

Causa C-72/09

Établissements Rimbaud SA

contro

Directeur général des impôts

e

Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence

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

«Fiscalità diretta — Libera circolazione dei capitali — Persone giuridiche aventi sede in un paese terzo, membro dello Spazio economico europeo — Possesso di immobili situati in uno Stato membro — Imposta sul valore commerciale degli immobili — Diniego dell'esenzione — Lotta contro l'evasione fiscale — Valutazione con riferimento all'Accordo SEE»

Massime della sentenza

1. *Accordi internazionali — Accordo che istituisce lo Spazio economico europeo — Libera circolazione dei capitali — Portata giuridica identica a quella delle disposizioni comunitarie*

(Art. 63 TFUE; accordo SEE, art. 40 e allegato XII)

2. *Accordi internazionali — Accordo che istituisce lo Spazio economico europeo — Libera circolazione dei capitali — Restrizioni — Normativa tributaria — Imposta sul valore commerciale degli immobili posseduti da persone giuridiche*

(Accordo SEE, art. 40)

1. Uno degli obiettivi principali dell'Accordo che crea lo Spazio economico europeo (SEE) è di realizzare nella massima misura possibile la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali nell'intero SEE, di modo che il mercato interno realizzato nel territorio dell'Unione sia esteso agli Stati dell'Associazione europea di libero scambio (AELS). In questa prospettiva, diverse disposizioni di detto accordo mirano a garantire un'interpretazione dell'accordo stesso che sia la più uniforme possibile nell'insieme del SEE. Spetta alla Corte, in tale ambito, controllare che le norme dell'Accordo SEE identiche nella sostanza a quelle del Trattato FUE siano interpretate in maniera uniforme all'interno degli Stati membri.

Risulta dalle disposizioni dell'art. 40 dell'Accordo SEE che le norme che vietano le restrizioni ai movimenti di capitali e la discriminazione che esse enunciano, per quanto riguarda i rapporti tra gli Stati parti dell'Accordo SEE, siano essi membri dell'Unione o membri dell'AELS, sono identiche a quelle che il diritto dell'Unione impone nei rapporti tra gli Stati membri.

Ne risulta che, anche se restrizioni alla libera circolazione dei capitali tra cittadini di Stati parti dell'Accordo SEE devono essere esaminate con riferimento all'art. 40 e all'allegato XII di detto accordo, tali pattuizioni rivestono la stessa portata giuridica delle disposizioni dell'art. 63 TFUE.

(v. punti 20-22)

2. L'art. 40 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) non osta ad una normativa nazionale che esonera dall'imposta sul valore commerciale degli immobili situati nel territorio di uno Stato membro dell'Unione europea le società che hanno la propria sede sociale nel territorio di tale Stato e che subordina detta esenzione, per una società la cui sede si trovi nel territorio di uno Stato terzo membro del SEE, all'esistenza di una convenzione di assistenza amministrativa stipulata tra detto Stato membro e tale Stato terzo allo scopo di contrastare l'evasione e l'elusione fiscali, ovvero alla circostanza che, in forza dell'applicazione di un trattato contenente una clausola di non discriminazione in base alla nazionalità, tali persone giuridiche non debbano essere assoggettate ad un'imposizione maggiormente onerosa rispetto a quella cui sono assoggettate le società stabilite nel territorio di uno Stato membro.

Difatti, benché una simile normativa costituisca per le persone giuridiche una restrizione al principio di libera circolazione dei capitali, che è, in linea di principio, vietata dall'art. 40 dell'Accordo SEE, così come è vietata allo stesso modo dall'art. 63 TFUE, la giustificazione basata sulla lotta contro l'evasione fiscale e la necessità di preservare l'efficacia dei controlli fiscali sono valutate diversamente una volta che il quadro di cooperazione tra le autorità competenti degli Stati membri stabilito dalla direttiva 77/799, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette, non sussiste tra queste ultime e le autorità competenti di uno Stato terzo, qualora quest'ultimo non abbia assunto alcun impegno di mutua assistenza. In queste condizioni appare legittimo, in linea di principio, che uno Stato membro neghi la concessione di un tale vantaggio se, segnatamente in ragione dell'assenza di un obbligo, fondato su un trattato, per tale Stato terzo di fornire informazioni, risulti impossibile conseguire le informazioni stesse da quest'ultimo.

(v. punti 29, 41, 44, 52 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

28 ottobre 2010 (*)

«Fiscalità diretta – Libera circolazione dei capitali – Persone giuridiche aventi sede in un paese terzo, membro dello Spazio economico europeo – Possesso di immobili situati in uno Stato membro – Imposta sul valore commerciale degli immobili – Diniego dell'esenzione – Lotta contro l'evasione fiscale – Valutazione con riferimento all'accordo SEE»

Nel procedimento C-72/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Cour de cassation (Francia), con decisione 10 febbraio 2009, pervenuta in cancelleria il 18 febbraio 2009, nella causa

Établissements Rimbaud SA

contro

Directeur général des impôts,

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

LA CORTE (Terza Sezione),

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

avvocato generale: sig. N. Jääskinen

cancelliere: sig. N. Nanchev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 3 febbraio 2010,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Établissements Rimbaud SA, dall'avv. J. P. Chevallier, avocat;
- per il governo francese, dai sigg. G. de Bergues e J. S. Pilczer, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e C. Blaschke, in qualità di agenti;
- per il governo estone, dal sig. L. Uibo, in qualità di agente;
- per il governo greco, dal sig. S. Spyropoulos e dalle sig.re Z. Chatzipavlou e M. Tassopoulou, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, dal sig. M. Muñoz Pérez, in qualità di agente;
- per il governo italiano, dalla sig.ra I. Bruni, in qualità di agente, assistita dal sig. P. Gentili, avvocato dello Stato;
- per il governo dei Paesi Bassi, dalle sig.re C.M. Wissels e M. de Mol, in qualità di agenti;
- per il governo svedese, dalla sig.ra A. Falk e dal sig. A. Engman, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra I. Rao e dal sig. I. Hutton, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, dai sigg. R. Lyal e J. P. Keppenne, in qualità di agenti;
- per l'Autorità di sorveglianza EFTA, dalle sig.re L. Armati e I. Hauger, nonché dai sigg. B. Alterskjær e X. Lewis, in qualità di agenti;
- per il Principato del Liechtenstein, dalla sig.ra S. Monauni Tömördy, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 29 aprile 2010,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 40 dell'accordo

sullo Spazio economico europeo del 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3; in prosieguo: l'«accordo SEE»).

2 Detta domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra, da una parte, la società Établissements Rimbaud SA (in prosieguo: la «Rimbaud») e, dall'altra, il direttore generale delle imposte e il direttore dei servizi fiscali di Aix-en-Provence (in prosieguo: l'«amministrazione fiscale francese»), riguardo all'assoggettamento di detta società all'imposta sul valore commerciale degli immobili posseduti in Francia da persone giuridiche (in prosieguo: l'«imposta controversa»).

Contesto normativo

L'accordo SEE

3 L'art. 40 dell'accordo SEE dispone quanto segue:

«Nel quadro delle disposizioni del presente accordo, non sussistono fra le Parti contraenti restrizioni ai movimenti di capitali appartenenti a persone residenti negli Stati membri della Comunità o negli Stati [dell'Associazione europea per il libero scambio] AELS (EFTA) né discriminazioni di trattamento fondate sulla nazionalità o sulla residenza delle parti o sul luogo del collocamento dei capitali. L'allegato XII contiene le disposizioni necessarie ai fini dell'applicazione del presente articolo».

4 L'allegato XII dell'accordo SEE, rubricato «Libera circolazione dei capitali», fa riferimento alla direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato [articolo abrogato dal Trattato di Amsterdam] (GU L 178, pag. 5). Ai sensi dell'art. 1, n. 1, di detta direttiva, i movimenti di capitali sono classificati in base alla nomenclatura riportata nell'allegato I della direttiva medesima.

La normativa nazionale

5 Gli artt. 990 D e segg. del code général des impôts (codice generale delle imposte francese; in prosieguo: il «CGI») fanno parte delle misure adottate dal legislatore francese per contrastare determinate forme di elusione fiscale.

6 L'art. 990 D del CGI è così formulato:

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

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

7 L'art. 990 E del CGI così recita:

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

1. Alle persone giuridiche i cui attivi immobiliari situati in Francia, ai sensi dell'art. 990 D, rappresentano meno del 50% degli attivi francesi. Ai fini dell'applicazione di questa disposizione,

non sono inclusi negli attivi immobiliari gli attivi che le persone giuridiche di cui all'art. 990 D, ovvero le persone interposte, adibiscono alla loro attività professionale non immobiliare.

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

3. Alle persone giuridiche la cui sede della direzione effettiva si trovi in Francia e alle altre persone giuridiche che, in virtù di un trattato, non devono essere assoggettate ad un'imposizione maggiormente onerosa, quando comunicano ogni anno, o assumono e rispettano l'impegno di comunicare all'amministrazione fiscale, su istanza di quest'ultima, la posizione e la descrizione degli immobili posseduti al 1° gennaio, l'identità e l'indirizzo dei loro azionisti, soci o altri membri, il numero delle azioni, quote o altri diritti detenuti da ciascuno di essi e la prova del loro domicilio fiscale. L'impegno è assunto alla data dell'acquisizione da parte della persona giuridica del bene o del diritto immobiliare o della partecipazione di cui all'art. 990 D oppure, al più tardi, il 15 maggio 1993 per i beni, i diritti o le partecipazioni già posseduti al 1° gennaio 1993 (...).

Causa principale e questione pregiudiziale

8 La Rimbaud, la cui sede sociale è situata nel Liechtenstein, possiede un immobile in Francia, per il quale essa risulta, in linea di principio, soggetta all'imposta controversa.

9 L'amministrazione fiscale francese ha successivamente proceduto al recupero dell'imposta controversa presso la Rimbaud per gli esercizi 1988-1997 e, in seguito, per gli esercizi 1998-2000.

10 Essendo stati respinti i suoi reclami, la Rimbaud ha presentato più ricorsi all'amministrazione fiscale francese. A seguito di una sentenza sfavorevole nei suoi confronti emessa il 20 settembre 2005 dalla Cour d'appel (Corte d'appello) di Aix-en-Provence, la Rimbaud ha proposto ricorso dinanzi alla Cour de cassation (Corte di cassazione).

11 Ciò premesso, la Cour de cassation ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 40 dell'accordo [SEE] osti ad una normativa come quella risultante dagli artt. 990 D e segg. del [CGI], nella versione vigente al momento dei fatti, che esoneri dall'imposta del 3% sul valore commerciale degli immobili situati in Francia le società che hanno la loro sede in Francia e che subordini tale esenzione, per una società avente sede in un paese del [SEE], non membro dell'Unione europea, all'esistenza di una convenzione di assistenza amministrativa stipulata tra la [Repubblica francese] e tale Stato allo scopo di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale, ovvero alla circostanza che, in forza dell'applicazione di un trattato contenente una clausola di non discriminazione in base alla nazionalità, tali persone giuridiche non debbano essere assoggettate ad un'imposizione maggiormente onerosa rispetto a quella cui siano assoggettate le società stabilite in Francia».

Sulla questione pregiudiziale

12 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 40 dell'accordo SEE vada interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale, come quella oggetto della causa principale, che esoneri dall'imposta controversa le società che hanno la sede nel territorio di uno

Stato membro e che subordini tale esenzione, per una società la cui sede si trovi nel territorio di uno Stato terzo membro dello Spazio economico europeo (in prosieguo: il «SEE»), all'esistenza di una convenzione di assistenza amministrativa stipulata tra detto Stato membro e tale Stato terzo allo scopo di contrastare l'evasione e l'elusione fiscali, ovvero alla circostanza che, in forza dell'applicazione di un trattato contenente una clausola di non discriminazione in base alla nazionalità, tali persone giuridiche non debbano essere assoggettate ad un'imposizione maggiormente onerosa rispetto a quella cui sono assoggettate le società stabilite nel primo Stato membro.

13 In limine, occorre rilevare che l'art. 40 dell'accordo SEE è entrato in vigore nel Liechtenstein il 1° maggio 1995 con la decisione del Consiglio SEE 10 marzo 1995, n. 1, concernente l'entrata in vigore dell'accordo sullo Spazio economico europeo per il Principato del Liechtenstein (GU L 86, pag. 58). Conseguentemente, l'interpretazione di detto articolo non incide quanto ai fatti generatori dell'imposta controversa anteriori a tale data.

14 Del pari, occorre indicare che la normativa nazionale di cui trattasi nella causa principale è già stata oggetto di esame da parte della Corte alla luce della direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette [e indirette] (GU L 336, pag. 15), come modificata dalla direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE (GU L 76, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva 77/799»), nonché dell'art. 63 TFUE, nella sentenza 11 ottobre 2007, causa C?451/05, ELISA (Racc. pag. I?8251).

15 Nella causa principale, la Rimbaud, in quanto proprietaria di un immobile in Francia, è a tale titolo, in linea di principio, tenuta al pagamento dell'imposta controversa ai sensi dell'art. 990 D del CGI.

16 Quanto alla categoria dei movimenti di capitali di cui è causa, occorre rilevare che l'art. 40 dell'Accordo SEE prevede che le disposizioni necessarie ai fini dell'applicazione dell'articolo medesimo si trovano nell'allegato XII dello stesso accordo. Detto allegato XII prevede l'applicabilità al SEE della direttiva 88/361 e dell'allegato I di tale direttiva.

17 Secondo giurisprudenza costante, i movimenti di capitali comprendono le operazioni con le quali soggetti non residenti effettuano investimenti immobiliari nel territorio di uno Stato membro, come risulta dalla nomenclatura dei movimenti di capitali di cui all'allegato I alla direttiva 88/361 ove tale nomenclatura conserva il valore indicativo che le era proprio per definire la nozione di movimenti di capitali (v., in tal senso, sentenze 16 marzo 1999, causa C?222/97, Trummer e Mayer, Racc. pag. I?1661, punto 21; 11 gennaio 2001, causa C?464/98, Stefan, Racc. pag. I?173, punto 5; 5 marzo 2002, cause riunite C?515/99, da C?519/99 a C?524/99 e da C?526/99 a C?540/99, Reisch e a., Racc. pag. I?2157, punto 30, e 14 settembre 2006, causa C?386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Racc. pag. I?8203, punto 22).

18 È pacifico che la Rimbaud abbia effettuato un investimento immobiliare in Francia. Un tale investimento transfrontaliero rappresenta un movimento di capitali ai sensi della citata nomenclatura (v., in tal senso, sentenza ELISA, cit., punto 60).

19 Conseguentemente, le disposizioni dell'art. 40 e dell'allegato XII dell'accordo SEE trovano applicazione in una causa come quella principale, che riguarda un trasferimento tra soggetti aventi la nazionalità di Stati parti di tale accordo. Secondo costante giurisprudenza, la Corte può interpretarle in quanto essa è adita da un giudice di uno Stato membro circa la portata in questo stesso Stato di tale accordo, che costituisce parte integrante dell'ordinamento giuridico dell'Unione (v. sentenze 15 giugno 1999, causa C?321/97, Andersson e Wåkerås-Andersson, Racc. pag. I?3551, punti 26?31; 15 maggio 2003, causa C?300/01, Salzmann, Racc. pag. I?4899, punto 65,

nonché 23 settembre 2003, causa C-452/01, Ospelt e Schlössle Weissenberg, Racc. pag. I-9743, punto 27).

20 Uno degli obiettivi principali dell'accordo SEE è di realizzare nella massima misura possibile la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali nell'intero SEE, di modo che il mercato interno realizzato nel territorio dell'Unione sia esteso agli Stati dell'AELS. In questa prospettiva, diverse disposizioni del detto accordo mirano a garantire un'interpretazione dell'accordo stesso che sia la più uniforme possibile nell'insieme del SEE (v. parere 1/92 del 10 aprile 1992, Racc. pag. I-2821). Spetta alla Corte, in tale ambito, controllare che le norme dell'accordo SEE identiche nella sostanza a quelle del Trattato FUE siano interpretate in maniera uniforme all'interno degli Stati membri (sentenza Ospelt e Schlössle Weissenberg, cit., punto 29).

21 Dalle disposizioni dell'art. 40 dell'accordo SEE risulta che le norme che vietano le restrizioni ai movimenti di capitali e la discriminazione che esse enunciano, per quanto riguarda i rapporti tra gli Stati parti dell'accordo SEE, siano essi membri dell'Unione o membri dell'AELS, sono identiche a quelle che il diritto dell'Unione impone nei rapporti tra gli Stati membri (v. sentenza Ospelt e Schlössle Weissenberg, cit., punto 28).

22 Ne risulta che, anche se restrizioni alla libera circolazione dei capitali tra cittadini di Stati parti dell'accordo SEE devono essere esaminate con riferimento all'art. 40 e all'allegato XII di detto accordo, tali pattuizioni rivestono la stessa portata giuridica delle disposizioni dell'art. 63 TFUE (v., in tal senso, sentenza 11 giugno 2009, causa C-521/07, Commissione/Paesi Bassi, Racc. pag. I-4873, punto 33).

23 In proposito è opportuno ricordare che, per giurisprudenza costante, anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione (v., segnatamente, sentenze 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, Racc. pag. I-7477, punto 19; 6 marzo 2007, causa C-292/04, Meilicke e a., Racc. pag. I-1835, punto 19; 24 maggio 2007, causa C-157/05, Holböck, Racc. pag. I-4051, punto 21, e ELISA, cit., punto 68). Del pari, tale competenza non consente a tali Stati di applicare misure in contrasto con le libertà di circolazione garantite da disposizioni analoghe dell'Accordo SEE.

Sull'esistenza di una restrizione ai movimenti di capitali

24 Quanto alla questione se una normativa nazionale come quella oggetto della causa principale costituisca una restrizione ai movimenti di capitali, si è già rilevato, nella causa sfociata nella citata sentenza ELISA, che la normativa di cui trattasi costituisce una restrizione al principio di libera circolazione dei capitali, vietata dall'art. 63 TFUE.

25 Si è affermato che, per poter beneficiare dell'esenzione dall'imposta controversa, ai sensi dell'art. 990 E, punti 2 e 3, del CGI, le persone giuridiche che non hanno la sede della direzione in Francia sono, a differenza degli altri soggetti passivi dell'imposta, sottoposte ad una condizione supplementare, vale a dire quella relativa all'esistenza di una convenzione conclusa tra la Repubblica francese e lo Stato membro interessato. In mancanza di una siffatta convenzione, una persona giuridica che non ha la sede della direzione in Francia si trova privata della possibilità di chiedere validamente l'esenzione dall'imposta controversa ai sensi degli artt. 990 D e 990 E, punti 2 e 3, del CGI. Orbene, tenuto conto del fatto che spetta esclusivamente agli Stati interessati decidere di impegnarsi mediante convenzione, risulta che la condizione relativa all'esistenza di una convenzione di assistenza amministrativa ovvero di un trattato può comportare, de facto, per tale categoria di persone giuridiche, un regime permanente di non esenzione dall'imposta controversa, che rende meno attraente l'investimento immobiliare in Francia per le società non residenti (v. sentenza ELISA, cit., punti 75-77).

26 Nella causa principale, l'esenzione dall'imposta controversa a favore delle società stabilite nello Stato terzo interessato, prevista dalle disposizioni di cui all'art. 990 E del CGI, è subordinata alla conclusione di una convenzione di assistenza amministrativa o di un trattato concluso tra la Repubblica francese e il Principato del Liechtenstein.

27 Orbene, quanto all'esenzione di cui all'art. 990 E, punto 2, del CGI, non è stata stipulata tra tali due Stati alcuna convenzione di assistenza amministrativa allo scopo di contrastare l'evasione e l'elusione fiscali. Del pari, quanto all'esenzione prevista dall'art. 990 E, punto 3, del CGI, occorre rilevare che, attualmente, la Repubblica francese e il Principato del Liechtenstein non hanno firmato un trattato in forza del quale le persone giuridiche interessate non devono essere assoggettate ad un'imposta maggiormente onerosa rispetto a quella alla quale sono assoggettate le persone giuridiche che hanno sede in Francia.

28 Ne consegue che le esigenze previste dalla normativa nazionale oggetto della causa principale per beneficiare dell'esenzione dall'imposta controversa escludono automaticamente le società non residenti stabilite nel Liechtenstein dal beneficio dell'esenzione e rendono l'investimento immobiliare in Francia meno interessante per dette società.

29 Pertanto, in una causa come quella principale, detta normativa costituisce per le persone giuridiche una restrizione al principio di libera circolazione dei capitali, che è, in linea di principio, vietata dell'art. 40 dell'accordo SEE nonché dall'art. 63 TFUE.

30 Secondo il governo francese, l'imposta controversa è intesa a dissuadere i contribuenti che sono ad essa assoggettati ad eludere siffatta imposizione costituendo società, che divengano proprietarie di immobili situati in Francia, in Stati che non abbiano concluso con la Repubblica francese una convenzione che contenga una clausola di assistenza amministrativa, allo scopo di contrastare l'evasione e l'elusione fiscali. Il criterio essenziale di esenzione è costituito dalla garanzia che l'amministrazione fiscale francese possa domandare direttamente alle autorità tributarie straniere tutte le informazioni necessarie per confrontare le dichiarazioni effettuate dalle società che detengono diritti di proprietà o altri diritti reali su immobili situati in Francia ai sensi dell'art. 990 E del CGI, nonché le dichiarazioni sottoscritte da persone fisiche che abbiano il domicilio fiscale in Francia quanto ai loro immobili assoggettati ad imposta.

31 Il governo francese chiarisce che, a differenza degli obblighi di assistenza reciproca imposti nel contesto giuridico dell'Unione, gli Stati membri del SEE che non sono membri dell'Unione europea non sono tenuti a trasporre la direttiva 77/799. Pertanto, in assenza di una convenzione che contenga una clausola di assistenza amministrativa o di un trattato contenente una clausola di non discriminazione in materia tributaria, le autorità fiscali francesi non possono chiedere

direttamente alle autorità fiscali del Principato del Liechtenstein tutte le informazioni necessarie.

32 Occorre pertanto esaminare se la restrizione di cui è causa sia giustificata dal motivo di interesse generale della lotta contro l'evasione fiscale e della necessità di preservare l'efficacia dei controlli fiscali.

Sulla giustificazione relativa alla lotta contro l'evasione fiscale ed alla necessità di preservare l'efficacia dei controlli fiscali

33 Quanto alla giustificazione relativa alla lotta contro l'evasione fiscale ed alla necessità di preservare l'efficacia dei controlli fiscali, occorre ricordare che una restrizione alla libera circolazione dei capitali può essere ammessa a tale titolo solo per garantire il conseguimento dello scopo perseguito senza eccedere quanto necessario per raggiungerlo (sentenze 13 dicembre 2005, causa C?446/03, Marks & Spencer, Racc. pag. I?10837, punto 35; 12 settembre 2006, causa C?196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, Racc. pag. I?7995, punto 47; 13 marzo 2007, causa C?524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Racc. pag. I?2107, punto 64, e 18 dicembre 2007, causa C?101/05, A, Racc. pag. I?11531, punto 55).

34 In tal senso, una giustificazione relativa alla lotta contro l'evasione fiscale è ammissibile solo con riguardo a importi meramente fittizi il cui scopo sia l'elusione della legge fiscale, il che esclude qualsiasi presunzione generale di evasione. Pertanto, una presunzione generale di elusione o di evasione fiscale non può giustificare una misura fiscale che pregiudichi gli obiettivi del Trattato (v., in tal senso, sentenze 26 settembre 2000, causa C?478/98, Commissione/Belgio, Racc. pag. I?7587, punto 45, nonché Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, cit., punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

35 Infatti, uno Stato membro è autorizzato ad applicare misure che consentono di verificare, in modo chiaro e preciso, l'importo dovuto dai contribuenti (v. sentenza 10 marzo 2005, causa C?39/04, Laboratoires Fournier, Racc. pag. I?2057, punto 24).

36 Quanto alla normativa nazionale di cui è causa, la Corte ha già affermato, nella menzionata sentenza ELISA, che tale normativa è appropriata rispetto all'obiettivo di contrastare l'evasione fiscale in quanto consente di opporsi a prassi aventi l'unico scopo di consentire a talune persone fisiche di eludere il pagamento dell'imposta sul patrimonio in Francia, o quanto meno di rendere meno attraenti tali prassi.

37 La Corte ha tuttavia affermato che, nell'ipotesi di impossibilità, per le autorità fiscali francesi, di richiedere, sulla base di una convenzione conclusa con lo Stato membro nel territorio del quale la persona giuridica interessata abbia la sede della direzione, la cooperazione delle autorità fiscali di tale Stato membro, nulla impedirebbe alle autorità fiscali francesi di esigere dal contribuente le prove che esse reputino necessarie per la corretta determinazione delle imposte di cui trattasi e, se del caso, di negare l'esenzione richiesta qualora tali prove non vengano fornite.

38 Si è rilevato che la legislazione francese in esame nella causa principale non consente alle società escluse dall'ambito applicativo di una convenzione di assistenza amministrativa e alle quali non sia applicabile un trattato che preveda una clausola di non discriminazione in materia tributaria, ma che investano in immobili situati in Francia, di fornire elementi probatori idonei a dimostrare l'identità dei loro azionisti nonché qualsiasi altra informazione ritenuta necessaria dalle autorità fiscali francesi. Di conseguenza, la Corte ha affermato che tale legislazione impedisce in ogni caso a dette società di dimostrare che esse non perseguono alcun obiettivo fraudolento e ha concluso che il governo francese avrebbe potuto adottare misure meno restrittive nel perseguire l'obiettivo della lotta all'evasione fiscale e, pertanto, che l'imposta controversa non può essere

giustificata da una tale lotta (v. sentenza ELISA, cit., punti 99-101).

39 Si deve peraltro ricordare che la causa all'origine della menzionata sentenza ELISA verteva su fatti concernenti Stati membri dell'Unione, con l'esclusione di qualsiasi Stato terzo. Di conseguenza, come è stato indicato al punto 19 di tale sentenza, le soluzioni alle questioni pregiudiziali fornite dalla sentenza stessa riguardano esclusivamente relazioni tra Stati membri dell'Unione.

40 Orbene, occorre ricordare che la giurisprudenza vertente su restrizioni all'esercizio delle libertà di circolazione in seno all'Unione non può essere integralmente applicata ai movimenti di capitali tra gli Stati membri e i paesi terzi, in quanto tali movimenti si collocano in un contesto giuridico diverso (v. sentenze A, cit., punto 60, e 19 novembre 2009, causa C-540/07, Commissione/Italia, Racc. pag. I-10983, punto 69).

41 Al riguardo occorre rilevare che il quadro di cooperazione tra le autorità competenti degli Stati membri stabilito dalla direttiva 77/799 non sussiste tra queste ultime e le autorità competenti di uno Stato terzo qualora esso non abbia assunto alcun impegno di mutua assistenza (v. sentenza Commissione/Italia, cit., punto 70).

42 È pur vero che l'allegato XXII dell'accordo SEE prevede che gli Stati membri del SEE debbano trasporre nel loro diritto nazionale le direttive di armonizzazione del diritto delle società e, segnatamente, quelle relative alla contabilità delle società. Tali misure offrono al contribuente la possibilità di produrre dati affidabili e verificabili con riguardo ad una società stabilita in uno Stato che fa parte dell'Accordo SEE. Nel caso di specie, è pacifico che la direttiva 77/799 non è applicabile tra le autorità competenti degli Stati membri e quelle del Principato del Liechtenstein.

43 Nella causa principale, le autorità fiscali francesi si trovano, pertanto, nell'impossibilità di conseguire da quelle del Principato del Liechtenstein le informazioni necessarie ai fini dell'esercizio di un controllo effettivo degli elementi forniti dalle società fiscalmente soggette.

44 Ne consegue che, quando la normativa di uno Stato membro fa dipendere il beneficio di un vantaggio fiscale dalla soddisfazione di condizioni il cui rispetto può essere verificato solo ottenendo alcune informazioni dalle autorità competenti di uno Stato terzo membro del SEE, detto Stato membro, in linea di principio, può legittimamente negare la concessione di tale vantaggio se, segnatamente in ragione dell'assenza di un obbligo convenzionale di tale Stato terzo di fornire informazioni, risulti impossibile conseguire le informazioni stesse da quest'ultimo.

45 Per quanto riguarda, in particolare, la questione se, come sostiene la Commissione, le autorità fiscali francesi dovrebbero procedere a un esame caso per caso degli elementi di prova forniti da una società stabilita in uno Stato membro del SEE, occorre rilevare che emerge, in effetti, dalla menzionata sentenza ELISA che, nel contesto dell'Unione, il rifiuto categorico di concedere un'agevolazione fiscale non è giustificato, dal momento che nulla impedirebbe alle autorità fiscali di esigere dal contribuente le prove che esse reputino necessarie per la corretta determinazione delle imposte e delle tasse di cui trattasi e, se del caso, di negare l'esenzione richiesta qualora tali prove non vengano fornite.

46 Tale giurisprudenza, tuttavia, non si applica alla diversa situazione di una società con sede nel Principato del Liechtenstein. Infatti, se è pur vero che, nella situazione oggetto della menzionata sentenza ELISA, le autorità lussemburghesi non soggiacevano, ai sensi dell'art. 8, n. 1, della direttiva 77/799, in linea di principio, all'obbligo di fornire informazioni, ciò nondimeno il contesto normativo differisce nettamente.

47 Anzitutto, ai sensi dell'art. 1, n. 1, della direttiva 77/799, le competenti autorità degli Stati

membri scambiano ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio nonché ogni informazione relativa alla determinazione delle imposte sui premi assicurativi. Al fine di attuare tale scambio di informazioni, la direttiva in parola istituisce un contesto normativo che prevede, al suo art. 3, lo scambio automatico e, al suo art. 4, lo scambio spontaneo. Inoltre, essa impone termini per la trasmissione (art. 5), la collaborazione dei funzionari dello Stato (art. 6) nonché le consultazioni (art. 9) e la comunicazione delle esperienze (art. 10).

48 Pertanto, è solo a titolo di deroga che l'art. 8 della direttiva 77/799, rubricato «Limite allo scambio di informazioni», prevede eccezioni allo scambio di informazioni. In quanto disposizione derogatoria, essa è oggetto di interpretazione stretta. Inoltre, in forza del principio di leale cooperazione, gli Stati membri sono tenuti a svolgere effettivamente lo scambio di informazioni istituito dalla direttiva 77/799.

49 In tale contesto normativo, la possibilità, riconosciuta al contribuente nella menzionata sentenza ELISA, di fornire elementi di prova che le autorità fiscali francesi devono esaminare si rivela pertanto una misura intesa ad evitare che il limite istituito dal sistema generale di scambio di informazioni, quale risulta dall'applicazione di detto art. 8, risulti sfavorevole per il contribuente.

50 Se, pertanto, tale possibilità si fonda sull'esistenza di un sistema generale di scambio di informazioni quale istituito dalla direttiva 77/799 e, conseguentemente, dipendente da tale sistema, detto diritto non può essere riconosciuto al contribuente in circostanze – identiche a quelle oggetto della causa principale – caratterizzate dall'assenza di qualsivoglia obbligo di assistenza da parte delle autorità fiscali del Principato del Liechtenstein.

51 Ciò premesso, una normativa come quella oggetto della causa principale deve ritenersi giustificata nei confronti dello Stato che sia parte dell'accordo SEE per le ragioni imperative d'interesse generale relative alla lotta contro l'evasione fiscale e alla necessità di preservare l'efficacia dei controlli fiscali e in quanto idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito senza eccedere quanto necessario per raggiungerlo.

52 Dalle suesposte considerazioni risulta che l'art. 40 dell'accordo SEE non osta ad una normativa nazionale, come quella oggetto della causa principale, che esoneri dall'imposta controversa le società che hanno la sede sociale nel territorio di tale Stato membro dell'Unione e che subordina detta esenzione, per una società la cui sede si trovi nel territorio di uno Stato terzo membro del SEE, all'esistenza di una convenzione di assistenza amministrativa stipulata tra detto Stato membro e tale Stato terzo allo scopo di contrastare l'evasione e l'elusione fiscali, ovvero alla circostanza che, in forza dell'applicazione di un trattato contenente una clausola di non discriminazione in base alla nazionalità, tali persone giuridiche non debbano essere assoggettate ad un'imposizione maggiormente onerosa rispetto a quella cui sono assoggettate le società stabilite nel territorio di detto Stato membro.

Sulle spese

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

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

L'art. 40 dell'accordo sullo Spazio economico europeo del 2 maggio 1992 non osta ad una normativa nazionale, come quella oggetto della causa principale, che esoneri dall'imposta sul valore commerciale degli immobili situati nel territorio di uno Stato membro dell'Unione europea le società che hanno la sede sociale nel territorio di tale Stato e che subordini

detta esenzione, per una società la cui sede si trovi nel territorio di uno Stato terzo membro dello Spazio economico europeo, all'esistenza di una convenzione di assistenza amministrativa stipulata tra detto Stato membro e tale Stato terzo allo scopo di contrastare l'evasione e l'elusione fiscali, ovvero alla circostanza che, in forza dell'applicazione di un trattato contenente una clausola di non discriminazione in base alla nazionalità, tali persone giuridiche non debbano essere assoggettate ad un'imposizione maggiormente onerosa rispetto a quella cui sono assoggettate le società stabilite nel territorio di uno Stato membro.

Firme

* Lingua processuale: il francese.