CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE NIILO JÄÄSKINEN presentate il 29 aprile 2010 [1]

I — Introduzione

1. Il rinvio pregiudiziale che costituisce l'oggetto del presente procedimento è stato sottoposto dalla Sezione commerciale, finanziaria ed economica della Cour de cassation (Corte di cassazione, Francia). Esso verte, in sostanza, sull'interpretazione dell'art. 40 dell'accordo sullo Spazio economico europeo del 2 maggio 1992 (in prosieguo: l«accordo SEE») [2], nell'ambito dell'applicazione della legislazione fiscale di uno Stato membro a una società avente sede nel Principato del Liechtenstein, Stato associato al SEE ma non membro dell'Unione europea (in prosieguo: il «paese del SEE»). La questione ha sollevato un indubbio interesse tra gli Stati membri, nove dei quali hanno depositato le proprie osservazioni scritte.

2. La presente causa consentirà alla Corte di completare la propria giurisprudenza risultante dalle sentenze ELISA [3] e A [4] e che riguarda le giustificazioni relative alle restrizioni alla libera circolazione dei capitali nell'ambito delle imposte dirette, nonché di aggiungere alcune precisazioni per quanto riguarda il regime applicabile alle situazioni che coinvolgono paesi del SEE.

II — Contesto normativo

A — *Diritto dell'Unione*

3. L'art. 56, n. 1, CE vieta, nell'ambito delle disposizioni previste dal capo 4, tutte le restrizioni ai movimenti di capitali e di pagamenti tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi [5].

4. L'art. 57, n. 1, CE enuncia quanto segue:

«1. Le disposizioni di cui all'articolo 56 lasciano impregiudicata l'applicazione ai paesi

1 — Lingua originale: il francese.
2 — GU 1994, L 1, pag. 3.
3 — Sentenza 11 ottobre 2007, causa C-451/05 (Racc. pag. I-8251).
4 — Sentenza 18 dicembre 2007, causa C-101/05 (Racc. pag. I-11531).
5 — Poiché la domanda di pronuncia pregiudiziale è datata 10 febbraio 2009, verrà fatto riferimento alle disposizioni del Trattato CE secondo la numerazione applicabile prima dell'entrata in vigore del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

terzi di qualunque restrizione in vigore alla data del 31 dicembre 1993 in virtù delle legislazioni nazionali o della legislazione comunitaria per quanto concerne i movimenti di capitali provenienti da paesi terzi o ad essi diretti, che implichino investimenti diretti, inclusi gli investimenti in proprietà immobiliari, lo stabilimento, la prestazione di servizi finanziari o l'ammissione di valori mobiliari nei mercati finanziari».

5. L'art. 58 CE prevede:

«1. Le disposizioni dell'articolo 56 non pregiudicano il diritto degli Stati membri:

a) di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale;

b) di prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali, in particolare nel settore fiscale e in quello della vigilanza prudenziale sulle istituzioni finanziarie, o di stabilire procedure per la dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di informazione amministrativa o statistica, o di adottare misure giustificate da motivi di ordine pubblico o di pubblica sicurezza.

(...)

3. Le misure e le procedure di cui ai paragrafi 1 e 2 non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 56».

6. L'art. 4 dell'accordo SEE è così formulato:

«Nel campo di applicazione del presente accordo, e fatte salve le disposizioni particolari dallo stesso previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità».

7. La formulazione del capo 4 dell'accordo SEE sulla libera circolazione dei capitali riflette le disposizioni del Trattato CEE e della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato [articolo abrogato dal Trattato di Amsterdam] [6], quali erano in vigore prima

6 — GU L 178, pag. 5.

delle modifiche introdotte dal Trattato sull'Unione europea. L'art. 40 dell'accordo SEE così prevede:

«[n]el 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 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».

8. Il suddetto allegato XII dell'accordo SEE dichiara l'applicabilità della direttiva 88/361 allo Spazio economico europeo. L'allegato I di tale direttiva, che stabilisce una nomenclatura dei movimenti di capitali che ha conservato il valore indicativo che le era proprio per definire la nozione di movimenti di capitali [7], precisa che siffatta nozione comprende le operazioni con cui non residenti effettuano investimenti immobiliari nel territorio di uno Stato membro.

9. La 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 [8], può essere invocata da uno Stato membro per ottenere dalle autorità competenti di un altro Stato membro tutte le informazioni necessarie per consentirgli il corretto accertamento delle imposte coperte dalla detta direttiva.

B — Diritto nazionale

10. Gli artt. 990 D e seguenti 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 evasione fiscale.

11. L'art. 990 D del CGI è così formulato [9]:

«[l]e 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.

7 — V. sentenza 16 marzo 1999, causa C-222/97, Trummer e Mayer (Racc. pag. I-1661, punto 21).

8 — GU L 336, pag. 15, come modificata dalla direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE (GU L 76, pag. 1).

9 — Nella versione risultante dalla legge 30 dicembre 1992, n. 92-1376, relativa alla legge finanziaria per il 1993 (JORF 31 dicembre 1992, pag. 18058).

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 detentrice 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».

12. Ai sensi dell'art. 990 E del CGI [10], l'imposta prevista dall'art. 990 D non è applicabile:

«(...);

2. Alle persone giuridiche che, avendo la loro sede in un paese o in un territorio che ha concluso con la Francia una convenzione di assistenza amministrativa con l'obiettivo di combattere la frode e l'evasione fiscale, dichiarano ogni anno, entro e non oltre il 15 maggio, nel luogo stabilito dal decreto previsto all'art. 990 F, la posizione, la descrizione ed il valore degli immobili posseduti al 1° gennaio, l'identità e l'indirizzo dei loro soci alla medesima data nonché il numero di azioni o quote detenuto 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 possedute al 1° gennaio 1993;

4. Alle società le cui azioni sono iscritte nel listino ufficiale o in quello del secondo mercato di una borsa francese o di una borsa straniera disciplinata da regole analoghe;

(...)».

10 — Nella versione risultante dalla legge n. 92-1376.

13. Nessuna convenzione del tipo di quella prevista dall'art. 990 E, n. 2, del CGI era stata conclusa tra la Repubblica francese e il Principato del Liechtenstein all'epoca dei fatti della causa principale [11].

III — Causa principale e questioni pregiudiziali

14. La società Établissements Rimbaud SA (in prosieguo: «la Établissements Rimbaud»), con sede nel Liechtenstein, possiede un immobile in Francia, per il quale essa risulta, in linea di principio, soggetta all'imposta del 3%, istituita dall'art. 990 D del CGI.

15. Il fisco francese ha proceduto al recupero dell'imposta in questione presso la Établissements Rimbaud, in un primo tempo per gli esercizi 1988-1997 e, in seguito, per gli esercizi 1998-2000.

16. La Établissements Rimbaud ha proposto ricorso avverso le decisioni di rigetto delle proprie istanze di sgravio delle imposte controverse e, dopo che queste ultime sono state respinte dal Tribunal de grande instance d'Aix-en-Provence e dalla Cour d'appel d'Aix-en-Provence, essa ha proposto ricorso dinanzi alla Cour de cassation.

17. Nell'ambito dell'esame del suddetto ricorso, la Cour de cassation ha sottoposto alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 40 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo osti ad una normativa come quella risultante dagli artt. 990 D e segg. del codice generale delle imposte, 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 dello Spazio economico europeo, non membro dell'Unione europea, all'esistenza di una convenzione di assistenza amministrativa stipulata tra la Francia e tale Stato allo scopo di contrastare la frode e l'evasione 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».

IV — Procedimento dinanzi alla Corte

18. La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata registrata presso la cancelleria della Corte il 18 febbraio 2009.

11 — L'accordo tra il governo francese e quello del Liechtenstein sullo scambio di informazioni nel settore fiscale, siglato il 22 settembre 2009, è irrilevante ai fini del procedimento principale, essendo posteriore a quest'ultimo.

19. Hanno depositato osservazioni scritte la Établissements Rimbaud, i governi tedesco, estone, greco, spagnolo, francese, italiano, olandese, svedese e del Regno Unito, nonché la Commissione delle Comunità europee, il governo del Liechtenstein e l'autorità di sorveglianza EFTA.

20. All'udienza del 3 febbraio 2010, il rappresentante della Établissements Rimbaud, gli agenti dei governi estone, greco, spagnolo, francese, svedese e del Regno Unito, nonché quelli della Commissione e dell'autorità di sorveglianza EFTA sono stati sentiti [12].

V — Posizione delle parti

21. La Établissements Rimbaud ritiene che l'art. 40 dell'accordo SEE osti a una normativa che, come gli artt. 990 D e seguenti del CGI, 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 dello Spazio economico europeo, a condizioni discriminatorie.

22. Parimenti, l'autorità di sorveglianza EFTA, la Commissione e il governo del Liechtenstein ritengono che l'art. 40 dell'accordo SEE osti a una normativa nazionale del tipo di quella di cui alla causa principale, in quanto essa non consente alla società stabilita in un paese del SEE di fornire elementi di prova intesi a dimostrare l'identità delle persone fisiche sue azioniste.

23. Per contro, gli Stati membri che hanno presentato le loro osservazioni scritte sono tutti dell'avviso che l'art. 40 dell'accordo SEE non osti a una tale normativa.

VI — Analisi

A — *Osservazioni preliminari*

24. Occorre ricordare, innanzitutto, che la Corte ha già avuto modo di analizzare le disposizioni del CGI di cui si discute nella presente causa. Invero, chiamata a statuire su una domanda di pronuncia pregiudiziale

12 — L'agente del governo del Liechtenstein, che aveva comunicato la propria partecipazione, non ha potuto infine essere presente a causa del maltempo.

proposta dalla Cour de cassation francese, la Corte, nella citata sentenza ELISA ha dichiarato che, nei rapporti tra gli Stati membri, il diritto dell'Unione ostava a una normativa del tipo di quella francese in questione. Conseguentemente, nel presente procedimento, anch'esso originato dalla Cour de cassation francese, alla Corte viene chiesto di pronunciarsi soltanto sulla questione se la potenziale restrizione risultante dalle disposizioni nazionali in parola possa essere giustificata nell'ambito dell'accordo SEE, ossia in un'ipotesi intermedia rispetto ai rapporti tra gli Stati membri dell'Unione e ai rapporti tra gli Stati membri dell'Unione e paesi che non fanno parte dell'accordo SEE.

25. Riguardo all'aspetto temporale del presente procedimento, occorre osservare che il giudice del rinvio ha chiesto l'interpretazione dell'art. 40 dell'accordo SEE. Poiché il Principato del Liechtenstein è uno Stato associato al SEE dal 1° maggio 1995, la Corte è dunque chiamata a interpretare il regime giuridico prevalente a partire da tale data [13].

26. Come osservato dall'avvocato generale Bot nelle sue conclusioni nella citata causa A [14], i movimenti di capitali tra gli Stati membri, da un lato, e tra questi Stati e i paesi terzi, dall'altro, sono stati oggetto di una liberalizzazione progressiva. Nel Trattato che ha istituito la Comunità economica europea, i movimenti di capitali interni ed esterni alla Comunità erano oggetto di disposizioni diverse e poco vincolanti per gli Stati membri. Un passo importante è stato compiuto con l'adozione della direttiva 88/361, che ha previsto la liberalizzazione completa ed incondizionata dei movimenti di capitali tra gli Stati membri. Sul piano delle relazioni esterne, le disposizioni della direttiva 88/361 erano meno vincolanti, poiché gli Stati membri dovevano solamente adoperarsi per raggiungere con i paesi terzi lo stesso grado di liberalizzazione praticato all'interno della Comunità.

27. Il Trattato sull'Unione europea, firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992, ha consacrato la libera circolazione dei capitali come libertà fondamentale garantita dal Trattato, non soltanto per quanto concerne i movimenti tra gli Stati membri, ma anche con riguardo ai movimenti tra questi ultimi e i paesi terzi. Così, a termini dell'art. 56, n. 1, CE, «[n]ell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi». Questo articolo si applicava dal 1° gennaio 1994.

28. Tuttavia, l'accordo SEE non prevede disposizioni analoghe a quelle di cui agli artt. 57

13 — Prima di tale data, il Principato del Liechtenstein era un paese terzo cui non era applicabile alcun regime specifico. Dopo tale data, risultavano applicabili alcune disposizioni transitorie per l'attuazione di direttive (termine di trasposizione di alcune direttive comunitarie).

14 — Conclusioni presentate l'11 settembre 2007 (paragrafi 38-45).

CE e 58 CE. Ciononostante, ritengo indubbio che gli obblighi degli Stati membri nei confronti dei paesi del SEE in forza dell'art. 40 dell'accordo SEE non possano essere più onerosi rispetto a quelli che derivano dall'art. 58 CE. Inoltre, i principi lex posterior derogat legi priori e lex specialis derogat legi generali sembrano escludere qualsiasi applicazione dell'art. 57, n. 1, CE ai rapporti tra gli Stati membri e il Principato del Liechtenstein.

29. Conseguentemente, l'art. 57, n. 1, CE non risulta essere applicabile a partire dalla data di entrata in vigore dell'accordo SEE nei confronti del paese terzo in parola.

30. Occorre osservare un secondo aspetto temporale. Dall'ordinanza di rinvio emerge che il movimento di capitali di cui trattasi nella causa principale, ossia un investimento immobiliare, è anteriore rispetto all'introduzione della libera circolazione dei capitali sia in seno all'Unione europea, sia nei rapporti degli Stati membri con i paesi del SEE. Poiché la Établissements Rimbaud ha effettuato l'investimento di gran lunga prima delle date pertinenti, essa non ha usufruito in senso stretto della suddetta libertà fondamentale. Nondimeno, non ritengo che questo elemento di fatto sia dirimente ai fini della soluzione che la Corte fornirà al giudice del rinvio riguardo al regime applicabile dopo la data di entrata in vigore dell'accordo SEE per il Principato del Liechtenstein [15]. Sotto il profilo del trattamento fiscale, gli effetti della libera circolazione dei capitali dovrebbero essere gli stessi sia sugli investimenti esistenti, sia su quelli nuovi.

31. Ai fini della mia analisi esporrò subito in breve la giurisprudenza risultante dalle sentenze ELISA, citata, nonché Ospelt e Schlössle Weissenberg [16] sulla libera circolazione dei capitali in materia di imposte dirette nei rapporti tra gli Stati membri, da un lato, e nei rapporti tra questi ultimi e i paesi del SEE dall'altro, poi procederò a un confronto dei due regimi e, infine, analizzerò le tesi avanzate a sostegno di un trattamento differenziato.

B — *Giurisprudenza sulla libera circolazione dei capitali in materia di imposte dirette*

32. Per quanto riguarda i rapporti tra gli Stati membri, nella citata sentenza ELISA la Corte ha già avuto modo di dichiarare che l'art. 73 B del Trattato (divenuto art. 56 CE) deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una legislazione nazionale che esonera le società stabilite in uno Stato membro dall'imposta sul valore commerciale degli immobili posseduti

15 — Occorre osservare che l'allegato XII dell'accordo SEE non distingue, sotto il profilo generale, gli investimenti esistenti da quelli nuovi. Siffatta distinzione viene effettuata soltanto in casi precisi; si veda, in particolare, il n. 1, lett. e), del detto allegato e la sentenza 15 maggio 2003, causa C-300/01, Salzmann (Racc. pag. I-4899, punto 4).

16 — Sentenza 23 settembre 2003, causa C-452/01 (Racc. pag. I-9743).

in tale Stato membro da persone giuridiche, subordinando invece tale esenzione, per le società stabilite in un altro Stato membro, all'esistenza di una convenzione di assistenza amministrativa stipulata tra lo Stato membro interessato e tale altro Stato allo scopo di contrastare la frode e l'evasione fiscali, ovvero alla circostanza che, in forza dell'applicazione di un trattato contenente una clausola di non discriminazione in base alla nazionalità, tali società non debbano essere assoggettate ad un'imposizione maggiormente onerosa rispetto a quella cui sono assoggettate le società stabilite nel primo Stato membro e che non consente alle società stabilite in un altro Stato membro di fornire elementi di prova intesi a dimostrare l'identità delle persone fisiche sue azioniste [17].

33. Nella citata sentenza ELISA la Corte ha accertato l'esistenza di una restrizione al principio della libera circolazione dei capitali. Essa ha poi verificato che detta restrizione fosse giustificata da un motivo imperativo di interesse generale. Dopo aver confermato che l'imposta controversa consentiva di contrastare prassi aventi l'unico scopo di permettere a talune persone fisiche di eludere il pagamento dell'imposta sul patrimonio in Francia, la Corte ha analizzato la proporzionalità della misura e ha constatato che l'imposta controversa rientrava nell'ambito della collaborazione stabilita dalla direttiva 77/799 e che, peraltro, non avrebbe potuto escludersi a priori che il contribuente fosse in grado di produrre i pertinenti documenti probatori. La Corte ne ha dedotto che la Repubblica francese avrebbe potuto adottare, nei rapporti tra gli Stati membri, misure meno restrittive nel perseguire l'obiettivo della lotta all'evasione fiscale.

34. Tuttavia, la Établissements Rimbaud non ha sede in uno Stato membro, bensì nel Principato del Liechtenstein, che è un paese del SEE dal 1º maggio 1995.

35. A tal riguardo, occorre ricordare che uno degli obiettivi principali dell'accordo SEE è di realizzare nella massima maniera 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 della Comunità sia esteso agli Stati dell'EFTA. In quest'ottica, diverse disposizioni del detto accordo mirano a garantire un'interpretazione di tale accordo che sia la

17 — V. sentenza ELISA, cit. (punto 102). Desidero osservare che, dopo la citata sentenza ELISA, l'art. 990 E CGI è stato modificato dalla legge 25 dicembre 2007, n. 2007-1824 (JORF 28 dicembre 2007, pag. 21482). Nella versione ora applicabile, detto articolo prevede, in particolare, che l'imposta di cui all'art. 990 D non sia applicabile «3° alle entità giuridiche: persone giuridiche, organismi, trust o istituzioni comparabili che hanno la loro sede in Francia, in uno Stato membro dell'Unione europea o in un paese o un territorio che ha stipulato con la Francia una convenzione di assistenza amministrativa allo scopo di contrastare la frode e l'evasione fiscali o in uno Stato che abbia stipulato con la Francia un trattato che gli consenta di beneficiare dello stesso trattamento delle entità aventi la loro sede in Francia (....)».

più uniforme possibile nell'insieme del SEE [18]. Spetta alla Corte, in tale ambito, controllare che le norme dell'accordo SEE identiche nella sostanza a quelle del Trattato siano interpretate in maniera uniforme all'interno degli Stati membri [19].

36. 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, sostanzialmente identiche, dell'art. 56 CE [20], nonostante le possibili differenze nella formulazione di tali disposizioni.

37. Inoltre, la Corte ha ritenuto che la nozione di restrizioni ai movimenti di capitali debba essere interpretata nella stessa maniera nei rapporti tra gli Stati membri e i paesi terzi e in quelli tra Stati membri [21].

38. Nella causa principale mi sembra evidente l'esistenza di una disparità di trattamento riguardo alla libera circolazione dei capitali a seconda che la sede della società si trovi in Francia o nel Liechtenstein.

39. Secondo la costante giurisprudenza della Corte, una discriminazione consiste nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse [22].

40. Orbene, in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti non è di regola analoga [23]. Un diverso trattamento tra contribuenti residenti e non residenti non può essere quindi qualificato, di per sé, quale discriminazione ai sensi del Trattato [24].

41. Come l'avvocato generale Mazák ha osservato nelle sue conclusioni nella citata sentenza ELISA [25], dalla giurisprudenza della Corte emerge che una disciplina tributaria nazionale quale quella di cui alla detta causa può considerarsi compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali se la differenza di trattamento riguarda situazioni non oggettivamente paragonabili. Quanto alla situazione che dà origine all'obbligo fiscale nella citata causa ELISA, segnatamente la titolarità diretta o indiretta, da parte di persone giuridiche, del diritto di proprietà o di diritti reali su beni immobili situati in Francia alla data del 1º

18 — V. pareri 1/92 del 10 aprile 1992 (Racc. pag. I-2821).

19 — Sentenza Ospelt e Schlössle Weissenberg, cit. (punto 29).

20 — V. sentenze 11 giugno 2009, causa C-521/07, Commissione/Paesi Bassi (Racc. pag. I-4873, punto 33), e 19 novembre 2009, causa C-540/07, Commissione/Italia (Racc. pag. I-10983, punto 66).

21 — V. sentenza A, cit. (punto 31) e conclusioni dell'avvocato generale Bot (paragrafi 73 e segg.).

22 — V. sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225, punto 30); 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx (Racc. pag. I-2493, punto 17); 12 dicembre 2006, causa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Racc. pag. I-11673, punto 46), e 22 dicembre 2008, causa C-282/07, Truck Center (Racc. pag. I-10767, punto 37).

23 — V. sentenze cit. Schumacker (punto 31), Wielockx (punto 18) e Truck Center (punto 38).

24 — V. sentenze Wielockx, cit. (punto 19), 14 dicembre 2006, causa C-170/05, Denkavit Internationaal e Denkavit France (Racc. pag. I-11949, punto 24), nonché Truck Center, cit. (punto 39).

25 — Paragrafi 86-92 delle conclusioni.

gennaio di un anno determinato, le persone giuridiche che hanno la sede della direzione effettiva in Francia e le persone giuridiche che hanno la sede della direzione effettiva al di fuori della Francia si trovano in una situazione di parità quanto alla tassazione della proprietà immobiliare. Tali norme non possono trattare diversamente detti soggetti giuridici, ai fini della concessione dell'esenzione dallo stesso tributo, senza creare una discriminazione. Trattando in modo identico le due forme di persone giuridiche sotto il profilo della tassazione della loro proprietà immobiliare, il legislatore francese ha infatti ammesso che non vi è, fra le due posizioni, alcuna obiettiva differenza per quel che riguarda le modalità ed i presupposti di detta imposta, che possa giustificare la differenza di trattamento. Di conseguenza, in circostanze quali quelle di cui alla detta sentenza ELISA, l'effetto della legislazione nazionale in esame è quello di trattare diversamente persone giuridiche che si trovano in situazioni oggettivamente paragonabili.

42. Ritengo che siffatto ragionamento dell'avvocato generale Mazák sia direttamente estendibile al caso di specie.

43. Si tratta, dunque, di stabilire se una tale disparità di trattamento possa essere giustificata, tenuto conto del regime giuridico pertinente.

C — *Le restrizioni ammissibili nell'ambito dell'art. 40 dell'accordo SEE*

44. Ritengo che, in materia di imposte dirette, l'interpretazione e l'applicazione dell'art. 40 dell'accordo SEE debbano necessariamente tenere conto delle peculiarità del regime giuridico applicabile al caso di specie, ossia l'assenza delle disposizioni sulla collaborazione amministrativa fiscale nell'ambito dell'accordo SEE, da un lato, e l'assenza di una convenzione fiscale tra lo Stato membro e il paese del SEE interessato, dall'altro.

45. Invero, la Corte ha riconosciuto che una restrizione alla libera circolazione dei capitali tra lo Stato membro in questione e i paesi del SEE fosse giustificata dal motivo imperativo di interesse generale che attiene alla lotta contro l'evasione fiscale [26].

46. Pertanto, la giurisprudenza che verte sulle restrizioni all'esercizio delle libertà di circolazione in seno all'Unione non può essere integralmente trasposta ai movimenti di capitali tra gli Stati membri e i paesi terzi, in quanto tali movimenti si collocano in un contesto giuridico diverso [27].

26 — V. sentenza Commissione/Italia, cit. (punto 68).

27 — V., in tal senso, sentenza A, cit. (punto 60).

47. Nel caso di specie occorre anzitutto osservare che tra le autorità competenti di uno Stato membro e quelle di un paese terzo, anch'esso associato al SEE, non esiste alcun quadro di cooperazione paragonabile a quello istituito tra le autorità competenti degli Stati membri dalla direttiva 77/799, poiché il paese del SEE interessato non ha sottoscritto alcun impegno di assistenza reciproca.

48. Orbene, è pacifica l'inesistenza di un dispositivo complementare di scambio di informazioni tra la Repubblica francese e il Principato del Liechtenstein nel periodo considerato.

49. All'udienza, l'autorità di sorveglianza EFTA ha fatto riferimento alla differenza che, a suo avviso, esiste tra la tassazione dei dividendi che, da un lato, costituiscono una base fiscale «mobile» e, dall'altro, la tassazione di un bene immobile della società interessata che è e continuerà ad essere stabilita in Francia.

50. Anche se risulta innegabile il fatto che la fissità della base fiscale di una tassa immobiliare rileva nell'ambito della politica fiscale, va osservato che essa è una forma di imposta applicata sugli elementi del patrimonio [28]. Con il versamento di tale imposta, il proprietario di un bene immobile contribuisce, in particolare, al finanziamento dei costi che riguardano l'infrastruttura fisica e sociale di cui egli beneficia. Non ritengo che la trasposizione dell'interpretazione fornita dalla Corte nella citata sentenza Commissione/Italia sia dunque da escludere per motivi che riguardano le diversità tra la tassazione dei dividendi e un'imposta immobiliare.

51. La questione principale del caso di specie è se la disparità di trattamento che sussiste tra gli Stati membri dell'Unione e i paesi del SEE sia tale da giustificare una disparità di trattamento tra i soggetti passivi di altri Stati membri dell'Unione e quelli dei paesi del SEE. Anche se la sentenza ELISA riguarda soltanto i rapporti tra detti Stati membri [29], occorre stabilire se la soluzione elaborata in tale sentenza sia altresì applicabile ai rapporti tra gli Stati membri e i paesi del SEE o se questi ultimi debbano essere assimilati agli altri paesi terzi.

52. Ritengo che la menzionata sentenza ELISA contenga due aspetti che possono assumere rilevanza ai fini della presente causa e da cui le parti hanno ricavato conclusioni diverse. Il primo aspetto riguarda la possibilità del contribuente, fondata sul principio della proporzionalità, di supplire all'assenza del quadro ufficiale di cooperazione tra le autorità fiscali — o alla relativa inapplicabilità in singoli casi — fornendo informazioni direttamente alle autorità fiscali. L'altro aspetto consiste nell'importanza che occorre attribuire

28 — Sentenza ELISA, cit. (punti 35-37).

29 — Sentenza ELISA, cit. (punto 10).

all'esistenza di siffatto quadro ufficiale nella normativa dell'Unione.

53. Sarei molto cauto nell'estendere la portata della citata sentenza ELISA alla causa in esame nella parte in cui essa considera la possibilità di sostituire i meccanismi previsti per la cooperazione tra le autorità fiscali dei diversi Stati con i documenti giustificativi forniti dal contribuente [30].

54. Un sistema di imposte dirette efficace e giusto può funzionare unicamente se fondato sull'affidabilità delle informazioni dichiarate dai contribuenti. Orbene, a ciò si perviene soltanto se le autorità dispongono di mezzi appropriati per controllare la veridicità dei dati forniti dai contribuenti, tramite il ricorso ad altre fonti di informazioni quali i registri pubblici, avvalendosi dei controlli fiscali sulla contabilità del contribuente o, ancora, all'occorrenza, dei dati forniti dalle autorità fiscali straniere. Per essere affidabili, le informazioni fornite dai contribuenti devono altresì essere verificabili dalle autorità [31]. Pretendere che le informazioni fornite dal contribuente siano verificabili non mi sembra contrario, sotto il profilo generale, al principio di proporzionalità.

55. Inoltre, in un sistema tributario fondato sul principio di legalità, le autorità fiscali non possono rifiutarsi di prendere in considerazione le informazioni fornite da un contribuente senza motivare il rifiuto. Posto che è escluso che la Corte abbia voluto riconoscere siffatto potere discrezionale alle autorità fiscali, ci si può chiedere in base a quali criteri queste potrebbero dimostrare l'insufficienza delle informazioni e dunque la necessità di produrre ulteriori documenti giustificativi di cui al punto 99 della citata sentenza ELISA se, in teoria, esse non sono in grado di verificare la veridicità delle informazioni in questione in assenza di un dispositivo di cooperazione fiscale con le autorità dello Stato interessato.

56. La questione della ripartizione dell'onere della prova nel diritto tributario è complessa. Per quanto riguarda il diritto dell'Unione, la giurisprudenza può essere riassunta come segue: l'onere della prova che riguarda la mancanza di obiettivo legittimo che legittima un piano fiscale grava sulle autorità fiscali, sebbene sia ad esse consentito applicare talune presunzioni per quanto riguarda l'esistenza di una costruzione di artificio [32]. I contribuenti devono poter sempre respingere tali presunzioni dimostrando la realtà degli obiettivi commerciali perseguiti dalla costruzione

30 — Sentenza ELISA, cit. (punti 93-96).

31 — V. sentenza A, cit. (punti 61 e 62), in cui la Corte sottolinea l'importanza del fatto che i dati siano affidabili e verificabili.

32 — V., riguardo alla giurisprudenza, Weber, D., «Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms», *Kluwer Law International*, 2005 (pag. 161 e segg.), nonché la comunicazione della Commissione intitolata «L'applicazione di misure antiabuso nel settore dell'imposizione diretta all'interno dell'UE e nei confronti dei paesi terzi» [COM(2007) 785 def., pag. 3].

interessata. Tuttavia, le autorità non sono vincolate a prove non verificabili.

57. Inoltre, per quanto riguarda le esenzioni e altri benefici fiscali, è normale che il contribuente dimostri in maniera sufficiente il soddisfacimento delle condizioni necessarie per beneficiarne. Ritengo che l'art. 990 E del CGI sia conforme a tale approccio. L'esenzione è concessa a qualsiasi persona giuridica che fornisca informazioni precise se tali dati possono essere verificati dalle autorità fiscali, sia direttamente da queste ultime, sia in collaborazione con le autorità degli altri Stati interessati.

58. Non è mia intenzione rimettere in discussione la citata sentenza ELISA per quanto riguarda i rapporti tra gli Stati membri. Pertanto, non posso proporre di estendere l'interpretazione fornita dalla Corte in questa sentenza ai rapporti con i paesi del SEE o ad altri paesi terzi in quanto, a mio avviso, sotto il profilo del principio della proporzionalità, la situazione dei contribuenti residenti in queste due categorie di paesi non presenta alcuna differenza pertinente. Invero, la Commissione sembra suggerire che il requisito della proporzionalità non si applichi ai paesi del SEE in assenza di convenzione adeguata sullo scambio di informazioni con lo Stato interessato [33].

59. Inoltre, occorre chiarire la presa di posizione della Corte nella citata causa A, per quanto riguarda l'incidenza delle misure comunitarie di armonizzazione in materia di contabilità delle società. A mio avviso, l'analisi della Corte dev'essere ricollocata nel suo contesto [34]. Ritengo che le affermazioni della Corte su questo punto riguardino la situazione in cui il contribuente fornisce documenti giustificativi alle autorità fiscali senza che queste ultime possano verificarle con l'aiuto delle autorità fiscali straniere. La Corte non ha affatto qualificato tale situazione come «normale» o «auspicabile»: essa si è limitata a sottolineare che, in una situazione simile, la

33 — V. comunicazione della Commissione (cit., nota 32, pag. 6: «[l]e misure antiabuso devono pertanto essere precisamente mirate alle costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa nazionale (o quella comunitaria in essa recepita). Lo stesso vale per quanto riguarda l'applicazione delle norme antiabuso nei confronti degli Stati SEE (fatta eccezione per i casi in cui non esistono relazioni adeguate a livello di scambio di informazioni con lo Stato SEE interessato). Per far sì che tali norme non siano sproporzionate rispetto all'obiettivo di frenare gli abusi e di assicurare la certezza giuridica, occorre fornire garanzie sufficienti in modo che i contribuenti siano messi in grado di produrre elementi relativi alle eventuali ragioni commerciali delle loro transazioni».

34 — Sentenza A, cit. (punto 62): «[i]n secondo luogo, come ha osservato l'avvocato generale ai paragrafi 141-143 delle sue conclusioni, per quanto riguarda i documenti giustificativi che il contribuente può fornire per permettere alle autorità fiscali di verificare se le condizioni previste dalla normativa nazionale siano soddisfatte, le misure comunitarie di armonizzazione che si applicano negli Stati membri in materia di contabilità delle società offrono al contribuente la possibilità di produrre dati affidabili e verificabili relativi alla struttura o alle attività di una società stabilita in un altro Stato membro, mentre siffatta possibilità non è garantita al contribuente quando si tratti di una società stabilita in un paese terzo che non è tenuto ad applicare dette misure comunitarie».

documentazione contabile fornita da una società stabilita in un paese del SEE è più affidabile di quella trasmessa da una società stabilita in un paese terzo che non applica le stesse regole. Si tratta, dunque, di una valutazione comparativa effettuata dalla Corte. Occorre sottolineare che i cittadini degli Stati membri non possono pretendere che la tassazione di un'impresa si basi unicamente sulla contabilità di quest'ultima anche se la contabilità rappresenta un punto centrale di partenza, salvo il rispetto dei principi contabili.

60. Per quanto riguarda l'identificazione degli azionisti, va notato che le direttive adottate in materia di contabilità non riguardano l'identità di questi ultimi. Siffatta questione è affrontata dalla direttiva 2004/109/CE, ma solo con riguardo alla notifica dell'acquisizione o della cessione di partecipazioni rilevanti su un mercato regolamentato [35]. In ogni caso, l'identificazione degli azionisti è una questione complessa e le soluzioni applicate nei diversi Stati membri variano in maniera considerevole, andando da una registrazione obbligatoria delle azioni alla possibilità di emettere azioni al portatore.

61. Peraltro, occorre sottolineare gli effetti dei due principi che sottendono l'accordo SEE, ossia quello di non discriminazione e quello di interpretazione omogenea.

62. La libera circolazione dei capitali risulta assai chiaramente coperta dal Trattato e dall'accordo SEE [36]. Con riferimento alle imposte, questi due sistemi sono diversi. Per quanto riguarda il diritto dell'Unione, gli Stati membri sono competenti in materia di imposte dirette, anche se essi devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione [37]. Nondimeno, l'Unione dispone da sempre di una certa competenza finalizzata all'adozione delle misure che favoriscono l'armonizzazione delle disposizioni fiscali degli Stati membri, anche in materia di imposte dirette. Tale competenza è esercitata da lungo tempo [38]. Per quanto riguarda l'accordo SEE, che non riprende tutti gli elementi e i settori

35 — Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio 15 dicembre 2004, 2004/109/CE, sull'armonizzazione degli obblighi di trasparenza riguardanti le informazioni sugli emittenti i cui valori mobiliari sono ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato e che modifica la direttiva 2001/34/CE (GU L 390, pag. 38, artt. 9-16).

36 — V., in particolare, sentenza Ospelt e Schlössle Weissenberg, cit. (punto 31).

37 — V., in particolare sentenze 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer (Racc. pag. I-10837, punto 29), e Commissione/Italia, cit. (punto 28).

38 — V., in particolare, direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/434/CEE, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati Membri diversi (GU L 225, pag. 1), abrogata dalla direttiva del Consiglio 19 ottobre 2009, 2009/133/CE (GU L 310, pag. 34); direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati Membri diversi (GU L 225, pag. 6); convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (90/436/CEE) (GU 1990, L 225, pag. 10); direttiva del Consiglio 3 giugno 2003, 2003/48/CE, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi (GU L 157, pag. 38), e direttiva del Consiglio 3 giugno 2003, 2003/49/CE, concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi (GU L 157, pag. 49).

dell'ordinamento giuridico dell'Unione, l'inquadramento delle imposte dirette è a maggior ragione più debole [39].

63. Il fatto che l'accordo SEE non contempli le imposte dirette e che non preveda un quadro per la cooperazione amministrativa in materia fiscale implica, a mio parere, l'esistenza di una differenza di contesto giuridico.

64. Inoltre, il quadro di cooperazione amministrativa nel settore fiscale, che è stato attuato con l'adozione della direttiva 77/977 prima di essere rafforzato in occasione delle modifiche successive della direttiva, è in corso di rifusione ad opera del legislatore secondo le proposte della Commissione [40]. Anche prima dell'adozione di tale proposta, il quadro stabilito dall'Unione per questo settore era già chiaramente a un livello decisamente diverso rispetto a quello applicabile ai rapporti con i paesi terzi, compresi quelli del SEE. Tra gli Stati membri dell'Unione, non ritengo eccessivo rilevare l'emergere di una cooperazione prossima alla solidarietà nel settore fiscale che, di sicuro, è lungi dall'essere esaustiva pur rappresentando un quadro unico ed evolutivo [41].

65. Sono dunque dell'avviso che la differenza evidenziata a livello di quadro giuridico della cooperazione fiscale giustifichi pienamente la disparità di trattamento nei rapporti tra gli Stati membri dell'Unione, da un lato, e quelli tra tali Stati e i paesi del SEE dall'altro.

66. Pertanto, suggerisco alla Corte di rispondere alla Cour de cassation che l'art. 40 dell'accordo SEE non osta a una normativa nazionale come quella in discussione nella causa principale.

67. Riguardo alla causa principale, infine, desidero aggiungere che in sede di udienza è emerso che la Établissements Rimbaud è una società il cui azionista unico è un cittadino svizzero che usufruisce del bene immobile

39 — V., per un'interpretazione più ampia, sentenza della Corte dell'EFTA 23 novembre 2004, Fokus Bank ASA (E-1/04, Report of EFTA Court, pag. 15), punto 20 e segg.

40 — V. proposta di direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale [COM(2009) 29 def.].

41 — Come osservato dalla Corte nella sentenza A, cit. (punto 61), i rapporti tra gli Stati membri si svolgono in un contesto normativo comune, caratterizzato dall'esistenza di una normativa comunitaria, come la direttiva 77/799, che ha stabilito obblighi reciproci di mutua assistenza. Anche se, nei settori che rientrano nell'ambito di applicazione di tale direttiva, l'obbligo di assistenza non è privo di limiti, permane nondimeno il fatto che la detta direttiva fissa un ambito di cooperazione tra le autorità competenti degli Stati membri che non sussiste tra queste e le autorità competenti di un paese terzo qualora quest'ultimo non abbia preso alcun impegno di reciproca assistenza.

in parola come residenza secondaria. Questi elementi sono verosimilmente noti alle autorità tributarie francesi. Ci si potrebbe chiedere, a ragione, se, date queste circostanze, non sia ingiusto e sproporzionato riconoscere alle autorità francesi la possibilità di negare alla detta società l'opportunità di dimostrare la veridicità di tali elementi di fatto.

68. Tuttavia, mi asterrò dal trarre una simile conclusione. In talune fattispecie, l'applicazione di disposizioni fiscali che impongono requisiti di forma può sembrare eccessiva. Non è tuttavia escludibile che la situazione in cui un cittadino di un paese terzo investe in un bene immobile sito in uno Stato membro, che utilizza a fini privati e per il tramite di una società stabilita nel Liechtenstein di cui è l'unico azionista, possa essere configurata come una costruzione puramente artificiosa [42].

69. In ogni caso, non spetta alla Corte statuire sulla tassazione della ricorrente nella causa principale e, inoltre, la Corte non ha accesso a tutti gli elementi di fatto a tal fine pertinenti. Spetta invece alla Corte fornire un'interpretazione dell'art. 40 dell'accordo SEE che sia parimenti applicabile a casi che presentano una situazione fattuale identica o paragonabile. L'interpretazione dell'accordo SEE che suggerisco alla Corte non osta chiaramente all'applicazione di disposizioni nazionali miranti a porre rimedio a singole situazioni fiscali inique, sempre che l'ordinamento giuridico nazionale contempli tali disposizioni.

42 — V., in particolare, sentenze 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (Racc. pag. I-7995, punti 55 e 68), e 13 marzo 2007, causa C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Racc. pag. I-2107, punti 72 e 74).

VII — Conclusione

70. Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, suggerisco alla Corte di risolvere nei termini seguenti la questione pregiudiziale sottoposta dalla Cour de cassation:

«L'art. 40 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo del 2 maggio 1992 non osta ad una normativa come quella risultante dagli artt. 990 D e segg. del codice generale delle imposte francese, nella versione vigente al momento dei fatti, che esonera dall'imposta del 3% sul valore commerciale degli immobili situati in Francia le società che hanno la loro sede in Francia e che subordina tale esenzione, per una società avente sede in uno Stato dello Spazio economico europeo, 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 la frode e l'evasione 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».