă este cazul, să refuze avantajul fiscal, inclusiv scutirea de la plată, dacă aceste probe nu sunt furnizate⁶⁶. Astfel, nu se poate exclude *a priori* posibilitatea ca persoana supusă la plată să fie în măsură să prezinte elementele justificative pertinente care să permită autorităților fiscale ale statului membru în care se plătește impozitul să stabilească, în mod clar și precis, că aceasta nu încearcă să evite sau să eludeze plata taxelor⁶⁷.

127. În circumstanțele acțiunii principale, acest lucru pare să sugereze că, deși un astfel de „obstacol juridic”, din care izvorăște imposibilitatea de a solicita direct cooperarea autorităților fiscale luxemburgheze, poate face verificarea informațiilor mai dificilă, acesta nu justifică refuzul categoric

de acordare a unui avantaj fiscal pentru investițiile efectuate de către investitori care provin din statul membru respectiv. Ca urmare, atunci când holdingurile 1929 solicită scutirea de la plata taxei în litigiu, autoritățile fiscale franceze ar putea cere holdingurilor elementele de probă pe care le consideră necesare pentru asigurarea deplinei transparențe a drepturilor lor de proprietate și a structurii acționariatului lor⁶⁸. Autoritățile franceze ar putea, de exemplu, să solicite probe oficiale adecvate pentru a îndepărta anonimatul în spatele căruia anumite persoane fizice tind să disimuleze drepturile lor de proprietate.

128. Putem adăuga, cu privire la acest aspect, că trebuie să ne asigurăm că cerințele privind elementele justificative solicitate nu depășesc ceea ce este necesar pentru a atinge scopul vizat, și anume cel de informare⁶⁹.

129. Este evident că în speță aceste condiții nu sunt îndeplinite, deoarece legislația franceză nu permite persoanelor juridice care sunt excluse din domeniul de aplicare al unei convenții fiscale ce prevede o asistență administrativă, persoane juridice care însă investesc în imobile situate în Franța, să furnizeze elementele justificative care să facă posibilă

66 — A se vedea Hotărârea Bachmann, citată la nota de subsol 65, punctul 20, Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Comisia/Belgia (C-300/90, Rec., p. I-305 punctul 13), Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța, citată la nota de subsol 41, punctul 32, și Hotărârea Comisia/Danemarca, citată la nota de subsol 65, punctul 54.

67 — A se vedea în acest sens Hotărârea Laboratoires Fournier, citată la nota de subsol 17, punctul 25, și Hotărârea Baxter și alții, citată la nota de subsol 44, punctele 19 și 20.

68 — A se vedea în acest sens Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată la nota de subsol 17, punctul 48.

69 — A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate în cauza Marks & Spencer, citată la nota de subsol 18, punctul 81.

stabilirea identității acționarilor acestora și orice altă informație pe care autoritățile fiscale franceze le consideră necesare. În consecință, este incontestabil faptul că legislația în cauză împiedică aceste societăți să dovedească faptul că nu urmăresc un obiectiv fraudulos⁷⁰.

130. Legislația în cauză poate așadar antrena o daună „colaterală” substanțială, deoarece, deși penalizează pe bună dreptate holdingurile 1929 care au fost constituite de persoane fizice cu domiciliul fiscal în Franța în scopul evitării plății taxei franceze pe capital asupra imobilelor lor situate în Franța, aceasta penalizează de asemenea alte holdinguri 1929 care dețin imobile în Franța.

131. În consecință, numărul persoanelor juridice care ar trebui să plătească taxa în litigiu poate fi superior celui al persoanelor juridice care urmăresc să evite plata taxei pe capital rămânând acționari anonimi ai persoanelor juridice care au sediul într-o țară cu care Republica Franceză nu a încheiat o convenție ce conține o clauză de asistență administrativă sau rămânând acționari anonimi ai persoanelor juridice care, prin convenție, au fost excluse de la beneficiul unei astfel de clauze, precum holdingurile 1929.

132. Rezultă că guvernul francez ar fi putut adopta măsuri mai puțin restrictive pentru a atinge obiectivul care constă în asigurarea controalelor fiscale eficiente și în combaterea fraudei și a evaziunii fiscale. Diferența de tratament, prevăzută de legislația națională în cauză, între persoanele juridice rezidente și cele nerezidente nu este proporțională cu obiectivul urmărit.

133. Prin urmare, trebuie să se răspundă la prima întrebare că dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor (articolul 56 CE și următoarele) se opun ca un stat membru să mențină o taxă asupra valorii de piață a imobilelor, de care persoanele juridice care au domiciliul fiscal în Franța sunt exonerate, în timp ce pentru persoanele juridice care au sediul într-un alt stat membru, exonerarea este subordonată condiției existenței unei convenții bilaterale care cuprinde fie o clauză de asistență administrativă pentru combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, fie o clauză care să interzică discriminările pe motiv de naționalitate, conform căreia persoanele juridice nerezidente nu pot fi supuse unui impozit mai împovărat decât persoanele juridice rezidente.

VIII — A patra întrebare

134. Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța națională solicită, în esență, să se stabilească dacă Republica Franceză,

70 — Obligația ca o persoană să plătească taxa în litigiu, chiar dacă identitatea acționarilor săi este cunoscută de autoritățile fiscale franceze, se pare că izvorăște din „Instruction administrative” din 13 octombrie 2000 (Bulletin officiel des impôts 7 Q-1-00).

având încheiată cu un stat o convenție care include o clauză de nediscriminare ce permite persoanelor juridice care au sediul în acest stat să solicite cu succes beneficiul scutirii prevăzute la articolul 990 E alineatul (3) din CGI, ar trebui, în temeiul articolelor 56 CE și 43 CE, să acorde acest avantaj fiscal și persoanelor juridice care au sediul într-un alt stat membru, precum Marele Ducat al Luxemburgului, care nu este legat de Republica Franceză printr-o convenție care să includă o astfel de clauză de nediscriminare, atunci când aceste persoane juridice dețin imobile în Franța. Cu alte cuvinte, întrebarea urmărește să determine dacă articolele 56 CE

și 43 CE au ca efect extinderea beneficiului unei clauze de nediscriminare încheiate între Franța și un alt stat membru sau țară terță și asupra persoanelor juridice care au domiciliul fiscal în alt stat membru și care dețin imobile în Franța.

135. În lumina răspunsurilor pe care le-am oferit la întrebările precedente, apreciem că nu este necesar să răspundem la a patra întrebare.

IX — Concluzie

136. În lumina celor expuse anterior, propunem Curții să răspundă la întrebările formulate în următorii termeni:

„1) Dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor (articolul 56 CE și următoarele) se opun ca un stat membru să mențină o taxă asupra valorii de piață a imobilelor, de care persoanele juridice care au domiciliul fiscal în Franța sunt exonerate, în timp ce pentru persoanele juridice care au domiciliul fiscal într-un alt stat membru, exonerarea este subordonată condiției existenței unei convenții

bilaterale care cuprinde fie o clauză de asistență administrativă pentru combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, fie o clauză care să interzică discriminările pe motiv de naționalitate, atunci când persoanele juridice care au domiciliul fiscal în alt stat decât Franța sunt supuse unui impozit mai împovărător decât persoanele juridice cu sediul de conducere efectivă în Franța.

- 2) O taxă precum cea în litigiu constituie o taxă pe capital în sensul articolului 1 din Directiva 77/799 a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe.
- 3) Obligațiile în ceea ce privește asistența reciprocă în domeniul fiscal impuse statelor membre prin Directiva 77/799 nu se opun aplicării de către statele membre, în temeiul unei convenții bilaterale de asistență administrativă în domeniul fiscal, a unor obligații de aceeași natură care exclud o categorie de contribuabili precum societățile holding luxemburgheze decât în măsura în care punerea în practică a convenției bilaterale ar împiedica aplicarea directivei la contribuabili care intră sub incidența acesteia.”